



El cambio en contabilidad de gestión.

Pontet Ubal, Norma¹
Universidad ORT Uruguay

Agosto 2009

Abstract

Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han contribuido de forma positiva en el desarrollo de la contabilidad de gestión. A través del marco teórico dado por Burns & Scapens (2000) se integra la Teoría Institucional en la Contabilidad de Gestión, analizando su utilidad para el estudio de los cambios que en las organizaciones ocurren y la legitimación de los mismos.

Palabras clave: contabilidad gerencial, teoría de la contabilidad

Documento de Trabajo, Nro.45, Agosto 2009. Universidad ORT Uruguay.
Facultad de Administración y Ciencias Sociales. ISSN 1510-7477

¹ Doctora en Contabilidad y Master en Finanzas y Control de Gestión, Universidad de Valencia. Master en Gestión Portuaria y Transporte Intermodal, Universidad Pontificia de Comillas. Contadora Pública, Universidad de la República. Investigadora Nivel I, Sistema Nacional de Investigadores – ANII. Coordinadora Académica de Postgrados en Contabilidad e Impuestos, Universidad ORT Uruguay norma.pontet@ort.edu.uy

Indice

1. LA PERSPECTIVA TEÓRICA DEL CAMBIO EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN	3
2. EL MARCO DE BURNS Y SCAPENS (2000)	6
2.1 <i>Las rutinas y la institucionalización</i>	13
2.2 <i>Acciones e instituciones</i>	15
2.3 <i>Institucionalización e interiorización</i>	19
2.4 <i>Dicotomías de análisis en los tipos de proceso de cambio</i>	22
3. EXTENSIONES DEL MARCO DE BURNS Y SCAPENS	27
3.1 <i>El estudio de Busco (2003) y Busco et al. (2006): Evolución y revolución</i>	27
3.2 <i>El estudio de Siti-Nabiha y Scapens (2005): Estabilidad y cambio</i>	29
3.3 <i>Resistencias impuestas por los tipos de cambio</i>	31
3.4 <i>El estudio de Nor-Aziah y Scapens (2007): instituciones internas y externas</i>	34
3.5 <i>La Confianza: Busco et al. (2006) y Nor-Aziah y Scapens (2007)</i>	36
3.6 <i>El estudio de Ribeiro y Scapens (2004): Poder</i>	37
3.7 <i>Implicaciones adicionales al marco de Burns y Scapens</i>	39
4. BIBLIOGRAFÍA	40

1. La perspectiva teórica del cambio en contabilidad de gestión

A fines del siglo XX, los investigadores de la contabilidad de gestión adoptaron un rango de perspectivas metodológicas y teóricas variado. Las diversas metodologías incluyen investigaciones interpretativas y críticas a lo largo de la tradicional investigación funcionalista y positiva; adicionalmente, una variedad de métodos de investigación continúan siendo utilizados –incluyendo encuestas, trabajos de campo y casos de estudio– así como estudios cuantitativos y también estudios analíticos (Roslender, 1995:68); especialmente, en las interfaces entre lo financiero y la gestión contable (Scapens y Roberts, 1993:8). Hay también diversidad teórica –con investigadores y disciplinas, como rangos económicos, teoría organizacional, teorías derivadas de la sociología, teoría social, política, y antropología social– usando diferentes aproximaciones teóricas: teoría económica, teoría contingente, teoría institucional, genealogía de Foucault, constructivismo de Derrida, entre otras, como desarrollan Baxter y Chua (2003).

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

Antes de describir las investigaciones recientes, que utilizan la Teoría Institucional para el estudio del cambio en la contabilidad de gestión, es necesario analizar la evolución de las prácticas de gestión contable a lo largo de las últimas décadas, como se observa en la Tabla 1.

Tabla 1. Evolución de la investigación de las prácticas de gestión contable

	Metodología	Teoría	Dimensiones prácticas
1970s	Modelos	Económica	¿Qué deben hacer los Directivos?
1980s	Positivismo	Contingente	¿Qué hacen los Directivos?
1990s	Interpretativa	Estructural	Haciendo el sentido práctico
2000s	Pragmatismo	Institucional	Ayudando a los Directivos en la práctica

Fuente: Adaptado de Scapens (2006:9)

Actualmente, el rango metodológico y teórico, se continúa utilizando en la investigación de la gestión contable. Scapens (2006:9) utiliza la Teoría Institucional buscando entender los procesos de cambio en la gestión contable, pero reconoce la necesidad de promover el pluralismo y de adoptar más los desarrollos prácticos, a fin de hacer que los informes teóricos de investigaciones en contabilidad de gestión sean más relevantes para los directivos en su día a día.

En términos metodológicos, ha habido un cambio desde el uso de modelos matemáticos para predecir las *prácticas óptimas*, generalizaciones estadísticas para explicar la diversidad de prácticas observadas, utilización de combinaciones de la teoría contingente y de teorías de corte económico para realizar explicaciones, hasta aproximaciones en las cuales se focaliza el entendimiento específico de las prácticas en organizaciones individualmente consideradas. En términos de Scapens (2006:10) “*el interés actual se encuentra en por qué organizaciones específicas tienen determinadas prácticas de gestión contable; en otras palabras, por qué hacen lo que hacen*”. Para ello, inicialmente, se han realizado estudios de corte estático, mediante encuestas seccionales para entender la diversidad en la población; más recientemente, utilizando encuestas para todo un proceso y casos de estudio longitudinales, buscando entender *cómo* las prácticas contables se desarrollan. Cabe destacar que el significado de “entender las prácticas contables de gestión” implica ver *cómo las cosas suceden* (Scapens y Roberts, 1993:1).

Para Roberts y Scapens (1985:444) la complejidad de muchas cosas en algunas organizaciones, si son observadas desde afuera de la misma, podrán parecer ilógicas. Los autores, indican que esto es el *mish-mash* que influencia las prácticas en contabilidad de gestión y por ello, es necesario estudiar el cambio en contabilidad de gestión buscando entender ese *mish-mash*. Aquí, es cuando la Teoría Institucional juega un papel para ayudarnos a entender las prácticas en contabilidad de gestión.

Inicialmente, los teóricos de la sociología institucional asumieron que las ideas institucionales (en cualquiera de sus vertientes) eran solamente aplicables a las organizaciones institucionalizadas. Sin embargo, Scott (1995) ha demostrado que la Teoría Institucional se puede utilizar para analizar todo tipo de organizaciones, ya que, todas las

organizaciones son organizaciones institucionalizadas (aunque con grados que varían entre unas y otras). Es decir, todas las organizaciones están reguladas conforme a procesos y estructuras, internas o externas a las mismas. Todas las organizaciones se constituyen con procesos sociales institucionalizados, buscando “*definir qué pueden hacer y cómo pueden funcionar en forma legítima*” (Scott, 1995:136).

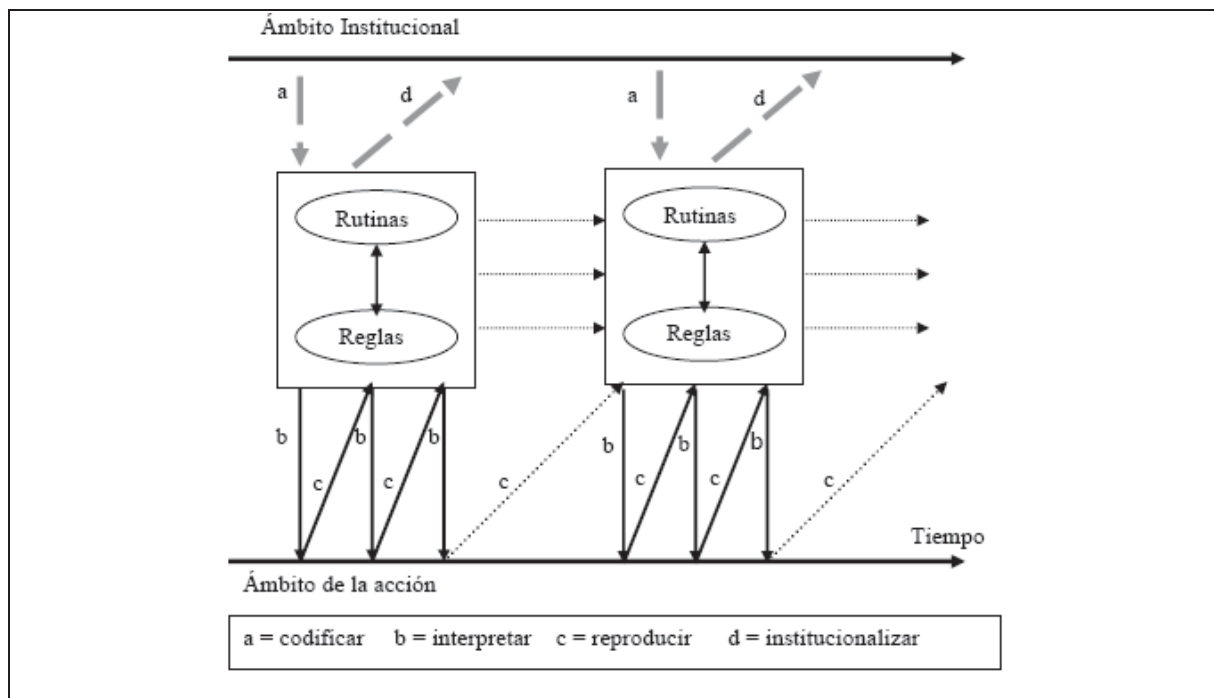
La aplicación de la Teoría Institucional al estudio del proceso de cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión y sus efectos en las organizaciones, proporcionará un marco teórico que permitirá por un lado, analizar el papel del sistema de información y control de gestión en las organizaciones como instrumento legitimador de las decisiones adoptadas por los responsables de las mismas y de las actuaciones desarrolladas; y, por otro lado, explicar el *-por qué-* de los cambios que se han producido, se están produciendo y se producirán en el futuro en dicho sistema informativo. En la medida en que las empresas avancen en los cambios organizacionales y de gestión propugnados por los nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión.

Describiremos cómo se ha utilizado la Teoría Institucional en el análisis de cambio en contabilidad de gestión y cómo el modelo de Burns & Scapens (2000) asume un papel esclarecedor en el desarrollo práctico de un análisis.

2. El marco de Burns y Scapens (2000)

Es un modelo basado fundamentalmente en los conceptos de institucionalización utilizados por Barley y Tolbert (1997), quienes propusieron una combinación de la Teoría Institucional (en la vertiente del OIE²) y de la teoría de la estructuración (Giddens (1984)), convirtiéndose en un modelo recurrente para el análisis del cambio, en un cierto plazo, en las organizaciones. Autores tales como, Nelson *et al.* (2005:782), Vámosi (2005:449) o Brignal y Modell (2000a:301), consideran que la aplicación del modelo de Barley y Tolbert en el análisis de cambio organizacional se debe a la clasificación de los supuestos de la Teoría Institucional en la resolución de situaciones específicamente sociológicas, a que la institucionalización y la traducción del valor para las organizaciones de las acciones se impone en las mismas, a que existe una revisión interna del proceso de institucionalización, y por último, a la objetividad adoptada y externamente aceptada del nuevo comportamiento modelado en las organizaciones, que se desarrolla y se ajusta en las mismas actuando sobre los intereses particulares de los individuos.

Cuadro 1: El Proceso de Institucionalización



Fuente: Burns y Scapens (2000:9)

En consecuencia, Burns y Scapens (2000:4-6) desarrollan un marco para estudiar el cambio en contabilidad de gestión, buscando identificar en cada caso particularmente analizado, cómo se modifican “*las maneras de hacer las cosas*”. Así, los autores consideran que “*las prácticas de contabilidad de gestión pueden modelar y a la vez ser modeladas por las instituciones que gobiernan la actividad organizativa*” y, en consecuencia, afirman que “*el uso de la Teoría Institucional para desarrollar una estructura para la conceptualización del cambio en contabilidad de gestión [...] reconoce que las reglas y rutinas pueden cambiar*”.

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

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

² OIE es la abreviación del inglés del *Antiguo Institucionalismo Económico*

En el Cuadro 1 se observa el proceso de institucionalización delineado por Burns y Scapens (2000). En la parte superior del cuadro se encuentran las *instituciones* (ámbito institucional) que abarcan las maneras o formas de pensamiento y las asunciones subyacentes que condicionan cómo los individuos se comportan; y en el lado opuesto (abajo) se encuentran las *acciones* que son realizadas en un cierto plazo por los agentes de la organización en forma individual. Las reglas y las rutinas vinculan estas acciones a las instituciones, codifican las instituciones, es decir, reflejan las asunciones tomadas y concedidas por los individuos en la organización.

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

Yazdifar y Tsamenyi (2005:183) plantean que lo relevante de este marco es la “noción de que *las prácticas de la contabilidad de gestión son parte de las reglas y de las rutinas de organización*”, que permiten a los miembros de la organización hacer sus acciones y las acciones de otros. Además, si se comparten las rutinas extensamente en forma sostenida, darán significados aceptados, que reducirán el potencial para el conflicto en las organizaciones. Finalmente, en conjunto “*las reglas y las rutinas abarcan los*

conocimientos técnicos de organización” (Burns y Scapens, 2000:3). Los individuos, en un cierto plazo, dejarán la organización y los nuevos individuos los sustituirán. Estos nuevos individuos tienen que aprender cómo las cosas se hacen en la organización. Así, los conocimientos técnicos de la organización no se incluyen en los individuos por sí mismos, sino que vienen y van, pero se abarcan en las reglas y las rutinas de la organización. El análisis del proceso de presupuestación, por ejemplo, que habitualmente es llevado a cabo por las organizaciones constituye un reflejo de la afirmación anterior, por cuanto, dicho proceso puede considerarse como un ritual por medio del cual se cuantifican los planes de acción seleccionados confiriéndoles *"un aura de racionalidad"* (Céspedes y Carmona, 1998:278). En este sentido, un cambio en los procesos presupuestales supone una modificación en las reglas, es decir, en el papel que representa el presupuesto en las organizaciones (Carmona *et al.*, 2002). Dado que el proceso de elaboración del presupuesto se encuentra estrechamente vinculado a la utilización que se hace del mismo, al cambiar ésta se modificará también la forma en la que se elaboran los presupuestos (por ejemplo dejan de utilizarse técnicas de presupuestación incrementales y comienzan a realizarse previsiones y análisis que sirvan de base para la elaboración de los presupuestos). Es decir, se introducen nuevas rutinas en la organización. En la medida en que los miembros de las organizaciones participen en el nuevo proceso de presupuestación y lo van repitiendo a lo largo del tiempo, a través de los distintos ciclos presupuestarios, lo aceptan, lo asumen y se identifican con él, de forma que dicho proceder se convierte en *incuestionable* (Abernethy y Brownell, 1999). Es ahí, en ese momento cuando puede decirse que el nuevo proceso de presupuestación se ha institucionalizado. De esta forma, la presupuestación se convierte en un proceso de legitimación cuyas características estarán condicionadas por los recursos con que cuente la organización y los servicios que preste, así como con los recursos disponibles empleados en el proceso (Abargues y Ripoll, 1997).

Por otro lado, existe una tendencia hacia la incorporación en las organizaciones de nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, desarrollados en diversos sectores, que constituye un mecanismo de isomorfismo institucional mimético por el que dichas organizaciones buscan su legitimación adoptando prácticas que han demostrado, generalmente, su utilidad en un ámbito a priori más exigente y competitivo (Hopper y Quattrone, 2005; Markus y Gelinas, 2006). Un ejemplo de ello lo constituye el desarrollo

de indicadores no financieros o de la inclusión de los distintos tipos de indicadores en sistemas de control de gestión, como pueden ser el Cuadro de Mando Integral u otros similares (AECA, 1998a, 1998b; Vaivio, 1999:432; Burns *et al.*, 2004:5).

Asimismo, Aibar (2003) destaca la existencia de mecanismos coercitivos hacia el cambio de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión derivados de la necesidad de responder a presiones externas a fin de mantener o incrementar la legitimidad de la organización ante su entorno. Según el autor, implica que la coerción ejercida por los *stakeholders* puede motivar tanto cambios reactivos como anticipados en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión de las organizaciones. Así, por ejemplo, el desarrollo de indicadores sociales y de calidad puede entenderse como la respuesta a la existencia de determinadas normas, tales como la serie ISO, por citar alguna (Ayuso, 2001). Estas normas conllevan requerimientos explícitos de los clientes o usuarios en las organizaciones, los que exigen mayor responsabilidad a las mismas, o bien, surgen como consecuencia de la adopción de una actitud proactiva interna.

Finalmente, la profesionalización de los directivos o gerentes puede motivar que éstos se encuentren inclinados a modificar los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión existentes a fin de hacerlos más efectivos en el contexto, como forma de legitimar su papel en las organizaciones, por lo que, de alguna manera, podríamos identificar también de la presencia de mecanismos de isomorfismo normativo en el proceso de cambio de dichos sistemas de información (Amat *et al.*, 1994; Hopper *et al.*, 1999). Pese a sus indudables ventajas, Leeuw (1996) pone de manifiesto un problema que puede plantearse en el análisis del proceso de cambio hacia los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión desde la perspectiva de la Teoría Institucional al señalar que, en dicho proceso, la búsqueda de legitimación puede volverse más importante que la propia innovación, lo que aplicado a los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión implica el peligro de que se adopten instrumentos y prácticas de la contabilidad de gestión que, a priori, son correctas pero se les dé un sentido o un uso equivocado.

En este sentido, según Burns *et al.* (1996) los cambios en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión de organizaciones públicas deben plantearse como un cambio *intencional*

y *radical* por cuanto, por un lado, tiene como finalidad adaptar las características de dicho sistema informativo a unos condicionantes completamente distintos, es decir, dicho cambio contable forma parte de un cambio organizativo y del entorno económico, político, social y cultural mucho más amplio y, por otro lado, los cambios buscan, a la vez, reforzar dicho cambio global fomentando la asimilación de las nuevas filosofías y prácticas de gestión, es decir, la creación y consolidación de nuevas rutinas en línea con los nuevos objetivos y valores. Dicho proceso se refleja en el Cuadro 1, dado que es efectivamente el proceso de institucionalización.

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

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

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

sobre el aprendizaje organizacional. Burns y Scapens (2000:8-11), así como Scapens (1994:303) discuten cómo las prácticas de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión se pueden analizar como rutinas de organización y cómo se establecen y se imitan con el tiempo durante el cual ellas pueden institucionalizarse. El proceso de *institucionalización* implica una disociación de patrones del comportamiento de sus circunstancias históricas particulares, de modo que las rutinas adquieran una calidad normativa y efectiva, que anule su relación con los intereses particulares anteriores (Vámosi, 2000). Aceptan a las instituciones tácitas como “*las cosas de la manera que se hacen*” en la organización y, como tales, son las asunciones inconscientes que sostienen comportamientos en la organización. Sin embargo, en sus orígenes es probable que puedan surgir decisiones de cambio explícitas, tomadas para solucionar problemas particulares y no para resolver problemas generales. Cuando las decisiones que fueron temporales o las soluciones a los problemas particulares continúan aplicándose en el mediano plazo, se aplicarán como “*regla*” y se convertirán, posteriormente, en una actividad de “*rutina*” (Schein, 1992; Scapens, 1994). Eventualmente, tal comportamiento rutinario puede inconscientemente tomarse como institucionalizado.

Autores que han seguido la teoría del OIE, tales como Bush (1987), Tool (1989, 1993), DiMaggio (1992) y Burns y Scapens (2000:20), sugieren que las rutinas de contabilidad se pueden institucionalizar de una manera *ceremonial o instrumental*. Las rutinas de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión *ceremonialmente institucionalizadas* son los rituales de organización, que se utilizan para preservar el *status quo* y la energía o los intereses de grupos o de individuos específicos, más que para ayudar a la toma de decisiones. En cambio, las rutinas de contabilidad *instrumentalmente institucionalizadas* se utilizan para tomar decisiones informadas a priori. Si los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión están institucionalizados ceremonialmente o instrumentalmente dependerá del ajuste institucional existente dentro de la organización; esto es, si las rutinas de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión se forman o son formadas por otras instituciones. Por lo tanto, cómo se practican los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, cómo se utiliza la información de la contabilidad, y el papel de los contables, depende de las instituciones dentro de la organización.

Cabe destacar que estas son las bases que conllevan a Scapens y Roberts (1985, 1992), Macintosh y Scapens (1990, 1996), Scapens (1990, 1994, 2002, 2006, 2007), Humphrey y Scapens (1992), Burns (1993, 2000), Burns y Scapens (2000a, 2000b), Burns y Vaivio (2001), Hopper *et al.* (2001), Burns *et al.* (1996, 1999, 2004, 2007), Meer-Kooistra y Scapens (2004), Burns y Baldvinsdottir (2005), Busco *et al.* (2005, 2006a, 2006b), Siti-Nabiha y Scapens (2005), Ribeiro y Scapens (2004, 2006a, 2006b), Nor-Aziah y Scapens (2007) a enfocar su marco teórico para el análisis del cambio en contabilidad de gestión en los niveles de la organización que describen procesos del orden micro.

2.1 Las rutinas y la institucionalización

Según lo discutido por Scapens (1994:312), las reglas son necesarias para coordinar y dar coherencia a las acciones de los grupos de individuos existentes en las organizaciones. Como tal, el comportamiento basado en las reglas puede ser el resultado de las distintas alternativas conocidas y disponibles en las organizaciones, y por ello las reglas seleccionadas y aplicadas buscarán evitar las dificultades de emprender otras reglas en cada ocasión. Sin embargo, por aplicación de las reglas, el comportamiento puede ser programático y basarse cada vez más en el conocimiento tácito que los individuos adquieren del proceder cotidiano. Tales comportamientos basados en las reglas programáticas se podrían describir como rutinas (Burns y Scapens, 2000:7-8).

Como se ha mencionado, hasta que aquellas reglas se transformen en rutinas y por ende, se institucionalicen, no se habrá cumplido el proceso desarrollado en el marco de Burns y Scapens (2000). Así, Scapens (2006:16-17) ilustra con una anécdota los conceptos de reglas y rutinas y las implicaciones de la institucionalización, anécdota que se ha adaptado para su desarrollo en nuestro trabajo:

Cuadro 2: Experimento del comportamiento condicionado en monos

El experimento comienza con una jaula que contiene cinco monos. En el centro de la jaula, se ha colgado un plátano y se han colocado unas escaleras debajo de él. Se observa que después de poco tiempo un mono va a las escaleras en dirección al plátano. Tan pronto como él toca las escaleras, se rocía al resto de los monos con agua fría. Un poco después, otro mono hace la tentativa con el mismo resultado, es decir, los otros monos son rociados con agua fría. Seguidamente, cuando otro de los monos intenta subir las escaleras es prevenido y disuadido por los restantes.

Ahora bien, se pone lejos el agua fría y se quita un mono de la jaula, sustituyéndole por un mono nuevo. El mono nuevo ve el plátano y desea subir las escaleras. A su sorpresa y horror, es atacado por los otros monos. Un lapso de tiempo después lo vuelve a intentar, y se encuentra con un segundo ataque, por lo tanto, él acepta que si intenta subir las escaleras, lo asaltarán sus compañeros.

En una tercera situación, se quita a otro de los cinco monos originales y se le sustituye por uno nuevo. El recién llegado va a las escaleras y es atacado. Se observa que ¡el recién llegado anterior participa en el castigo con entusiasmo! Continuando con el experimento, se ha sustituido un tercer mono por otro nuevo, entonces un cuarto y entonces un quinto. Cada vez que el mono más nuevo llega a las escaleras, es atacado. La mayor parte de los monos que están pegando no tienen idea alguna del por qué no se permite subir las escaleras o por qué están participando en los golpes del mono más nuevo.

Finalmente, después de sustituir a todos los monos originales, por lo que no se ha rociado con agua fría a ninguno de los monos que se encuentran en la jaula, se observa que ningún mono se acerca a las escaleras intentando tomar el plátano. ¿Por qué no? Porque lo que saben es que aquí se ha permanecido siempre alrededor de la escalera y no se puede ir en busca del plátano.

El ejemplo, simplemente ilustra cómo las rutinas pueden convertirse y entonces en un cierto plazo, institucionalizarse. Como se destaca del mismo, tales rutinas institucionalizadas se

disocian de las circunstancias históricas que les dieron lugar, demostrando que “*son simplemente las maneras en que se hacen las cosas*”. En el análisis de Scapens (2006:18), se identifica cómo cuando los individuos ingresan y egresan de las organizaciones o de los departamentos en las organizaciones, las rutinas o asunciones básicas, se pasan de unos a otros. En la anécdota ilustrada, ninguno de los monos que entró en la jaula en último lugar fue rociado con agua. En este sentido, se expone el concepto de *institucionalización*, ya que es relevante analizarlo, no solo en el ejemplo de los monos, sino también en las organizaciones en las que interactuamos cotidianamente. Así, concluye Scapens (2006:19) “*las instituciones son las rutinas que se han disociado de su ruta histórica en un cierto plazo que se toman como dadas.*” Esto acentúa el papel de la historia y reconoce cómo el comportamiento se construye en un cierto plazo. Aunque, en el marco de Burns y Scapens (2000) se disocian las instituciones de sus antecedentes históricos, estos son reconocidos por Scapens (2006), agregando que aquella “*no consideración*”, no significa que la historia es poco importante. Finalmente, el autor agrega que es probable que el cambio sea dependiente y evolutivo de la trayectoria que haya llevado, ya que las rutinas existentes probablemente creen la inercia que puede limitar las posibilidades de desarrollo efectivo del mismo. Esto nos conduce a la noción de *encerrado*, que ha sido explorada por diversos autores del OIE y que pasaremos a desarrollar en los epígrafes siguientes.

2.2 Acciones e instituciones

Siguiendo los planteamientos de Nelson y Winter (1982) una vez que se establezcan las reglas, con su puesta en práctica, las rutinas emergerán. Sin embargo, este planteamiento podría invertirse, dado que en varios procesos de la actividad de una organización, las rutinas pueden emerger como desvíos de las reglas originales, o de aquellas reglas que nunca fueron precisadas explícitamente bajo la forma de reglas (definidas como se ha interpretado en el presente trabajo). En tales casos, podría decidirse como consecuencia la formalización de aquellas rutinas establecidas en un sistema de reglas, como podría ser un manual de procedimientos, por citar un ejemplo. Esto, según Burns y Scapens (2000:7) puede suceder para evitar que el conocimiento se pierda cuando el personal toma vacaciones, para facilitar el entrenamiento de nuevo personal, o controlar otras nuevas rutinas sobre las que se pretenda hacer modificaciones. Por tanto, el proceso de traducción

de reglas a rutinas tratado en la mayoría de los autores de la Teoría Institucional, se movería desde rutinas a reglas. Así, podría haber una relación de dos vías entre las reglas y las rutinas. Como ya se ha definido, las reglas son la declaración formalizada de procedimientos, mientras que las rutinas son los procedimientos realmente funcionando. Las reglas se cambian, generalmente, en los intervalos discretos de tiempo; pero las rutinas tienen el potencial de estar en un proceso acumulativo del cambio a medida que continúan siendo reproducidas. Sin embargo, el grado en el cual se modifican las rutinas específicas puede depender de otras reglas y rutinas incluyendo en ellas a los propios procedimientos del control (Roberts y Scapens, 1985:448).

Las acciones y las instituciones existentes en las organizaciones, pueden estar condicionadas por decisiones pasadas o por acciones que limitarán en el futuro la posibilidad de cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión. El concepto de *encerrado* se refiere justamente a ello, ya que ocurre cuando las acciones actuales obligan a las organizaciones, más allá de las posibles acciones pasadas que podrían haberse corregido. Así pues, las opciones específicas se pueden limitar hoy por acciones anteriores, ya que ciertas opciones pueden ser demasiado costosas o difíciles de aplicar debido a las acciones tomadas en el pasado.

En tal sentido, David (1985) describe como ejemplo del concepto, el intento de introducir teclados alternativos en los ordenadores, distintos a los tradicionales de las máquinas de escribir, que serían más convenientes para la era actual. El autor agrega que han fracasado debido a los problemas de la re-instrucción, aprendizaje y/o capacitación requerida. Defendiendo el argumento del cambio, se ha dicho que el teclado tradicional fue diseñado en la era de las máquinas de escribir manuales y que este debería adaptarse a la evolución tecnológica existente. Consecuentemente, David (1985) y Scapens (2006), concluyen que el lugar o sitio donde nos encontramos hoy, y qué podemos hacer en forma factible, está a menudo justificado en de *dónde hemos venido*, y que es necesario ver a partir del pasado. En la misma línea, las acciones e instituciones existentes pueden trabar nuevas líneas de conducta particulares que busquen modificar las ya institucionalizadas.

Como se ha mencionado, el marco de Burns y Scapens (2000) acentúa la gestión del cambio en contabilidad de gestión como un proceso continuo que destaca la relación entre las acciones, las reglas y las rutinas, y a su vez, los supuestos o asunciones existentes en la base de las propias organizaciones. Mientras que el NIS toma las instituciones según el exterior de la organización, el marco de Burns y Scapens se refiere a las instituciones internas; cómo emergen y cómo forman la corriente y la acción en los procesos de cambio. Esta noción de las instituciones internas tiene ciertas semejanzas con el concepto de la cultura corporativa en la literatura de organización (Busco *et al.*, 2003). La noción del cambio en la contabilidad de gestión como proceso continuo, más que discreto a partir de una posición inicial a otra deseada, tiene implicaciones para lo que Scapens (2006:21) denomina como *puesta en práctica acertada*. Así, el cambio en la contabilidad de gestión no tiene que ser considerado como un proceso evolutivo en curso y complejo; sino que como en el caso desarrollado por Busco *et al.* (2006), antes mencionado, el cambio puede tener dimensiones absolutamente revolucionarias si las formas que prevalecen de pensar en la organización se desafían. Sin embargo, incluso en este caso había estabilidad en la orientación hacia la producción del negocio.

El marco de Burns y Scapens (2000), proporciona una base útil para estudiar la estabilidad y el cambio en la práctica de la contabilidad de gestión. Sin embargo, este marco se ha utilizado en gran parte para estudiar estabilidad y resistencia al cambio, y menos para estudiar el cambio institucional en situaciones estables para las organizaciones, como estudia Jermias (2006). También, como el marco se centra en las instituciones dentro de la organización, presta menos atención a las instituciones externas (que son el foco del NIS). Sin embargo, en el marco de Burns y Scapens (2000:12) se reconoce explícitamente que hay influencias internas y externas en las prácticas de la contabilidad de gestión. Los autores, se centraron en las instituciones internas, ya que el NIS explora la naturaleza y el impacto de instituciones externas. Aunque en el marco del OIE, no se consideren, en cualquier estudio del cambio en la contabilidad de gestión es importante reconocer que las instituciones externas pueden ser importantes en la formación de prácticas en la contabilidad de gestión, aunque no llegasen a analizarse específicamente. Bajo esta categoría, podría asociarse a aquellas prácticas que han condicionado, en alguna medida, la evolución o trayectoria del cambio.

Para Berger y Luckmann (1967) el proceso de acción, exteriorización y habituación es el que explica la creación de una institución. Es decir, al exteriorizarse la acción de un individuo, puede ser observada por otro individuo y por el grupo social en general. Algunas de estas acciones serán percibidas en el grupo como una rutina. Una institución nace cuando estas rutinas son intercambiadas de forma habitual entre los individuos. Estas rutinas institucionalizadas ayudan en la toma de decisiones y reducen la potencial tensión en el grupo, generando un proceso de racionalización de los recursos invertidos, ya sean materiales o inmateriales. La institucionalización avanza cuando nuevos miembros entran en el grupo y experimentan estas rutinas como una realidad objetiva, es decir, cuando interactúan con la manera en que las cosas se hacen.

Según Lapsley y Pettigrew (1994) el cambio que no se alinea con las instituciones existentes se puede resistir y/o traducir hacia las prácticas o rutinas que son constantes con esas instituciones. Esto no implica que las instituciones son inevitable barreras a cambiar, sino que las instituciones cambian, aunque el proceso de cambio institucional es generalmente “*dependiente y evolutivo de su trayectoria*”, es decir, formado por las instituciones existentes. Aunque el marco de Burns y Scapens se centra en las instituciones internas -decisiones concebidas dentro de la organización- también reconocen la importancia de instituciones externas, y las presiones para el cambio institucional que emanan fuera de la organización sin analizarlo concretamente. Por lo tanto, en el epígrafe denominado “*Extensiones del Marco de Burns y Scapens*” se ampliarán los conceptos denominados *dependencia de la trayectoria*.

Conjuntamente, para analizar estas presiones externas, podríamos utilizar los conceptos de *legitimación* y *desalineado*, que han sido ampliamente utilizados en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión adoptando la perspectiva del NIS, desarrollada por autores tales como Covalski, Dirsmith, Samuel, Heian, Oakes, Michelman y Colignon, entre otros. Sin embargo, en nuestro estudio conservaremos la perspectiva del OIE adoptada por Scapens (1994) y Burns y Scapens (2000), ya que esta perspectiva nos permite centrarnos en procesos del cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión dentro de la organización. Los estudios de los Sistemas de Contabilidad de Costos

y Gestión que han adoptado la perspectiva del NIS han tendido al análisis del *desalineamiento* como “*respuesta de la organización*” a la presión externa que impone nuevas rutinas de contabilidad en funcionamiento (Carruthers, 1995). Asimismo, algunos investigadores del NIS, tales como Meyer y Rowan (1977) discutieron que las organizaciones tienden a evitar las disfunciones que se podrían crear por los nuevos sistemas institucionales impuestos que se diseñan para asegurar legitimidad externa, desalineándolos de sistemas técnicos internos realmente institucionalizados. Birnberg y Hoffman (1998), por ejemplo, utilizó la noción de *paradigmas dominantes*, así como otros investigadores que estudiaron “procesos de transformación de las organizaciones” han utilizado el concepto de *cultura* (Inzerilli y Rosen, 1983; Schein, 1992, 1999; Bhagat, 2002; Bhimani, 2003). Cabe destacar que el concepto de cultura en tales trabajos es similar a la noción de instituciones en OIE.

Finalmente, cabe destacar la adopción del OIE bajo el modelo de Burns y Scapens (2000), dada la consideración de que el objetivo de investigación que perseguimos en el presente trabajo, se centra en los procesos de cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión en forma interna a las organizaciones objeto de estudio.

2.3 Institucionalización e interiorización

Sobre la base de las ideas contenidas en el modelo que estamos desarrollando en este epígrafe, consideramos que la institucionalización de las reglas y normas transmitidas por un Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión, es decir, la introducción estable y permanente de éstas en las rutinas organizacionales, depende del grado de aceptación del cambio por los agentes involucrados en el proceso denominado “*proceso de interiorización*” (Burns y Scapens (2000:8).

Los autores utilizan una definición que acentúa las características de estructuración en las instituciones, previamente analizada por Giddens (1984). Conjuntamente, han modificado levemente la definición dada por Barley y Tolbert (1997:96), y definen las instituciones como aquellas “*asunciones o supuestos tomados para ser concedidos y compartidos, que identifican las categorías de agentes humanos, sus actividades y relaciones*”. Como tal, las

instituciones abarcan las asunciones *tomadas para ser concedidas* que informan y forman las acciones de los agentes de manera individual. Sin embargo, al mismo tiempo, estas asunciones tomadas para ser concedidas son el resultado de acciones sociales, es decir, se construyen en el entorno social de las organizaciones. Por consiguiente, las instituciones son las características estructurales que definen las relaciones y las actividades entre los miembros de un grupo social particular o de las organizaciones en las que interactúan, es decir, las instituciones son el resultado de los comportamientos del grupo social o de la comunidad (Serra, 2005). En tal sentido, una característica importante de las instituciones es su carácter aparentemente normativo y objetivo, ya que definen los patrones o normas del comportamiento que se espera en un grupo social particular. De esta forma, los miembros del grupo asumen, simplemente, que “*esto es la manera que son las cosas*”.

Sin embargo, no todos los patrones de comportamiento se institucionalizan en el mismo grado (Tolbert y Zucker, 1996). Puede haber variaciones, de una organización a otra, a lo largo del tiempo dependiendo del lugar y del cómo los miembros de una colectividad aceptan las instituciones. Las instituciones que, relativamente, son de breve duración y/o que no han ganado la amplia aceptación de los individuos, son más vulnerables a la hora de los desafíos que enfrentan por parte de las instituciones pre-existentes, por lo que también es menos probable que las acciones las influyeran (Barley y Tolbert, 1997: 96). En la teoría de la estructuración, Giddens utilizó la noción de “modalidades de encadenar las capacidades” bien informadas de los agentes humanos con las características estructurales de las instituciones. Dicho autor, identificó tres dimensiones correlacionadas: *significado*, *dominación* y *legitimación*, cada una sobre la reproducción de sistemas de interacción, de tal modo que se reconstituyen las características estructurales. En tal sentido, Macintosh y Scapens (1990:462) exploraron la utilidad de la teoría de la estructuración para estudiar la contabilidad de gestión y discutieron si la contabilidad de gestión se puede teorizar como modalidades de la teoría de la estructuración, en cada una de las dimensiones. Aunque es importante para entender la naturaleza de la contabilidad de gestión, la teoría de la estructuración, según Burns y Scapens (2000:8), no es particularmente provechosa para explorar los procesos del cambio de forma interna a las organizaciones. Según argumenta Archer (1995), y que luego es recogido por Scapens (2006:11), la teoría de la estructuración no incorpora el tiempo y la evolución histórica en el análisis. El planteamiento es que “*la*

estructura y la agencia pueden ser analizadas en forma conjunta, solamente examinando la interacción entre ellas sobre el transcurso del tiempo, y que sin la incorporación apropiada del tiempo el problema de la estructura y de la agencia nunca podrá ser resuelto satisfactoriamente” (1995:65).

En tal sentido, Burns y Scapens (2000:11-12), al describir el Cuadro 1 plantean que los cambios más discretos pueden representarse por el movimiento que se producirá entre la primera caja bosquejada y la segunda caja de reglas y de rutinas. Sin embargo, este salto no tendrá carácter determinista, dado que la puesta en práctica de las nuevas reglas y de la aparición de nuevas rutinas estará influenciada por la codificación de las características estructurales de las instituciones en curso y la reproducción de las rutinas existentes. Así, al estudiar el cambio específico e intencional, debe ser reconocido que no hay principio ni final en el proceso representado en el Cuadro 1. Por tanto, los procesos están en curso y el punto representado como de codificación inicial es un punto de partida arbitrario. Esto podría incluir la efectiva resistencia a las nuevas reglas y la continuación de las reglas pre-existentes.

En la misma perspectiva, Burns (2000:568) investiga la dinámica del cambio contable, y los problemas que tuvo, una organización del sector químico, al implantar un nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión que permitía darle un perfil más orientado a la gestión por resultados. Burns (2000:584) considera que la institucionalización de las prácticas contables, así como las rutinas emergentes se produce cuando éstas son aceptadas totalmente por los individuos de la organización como forma incuestionable de realizar el control de gestión en la empresa. En concreto, este autor observó que en esta empresa, no se aceptaron las nuevas rutinas, debido a un conflicto interno. Observó que las prácticas contables propuestas fueron incompatibles con la forma de pensar y actuar de los individuos pertenecientes al departamento de contabilidad. Este conflicto hizo que el cambio fuera rechazado totalmente. Los resultados evidencian que en la implantación de un cambio contable es necesario considerar cuidadosamente las características del contexto institucional, dónde tales propuestas desean desarrollarse. Adicionalmente, Burns (2000:587) expone que hay dos factores relevantes que ayudan a explicar la interiorización

e institucionalización de los cambios observados, dados por el estilo de gestión de la organización y por las relaciones de poder existentes en la misma.

Cabe destacar, que una de las cuestiones más criticadas del marco de Burns y Scapens (2000), y que ha sido de compleja resolución es que los autores no proponen reglas, rutinas e instituciones como variables empíricas que se medirán de forma objetiva. Se evidencia que dichos conceptos analíticos pueden no ser pasibles de observación empírica por sí mismos. A la luz del Cuadro 1 solamente las acciones son observables ya que al alejarnos del *Ámbito de la acción*, los conceptos llegan a ser cada vez más abstractos. Busco (2003:42) plantea que incluso las reglas pueden ser difíciles de observar en lo empírico, aunque si bien, puede haber una cierta objetividad en las especificadas en manuales de procedimiento, no todas serán escritas. Además, los conceptos de rutinas y de instituciones son construcciones teóricas (categorías no empíricas), y son útiles siempre que faciliten una interpretación de las acciones, que pueden ser observadas.

2.4 Dicotomías de análisis en los tipos de proceso de cambio

El OIE desarrolla tres dicotomías de análisis en los tipos de proceso de cambio, utilizadas por Burns y Scapens (2000:8), resaltando que no es una clasificación exhaustiva. Los conceptos utilizados son ampliamente tratados por Waller (1994) y ofrecen una óptica para el análisis heurístico de estudio del cambio en la contabilidad de gestión. Las tres dicotomías, respectivamente, son: formal e informal; revolucionario y evolutivo; y regresivo y progresivo.

2.4.1 Cambio Formal e Informal

En esta clasificación es posible asumir que el cambio *informal*, ocurre en un nivel casi tácito y que probablemente, es razonable contar con que el cambio *formal*, será directo procurando cambiar las maneras de pensar de los individuos que se encuentran acoplados a las rutinas de contabilidad existentes. Sin embargo, Waller (1994:369) afirma que *“la puesta en práctica acertada de un cambio formal puede requerir nuevas formas o maneras*

de pensar". El autor destaca que si el cambio formal no viene acompañado de un cambio en las formas de pensar de los individuos -siendo este último la esencia del cambio informal- no habrá posibilidades de éxito. Conjuntamente, si los procesos de cambio informal se retrasan detrás de los procesos formales del cambio, las tensiones se pueden introducir bajo la forma de ansiedad y resistencia, conduciendo probablemente a la no puesta en práctica.

La distinción entre el cambio formal e informal es asimilada a la distinción entre el cambio *intencional* y *no intencional*. El término "no intencional" fue utilizado para explicar que el cambio no está dirigido específicamente por la organización formal, aunque sí podría desarrollarse fuera de las acciones previstas por los líderes formales que son quienes "*decretan*" las reproducciones de las reglas en la organización. La distinción *intencional* o *no intencional* enfoca la atención en la introducción de nuevas reglas, y en el cambio que se desarrolla en un nivel más tácito, más subconsciente. El primero es normalmente más fácil de observar y de identificar, aunque ambas categorías son igualmente importantes para el análisis de cambio en la contabilidad de gestión. Sin embargo, en la mayoría de los procesos de cambio contable, probablemente, se incorporen una mezcla de elementos previstos con otros de carácter involuntario.

Burns y Scapens (2000:21) plantean que los investigadores del cambio en contabilidad de gestión necesitan explorar los procesos informales y el cambio no intencional tanto como los procesos formales y el cambio previsto o intencional. Los estudios de cambios formalmente previstos tendrán menor complejidad en la etapa de implantación y conducción que los estudios de procesos informales del cambio. Waller (1994:371) destaca que un acercamiento a esta postura puede ser la de explorar, previamente, cambios en otros aspectos de la actividad de la organización, tales como la evolución en la propiedad o la evolución en la tecnología de producción, para luego, examinar el impacto de aquéllos cambios en las prácticas contables de gestión (especialmente donde no ha habido cambio explícito y formalmente previsto en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión). Desde una visión pragmática, parece razonable decir que el cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión es impuesto formalmente de arriba hacia abajo, desde la gerencia como punto de partida de la decisión de implantación que se dirige con reglas formales (es decir los aspectos técnicos) de los nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos

y Gestión, pero solamente un impacto indirecto en los procesos informales que sostienen las rutinas de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión.

2.4.2 Evolución y Revolución en los cambios contables

Para Waller (1994:372) el cambio *revolucionario* implica una interrupción fundamental en las rutinas y en las instituciones existentes, mientras que el cambio *evolutivo* es incremental con interrupciones de menor importancia en las rutinas y en las instituciones existentes. Al igual que en el análisis del apartado anterior, hay un paralelismo con la distinción entre el cambio intencional y el no intencional, aunque con ciertas diferencias también.

Para Burns y Scapens (2000:20) el cambio no intencional en procesos informales podría, en principio por lo menos, ser revolucionario, ya que implica el desafío de las instituciones existentes. En tal sentido, es necesario tener presente la importancia de reconocer el contexto institucional en el que se produce el cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, estudiando las interacciones entre las instituciones y los procesos de cambio, y evaluando las dificultades y potenciales consecuencias asociadas al cambio revolucionario. En este sentido, los autores no relacionan el término *revolucionario* con el contenido particular del cambio, es decir, con las técnicas o los sistemas, particulares y específicos, sino que se vincula al potencial impacto en las instituciones existentes. En el apartado II.3 se analizarán las extensiones a estos conceptos que fueran posteriormente estudiados por Busco (2003) y Busco *et al.* (2006a).

2.4.3 Cambio Regresivo y Progresivo

Autores tales como Bush (1987) y Tool (1993), ofrecen un análisis desde la perspectiva del OIE de los conceptos de cambio regresivo y cambio progresivo. Según Bush (1987) debemos distinguir entre el *comportamiento ceremonial* y el *comportamiento instrumental*. El comportamiento *ceremonial* surge de un sistema de valores que distingue entre los individuos y mantiene las estructuras existentes de poder; mientras que el comportamiento *instrumental* es consecuencia de un sistema de valores que aplica el mejor conocimiento y la mejor tecnología disponibles para resolver los problemas e intentar realzar las relaciones

entre los individuos. En función de ello, el autor adoptó el término de *cambio regresivo* para describir el comportamiento que refuerza la dominación ceremonial, restringido al cambio institucional; y adoptado el término de *cambio progresivo* para describir la separación del comportamiento ceremonial del comportamiento instrumental.

Tool (1993) argumenta que el cambio progresivo puede ocurrir, incluso donde hay dominación ceremonial, ya que la nueva tecnología (por ejemplo) puede motivar los valores institucionales previamente dominantes, por lo que coexistirían el cambio progresivo con comportamiento ceremonial. Esta dicotomía ceremonial e instrumental del comportamiento, ofrece un punto de partida conceptual para investigar la naturaleza de la institucionalización de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión dentro de las organizaciones, y a su vez, resurge la dimensión de poder en los procesos del cambio (Burns *et al.*, 1999:32).

Según Dugger (1990:426) al estudiar las características ceremoniales de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión debe ser posible distinguir entre “*el que ayuda al grupo, incluso a expensas de él mismo y... el que ayudándose a él mismo, lo hace a expensas del grupo*”. En tal sentido, basándonos en las ideas de Tool (1993), así como en las ideas de otros escritores del OIE, podríamos simplificar o disuadir la desconfianza o escepticismo hacia las rutinas e instituciones existentes en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, provocando que las nuevas ideas se transformen en un cambio instrumental (es decir, progresista). Cabe resaltar que el cambio no es necesario en todo momento, ya que en el contexto de las organizaciones individualmente analizadas, las rutinas de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión existentes pueden ser satisfactorias, y los nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión o las nuevas técnicas pueden ofrecer poco valor instrumental.

Resumiendo los conceptos vertidos en las tres dicotomías descriptas, destacamos que en un primer nivel, existe poder explícito, como puede ser el poder jerárquico en las organizaciones o el poder de un individuo con personalidad fuerte, por ejemplo. Este nivel se puede utilizar para introducir nuevas reglas de organización y disuadir el poder que se sitúa en otra parte de la organización buscando disminuir las resistencias a tales reglas

nuevas en las organizaciones. En un segundo nivel, un uso más sutil del poder ocurre cuando el cambio se da con uso ceremonial de las rutinas de la organización, que favorecerán a algunos grupos de interés en particular. Finalmente, en un tercer nivel, existe poder ajustado o alineado a las rutinas institucionalizadas, que forman las acciones y los pensamientos de los miembros de la organización, de tal modo que crean estabilidad en la misma y ocultan o no transmiten los conocimientos técnicos a otros miembros de la propia organización. En tal sentido, Burns y Scapens (2000:20) describen que en función del proceso de institucionalización desarrollado, el poder en el primer nivel podría ejemplificarse cuando algún directivo impone reglas y rutinas utilizando su situación jerárquica dominante de control sobre los recursos introduciendo así, nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión. El poder en el segundo nivel podría estar presente al reimplantar reglas y rutinas, cuando por ejemplo las prácticas de los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión tienen un papel ceremonial que preserva los intereses adquiridos, restringiendo así la posibilidad del cambio instrumental. Finalmente, el tercer nivel del poder se identifica en la institucionalización y en la codificación de reglas y rutinas y en su difusión incuestionable en las formas y de pensar y hacer.

La conceptualización del cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, en términos de los procesos identificados, acentúa la complejidad del cambio y la necesidad de entender las múltiples dimensiones asociadas. Para Jones y Mellet (2007a:119) entender la naturaleza compleja del cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión en organizaciones individualmente analizadas, requiere métodos holísticos de investigación que pueden, por ejemplo, identificar y esclarecer el carácter multidimensional en el contexto institucional, actuar sobre los diversos niveles en que se desenvuelven, y por último, evaluar los impactos que dichos cambios generan en los procesos de la organización. Tal investigación, a la luz del marco de Burns y Scapens, deberá ser de naturaleza longitudinal, para reconocer el carácter diacrónico de los procesos de institucionalización y la naturaleza acumulativa y continua con la que se reproducen las reglas y las rutinas en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión. De esta forma, los autores afirman que la investigación necesita localizar en tiempo y lugar institucionales, los procesos de cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión.

3. Extensiones del marco de Burns y Scapens

Como se ha mencionado en los apartados anteriores, el marco desarrollado por Burns y Scapens (2000), ha sido objeto de múltiples críticas por diversos autores que han destacado las limitaciones que dicho cuerpo teórico posee. Conjuntamente, Scapens, ha demostrado que busca, con sus diversos colaboradores (Busco *et al.*, 2003, 2006; Ribeiro y Scapens, 2004; Siti-Nabiha y Scapens, 2005; Nor-Aziah y Scapens, 2007), superar las limitaciones que pueda tener aquél desarrollo inicial, así como extenderlo en aquellos puntos que originalmente fueron considerados en forma leve o que no fueron considerados simplemente. En los siguientes epígrafes, vamos a desarrollar los mencionados estudios buscando integrarlos al cuerpo teórico.

3.1 El estudio de Busco (2003) y Busco *et al.* (2006): Evolución y revolución

Generalmente, los estudios de análisis del cambio contable asumen que la contabilidad, así como otras prácticas de organización, es esencialmente evolutiva. Sin embargo, esto no significa que el cambio revolucionario no sea posible. Los cambios específicos en contabilidad de gestión podrían ser absolutamente revolucionarios e implicar un cambio radical en las rutinas existentes y desafiar a las instituciones prevalecientes. Sin embargo, el proceso de cambio será influenciado, hasta cierto punto, por las rutinas y las instituciones existentes, por lo que el proceso sigue siendo dependiente de su trayectoria.

En tal sentido, los estudios de Busco (2003) y Busco *et al.* (2006) que comenzaron en 1994, analizaron la adquisición de una compañía italiana, Nuovo Pignone, por la multinacional de E.E.U.U., General Electric. Nuovo Pignone era una compañía italiana burocrática, integrante de un grupo empresarial propiedad del gobierno italiano, denominado ENI. La adquisición por General Electric de la compañía italiana, fue parte de la política del gobierno italiano de privatización. Cabe destacar, que unos años antes de dicha adquisición, los 20 ejecutivos superiores de ENI, incluyendo su Presidente, fueron arrestados por corrupción. En este panorama, cuando General Electric adquirió Nuovo

Pignone, estaba claro para cada una de las organizaciones, que habría importantes cambios en la gestión de la organización resultante.

Busco (2003:39) destaca que General Electric es conocida internacionalmente por sus objetivos orientados a lo financiero, por el estilo de conducción de la gerencia, que acentúa su integridad y la política de generación de flujos de fondos. En cambio, en Nuovo Pignone no había historia de la gerencia financiera. En el pasado, había tenido un acercamiento típico del sector público a la gerencia, en el que se observaba baja atención en la generación de efectivo. Sin embargo, en aproximadamente tres años Nuovo Pignone había sido integrada en la organización mundial de General Electric y era *gestionada a la manera de General Electric*. Esto, según Busco *et al.* (2006:13), se podría considerar un cambio *revolucionario*. La experiencia de Nuovo Pignone sugiere que el cambio revolucionario es posible, dado que fue aceptado que las maneras de hacer y las formas de pensar en la organización resultante de la adquisición iban a tener que cambiar. Fue reconocido -aunque no necesariamente en estos términos- como afirma Scapens (2006:18), que las instituciones preexistentes en Nuovo Pignone (las formas y maneras de tomar el pensamiento) no serían aceptables para General Electric.

De esta forma, había un pensamiento o consciencia colectiva de que el cambio ocurriría. Como tal, reconocieron que el cambio era inevitable y buscaron las formas o maneras de hacer frente a él. La reorganización del departamento financiero ayudó de manera práctica a resolver las demandas periódicas de información contable y financiera que General Electric impuso. Se realizó entrenamiento y capacitación a los nuevos encargados de las finanzas en Nuovo Pignone. Conjuntamente, la introducción de un programa de mejora de calidad, fue considerada determinante del éxito obtenido por los nuevos encargados al hacer frente a las demandas y requerimientos de General Electric. Aunque administrativamente Nuovo Pignone era una organización muy burocrática, en la ingeniería de sus productos era reconocida, generalmente, como de clase superior en los mercados internacionales. Éste era el por qué General Electric la adquirió; Nuovo Pignone tenía buena tecnología y buenos productos, y en ese momento era competidor potencial de General Electric. Así, el programa de calidad era compatible con las normas de producción de Nuovo Pignone y, a su vez, reforzado con las maneras o formas de pensamiento que General Electric aplicaba.

De esta forma, el modelo implantado en Nuovo Pignone trajo técnicas de medida financiera y de orientación financiera en Nuovo Pignone; aunque tales cosas eran nuevas a la organización, fueron expresadas en términos que cada uno entendió el concepto de calidad buscada. Así, se acoplaron los cambios que ocurrían en Nuovo Pignone a las maneras que prevalecían de pensar y de hacer en la propia organización, es decir, se integraron los cambios a las instituciones prevalecientes.

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

3.2 El estudio de Siti-Nabiha y Scapens (2005): Estabilidad y cambio

En el caso desarrollado por Busco (2003) y por Busco *et al.* (2006) se observaba que habían ciertos elementos de estabilidad dentro del proceso de cambio. Para Scapens (2006:19) es importante considerar que *“estabilidad y cambio no son mutuamente excluyentes, sino que puede haber elementos de estabilidad dentro del cambio; y que el cambio puede ser necesario si las cosas siguen siendo estables”*. En Siti-Nabiha y Scapens (2005), se puede identificar la coexistencia de “cambio y estabilidad” en una compañía petrolera malaya. A fines de los años 90, se introdujo en dicha empresa, la gestión de recursos humanos utilizando *gerencia basada en valor*. El estudio de Siti-Nabiha y Scapens (2005) se centró en la División responsable de la producción y de la transmisión de gas natural. La organización era rentable y con superávit de flujos de fondos, ya que llevaba a cabo un monopolio en un mercado en expansión. Asimismo, en la división se generaban presupuestos e informes financieros, que desempeñaban un papel de menor importancia en el control de gestión. Dicho control se centraba, fundamentalmente, en la maximización del uso de la capacidad productiva instalada en la planta de producción (Alvarez-Dardet *et al.*,

2002). Por tanto, aunque los presupuestos existían, tenían un papel en gran parte ceremonial, que en forma inicial fue seguido por los informes basados en la generación de valor, obtenidos también ceremonialmente.

En este estadio, según Siti-Nabiha y Scapens (2005:45), todo seguía siendo relativamente estable, ya que la gerencia basada en valor era una iniciativa de la Dirección General, que fue impuesta en la División de gas. Los individuos en la organización consideraban que ésta era una más de las diversas iniciativas de la Dirección General, así como otras que habían sido promovidas en los últimos años. Entendían que se aplicaban estas iniciativas para demostrar, aparentemente, que era una compañía comparable y podría competir con otras compañías petroleras multinacionales (describen el isomorfismo mimético). No obstante, en esta ocasión había un pequeño cambio dentro de la División del gas, ya que aunque hubo indicadores que se generaban para satisfacer los requerimientos de la Dirección, no fueron utilizados para los propósitos que la misma inicialmente pretendía. La División del gas asumió el nuevo sistema, simplemente, como algo que tuvo que ser hecho; pero no como algo que era necesario para gestionar la División. Asimismo, la preparación de los indicadores fue delegada a la secretaria del Director General, quien comunicó la información directamente a las jefaturas.

En este sentido, inicialmente, parecía ser un caso de estabilidad y no de resistencia a cambiar hacia el nuevo sistema impuesto, ejecutado ceremonialmente, y no teniendo ningún impacto en procesos de gestión o en el pensamiento de los encargados. Sin embargo, transcurridos entre tres y cuatro años, algunas de las ideas de la gestión basada en valores comenzaron a ser utilizadas en la División, aunque no de la manera en que las jefaturas corporativas habían pensado. Los encargados en la División del gas comenzaron a desarrollar su propio conjunto de indicadores, que utilizaron para sus propios propósitos; es decir, para apoyar su propia opinión de cómo debía funcionar la División. Como tal, adaptaron la gestión basada en valores para alcanzar los objetivos que tenían en la organización a lo que mejor entendieron como necesidad propia. Este era un propósito distinto a los que inicialmente fueron propuestos por la Dirección General, dado que habían introducido la gestión basada en valores para acentuar el valor del accionista y la necesidad de reducir costos, así como de generar efectivo. Sin embargo, en la división del gas el

sistema que emergía de indicadores tenía una orientación hacia la producción. Aunque había algún indicador financiero y de costos, el foco primario del sistema que surgía estaba en las aplicaciones para la mejora de la producción y en la transmisión de confiabilidad y seguridad. Así, a pesar de la estabilidad y la resistencia evidentes al nuevo sistema impuesto por la Dirección, había cambio; pero no el cambio que los diseñadores del nuevo sistema habían esperado. Como tal, concluyen los autores (pp.29-30), había estabilidad y cambio.

3.3 Resistencias impuestas por los tipos de cambio

Por otra parte, siguiendo a Siti-Nabiha y Scapens (2005), el marco institucional del OIE, es útil ya que nos permite explorar la noción del *cambio ceremonial* y estudiar la naturaleza dependiente de la trayectoria del cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión. Además, nos permite centrarnos en los ajustes entre *estabilidad* y *cambio*. Conjuntamente, el análisis de las resistencias lleva a los efectos producidos por los cambios contables, así como la resistencia formal y abierta debido a los intereses competentes y opuestos. Burns y Scapens (2000:13-15) desarrollan que la resistencia mostrada en las organizaciones puede también ser debido a la falta de habilidades de los miembros de la organización para poner el nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión en ejecución, o pueden estar en conflicto los valores implicados en el nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión y las instituciones existentes en la organización. En la misma línea, Nelson y Winter (1982:410) precisaron, que puede ser difícil crear las nuevas rutinas, donde antes existieron algunas. Especifican que el comportamiento esperado en las organizaciones por la introducción de cambios en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión es “*gobernado*” por las máximas estructuras y el conjunto de rutinas contables existentes. En oposición, Da Costa *et al.* (1978) establecen que podrán existir momentos de quiebre estructurales donde surjan acuerdos o prácticas sociales que conlleven discontinuidades en las rutinas. En dichas oportunidades será el momento adecuado para la institucionalización de las nuevas prácticas.

Siguiendo el marco de Burns y Scapens (2000:15), la resistencia que se presenta como “*lealtad mental*” a las maneras específicas de pensar y de hacer las cosas, representan

probablemente la forma más fuerte de resistencia identificada por Siti-Nabiha y Scapens (2005:48). Esencialmente, en su análisis había un cambio en los procedimientos formales y las nuevas rutinas fueron introducidas con desajustes o *desalineamientos* respecto a las prácticas cotidianas de la compañía. Así, una vez que los líderes del cambio entendieron que el nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión debía ser aplicado de una manera tal que no desafiara a las instituciones existentes dentro de la organización, este fue aceptado y hubo una reducción de la ansiedad generada en los individuos involucrados. Schein (1992) investigó que las normas y los valores existentes que han demostrado representar un poder útil y eficaz en las organizaciones conducen, generalmente, a un rechazo de nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión que de alguna forma puedan entrar en conflicto con los inicialmente eficaces e institucionalizados. Así, investigó a nivel de las personas que intervienen en el proceso de cambio como usuarios, el rol de la ansiedad experimentada y/o argumentada en los contextos de interacción social y las disconformidades manifiestas, así como la atención constante en algunos niveles – denominados por el autor- de *seguridad psicológica* individual. Posteriormente, Schein (1999:115) identifica que el proceso de aprendizaje del cambio es posible de institucionalizar. Para ello, sugiere que se considere en la implantación, el nivel individual de los participantes. Es decir, que los responsables de la implantación comprendan los mecanismos de legitimación del nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión, la incidencia que supone la ansiedad en los individuos, la creación de seguridad psicológica que cubra dicha ansiedad (como mecanismo de defensa o protección), y la redefinición del fundamento efectivo de las nuevas prácticas.

Según lo desarrollado, las instituciones existentes actúan en todas las ocasiones que una nueva regla quiera institucionalizarse, actuando como filtro de aceptación del *qué y para qué* se quiere institucionalizar, en los miembros de la organización. Por lo tanto, el cambio será formado, hasta cierto punto por lo menos, por las instituciones existentes, y seguirá el proceso dependiente de la trayectoria que en la propia organización se le haya inicialmente conferido. Incluso en el caso del cambio revolucionario desarrollado por Dent (1991), Hopper y Jazayeri (1999) y Busco *et al.*, (2006b), las instituciones existentes (específicamente orientadas a la producción) tenían un impacto en la manera sobre la cual el cambio institucional se implantó. Así, puede haber cambio institucional, incluso cambio

revolucionario, pero será implementado e integrado en las organizaciones de maneras específicas y particulares. Tal cambio podría ser regresivo, para preservar el *status quo*, pero puede también ser progresivo, es decir, puede conducir a mayor valor instrumental que el inicialmente planteado (Tool, 1993; Bush, 1987). En forma similar, Bhimani (2003:527), encontró que el grado de alineación entre la cultura de la organización y las normas y los valores impuestos por un nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión influencia, visiblemente, el éxito percibido del nuevo Sistema de Contabilidad de Costos y Gestión. En la misma línea, Burns (2000:582) desarrolla como relevantes o determinantes de la efectividad percibida del cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión el estilo de dirección que en la organización analizada existe y las relaciones de poder (formal o informal) que en la misma residen.

Conjuntamente, hay que destacar que aunque puede ser difícil ocuparse de la *resistencia informal*, ya que carece de un foco identificable o de una localización específica, deberá considerarse su existencia como una barrera adicional. En tal sentido, Dent (1990:24) analiza los efectos y consecuencias de los cambios ocurridos en una organización pública, en la que se desarrollaron como resultado en sí mismo, dado que no se preveía la existencia de un cambio en los Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión (explícitamente definido y previsto). En tal caso, no fue necesario hacer frente a las presiones ejercidas por el gobierno así como a las ejercidas por las posiciones directivas. Identificaba a priori que no habría resistencia significativa al cambio, ya que este, en gran parte fue introducido como *poco metódico, imprevisto e informal*. Por lo tanto, en esas condiciones no era inmediato y obvio enfocarse en la potencial resistencia. Por tanto, Dent (2002:718) sugiere que el cambio informal puede obrar casi sin resistencia al mismo, dado que no se especifica o difunde su introducción. Según lo discutido en Burns y Scapens (2000), el cambio informal ocurre en un nivel más tácito, pues los individuos se adaptan a las condiciones que cambian.

La introducción de la gestión basada en valor en la división del gas de la compañía petrolera asiática investigada por Siti-Nabiha y Scapens (2005), ya analizada en el epígrafe 3.2, considera acertado que las instrucciones de la Dirección fueran seguidas; es decir, la introducción del cambio ceremonialmente realizado con éxito. El nuevo sistema no tenía un

impacto en las formas de pensar dentro de la división del gas; ya que era un fracaso introducir una cultura de valor para el accionista. Sin embargo, un nuevo sistema de indicadores fue puesto en ejecución y utilizado dentro de la división del gas. Así, en la determinación del éxito del cambio en la contabilidad de gestión tienen que analizarse con detenimiento las perspectivas de los grupos predominantes en la organización (Malmi, 1997). Además, como el cambio es un proceso en curso, algo que se considera acertado/fracasado contemporáneamente puede desarrollarse en algo más mientras el tiempo transcurre (Battista y Quattrone, 2006).

De esta forma, el cambio en contabilidad de gestión requiere una comprensión cuidadosa del contexto de la organización, especialmente de sus rutinas e instituciones (Baños *et al.*, 2005). Para Burns y Scapens (2000:20) esto implica mucho más que un conocimiento de los sistemas formales; argumentan que requiere una comprensión de los hábitos de los individuos de la organización y de las asunciones o supuestos que utilizan para tomar y conceder sus acciones en la actividad cotidiana. Requiere un análisis en profundidad, que podrá ser complejo para los forasteros, quienes tendrán que adquirir el conocimiento detallado de los procesos que están implicados (Burns, 2000:585).

3.4 El estudio de Nor-Aziah y Scapens (2007): instituciones internas y externas

Nor-Aziah y Scapens (2007) analizaron en la administración pública malaya un proceso de cambio masivo en las organizaciones. El estudio se centró en el período de transformación de empresa pública a empresa privada, y exploró las tensiones internas creadas debido al conflicto ocasionado entre las instituciones internas y externas. Había presiones externas ineludibles y éstas tenían impactos dentro de la organización, conduciendo a conflictos internos alrededor de una desconfianza en los contables. Un problema importante en el proceso de transformación de la organización, era la introducción de nuevos planes contables, incluyendo nuevos sistemas de control presupuestario. No obstante, los encargados de las áreas operativas tenían poca confianza en los contables. Antes, cuando la organización era del gobierno, el departamento contable no había sido relevante en la toma de decisiones ni el papel de los contables destacado. Sin embargo, cuando se comercializó

sí era necesario producir cuentas financieras, para lo que habían empleado a un nuevo equipo de contables; que en su gran mayoría eran nuevos graduados con poca experiencia profesional. Consecuentemente, estos nuevos contables tenían relativamente poco peso en la organización, y no fueron percibidos como expertos, sino que los vieron como innecesarios en las operaciones cotidianas del negocio. Además, durante la puesta en práctica del nuevo sistema de gestión contable, los propios contables se habían distanciado deliberadamente de las operaciones del día del día del negocio, pues no confiaban en los encargados operativos que en esencia generaban los datos que luego se convertirían en la información contable. Por lo tanto, el nuevo sistema de contabilidad financiera era absolutamente independiente de las operaciones del negocio. Una de las presiones institucionales externas en la organización vino del regulador o contralor estatal, quién presionaba a los altos niveles directivos, responsables del cumplimiento del servicio. Conjuntamente, los directivos estuvieron en conflicto con las presiones de los encargados de la Casa Matriz que imponían controles y normas, buscando reducciones de costos.

Estas instituciones externas y los problemas creados para los responsables operativos de la organización, motivó que instituyeron una política particular: “terminar el trabajo de cada día al final del mismo día”; de tal modo que no dejaran ningún trabajo excepcional en el piso -esto era conocido como la política del piso banco-. El responsable en cada localización estaba comprometido a ejecutar la política del piso blanco, y ésta representó la regla dominante de cada individuo. Como resultado de esta nueva aplicación, las nuevas formas de funcionar implicaron a veces horas extras de trabajo. Sin embargo, los responsables de operaciones no estaban debidamente capacitados sobre costos y resistieron las tentativas de los contables de hacerlos *los responsables de sus costos*. Por lo tanto, los responsables de operaciones vieron a los contables como forasteros, con poco conocimiento y poco entendimiento del negocio, en los que tenían poca confianza. Esto significó que trataran a los contables y a sus planes contables con desconfianza al implantarse el control presupuestario como consecuencia del proceso de privatización.

Esta noción de *confianza-desconfianza* en los planes contables y en los propios contables es un factor de análisis. Aunque el concepto de confianza se ha investigado ampliamente en las organizaciones, se ha investigado relativamente poco en la literatura de contabilidad de

gestión. La discusión de la confianza que está en la literatura de contabilidad se ha centrado, sobre todo, en nuevas formas de organización (Meer-Kooistra y Vosselman, 2000; Tomkins, 2001; Langfield-Smith y Smith, 2003; Baldvinsdottir y Johansson, 2003). Así, en el caso de Nor-Aziah y Scapens (2007:241) descrito, se concluye en esta dirección. Aunque en el NIS la literatura tiende a justificar en la falta de integración organizacional la respuesta a las presiones externas, puede también ser el resultado de tensiones dentro de la organización, ya que las presiones externas generan conflicto interno (Scapens, 2006:14). En este caso, la falta de confianza en los contables hizo que los encargados se distanciaran del uso de la contabilidad. Aquí, la falta de integración en la organización era una consecuencia de la desconfianza en los contables, ya que era una respuesta de la misma organización para proteger su propia base técnica contra las demandas de las instituciones externas. Así, había interacciones entre las instituciones internas y externas, que juntas formaban las prácticas de contabilidad de gestión.

3.5 La Confianza: Busco *et al.* (2006) y Nor-Aziah y Scapens (2007)

En la investigación de Nor-Aziah y Scapens (2007) centrada en los acoplamientos internos y las instituciones externas, se identificó a la confianza como factor integrador de las prácticas contables de gestión. Por otra parte, en la investigación de Busco *et al.*, (2003, 2006), aunque también se analizara la confianza, lo han hecho desde una perspectiva diferente. Mientras que había una falta de confianza en los contables en el estudio malayo, en el caso de la compañía italiana y General Electric, la contabilidad fue considerada como el sistema experto. Es decir, se reconoció en la contabilidad una característica imperante que provenía de General Electric, y percibieron más específicamente a la contabilidad como factor necesario en las organizaciones modernas. Es una reflexión de modernidad en el sentido que Giddens (1984) proporciona al término. Así, Giddens discute si los sistemas expertos son una característica de modernidad o no: *“todos tenemos que confiar en los sistemas expertos y poner la fe en los expertos que los llevan adelante”*. Scapens (2006:23) aclara el concepto dando el siguiente ejemplo: *“...cuando viajamos en avión, ponemos nuestra fe, y de hecho nuestras vidas, en las manos de un conjunto extenso de sistemas expertos y de los expertos que diseñan y ponen esos sistemas en ejecución. Confiamos en ambos, en los sistemas y en los individuos.”* Esto finalmente, apunta a que si no tenemos

confianza en los expertos de sistemas modernos, entonces nada sería posible. Así en General Electric después de la adquisición de la compañía italiana, el personal de Nuovo Pignone hizo frente a una crisis de la que no sabían qué iba a suceder. Tenían ansiedad sobre el futuro y sobre qué significaría la adquisición de General Electric para Nuovo Pignone y para Nuovo Pignone individualmente. Sin embargo, General Electric demostró tener un programa extenso de integración para sus adquisiciones. En Nuovo Pignone un entrenamiento masivo “*a la forma de General Electric*” fue proporcionado en todos los aspectos. Así en el área contable, designaron un nuevo equipo de responsables, capacitados en finanzas para trabajar en conjunto con los responsables de operaciones de Nuovo Pignone. Percibieron al nuevo personal como ayuda y apoyo y los reconocieron como expertos que podrían ocuparse de la contabilidad y de los problemas financieros que habría que gestionar. En un cierto plazo, a medida que surgieron soluciones a estos problemas y en la medida que permitieron a los encargados de operaciones, resolver los requerimientos de General Electric, la confianza fue construida en los planes contables y en los contables. Estos comenzaron a ser vistos como soporte y puntos de acceso a los sistemas expertos.

Mientras que en el caso malayo se observaba que había falta de confianza en los contables que condujo a resistir los nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, en el caso de Nuovo Pignone, la construcción de confianza facilitó el proceso de cambio y la introducción de nuevos planes contables. Así, la confianza en la contabilidad y en los contables parecería ser importante para formar las prácticas de los nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión y, por lo tanto, la confianza es un factor a ser explorado en los estudios de cambio en la contabilidad de gestión (Scapens, 2006:26).

3.6 El estudio de Ribeiro y Scapens (2004): Poder

En el estudio realizado por Ribeiro y Scapens (2004) se analizó el caso de una compañía portuguesa que introdujo un sistema integrado de gestión de recursos (ERP). Aunque la investigación comenzó con la perspectiva de Burns y Scapens (2000), llegó a concluir que la noción de “*tomar para conceder*” está esencialmente debajo de la superficie del nivel cognoscitivo. En el caso de análisis, la compañía era una gran empresa pública dirigida por una familia. El miembro mayor de la familia había colocado a sus familiares y a otros

confidentes personales en las posiciones dominantes de la compañía, controlando así qué sucedía en el negocio. Consecuentemente, las reglas y las rutinas en la organización fueron llevadas a cabo por los circuitos de poder (Clegg, 1989). Esto afirma la noción de que las reglas y las rutinas son sostenidas por las instituciones y no cuestionadas, al situarse en un nivel del *yo* cognoscitivo. Esto es, debajo de la superficie del discurso diario y disociado de sus orígenes históricos. En este caso, las reglas y las rutinas fueron llevadas a cabo por la posición de gran alcance del líder del grupo quién era reconocido explícitamente, pero no desafiado abiertamente.

Bajo estas características, cualquier intento por introducir nuevos Sistemas de Contabilidad de Costos y Gestión, desafiando las reglas y las rutinas existentes, fueron tomados como una lucha de poder. El estudio de caso se centró en la introducción de un sistema ERP, que era, aparentemente, parte del intento por introducir mayor control de la gerencia sobre las actividades de producción de un segmento particular del negocio. Sin embargo, el encargado de la producción de este segmento era un confidente del líder del grupo, y podía inicialmente oponerse a las iniciativas de hacer las actividades de producción transparentes y financieramente responsables. El estudio siguió los movimientos estratégicos de varios agentes mientras se observaba que algunos intentaron, por un lado, generar el cambio en la contabilidad de gestión y, en el otro, resistirlo. El caso ilustra que las reglas y las rutinas se pueden mantener en su lugar por el uso explícito del poder, así como por asunciones o supuestos tomados. También se exploró las formas en las cuales los agentes de organización hicieron frente a esta situación, y los movimientos estratégicos que podían hacer para superar la resistencia de la gente del líder en diversos puntos de la organización.

Por tanto, en este caso era importante estudiar el papel de los agentes individuales y, particularmente, de esos pocos agentes que estaban en una posición de nivel para desafiar los circuitos existentes de poder. En este estudio, Ribeiro y Scapens (2004) combinaron la teoría de la agencia y el análisis de los circuitos de poder, para estudiar las acciones estratégicas de los agentes. Como tal, el estudio identificó una limitación importante al marco de Burns y Scapens: la relevancia de los circuitos de poder informales, como resistencia o limitación al proceso de institucionalización del cambio en la contabilidad de gestión. Sin embargo, no significa necesariamente que el marco no tiene sus aplicaciones,

pero indica que es necesario que los investigadores de la contabilidad de gestión estén enterados de los circuitos de poder existentes en las organizaciones.

3.7 Implicaciones adicionales al marco de Burns y Scapens

Los autores mencionados como discípulos o colaboradores de Scapens, que han continuado la línea de investigación planteada por Burns y Scapens (2000), han acentuado y han explorado las interacciones entre las instituciones internas y externas; demostrado la necesidad de dar atención exhausta a la confianza en los procesos de cambio; han criticado la noción de que las reglas y las rutinas son sostenidas por asunciones o supuestos tomados para ser concedidos y precisaron que pueden también estar sostenidos por los circuitos de poder; y finalmente, han reconocido la importancia de estudiar el papel de la agencia en procesos de cambio institucional. Analizados en conjunto estos estudios nos están dando penetraciones más profundas en los procesos de gestión del cambio en la contabilidad.

En un nivel de análisis organizacional, hay amplias presiones sistemáticas que forman prácticas en la contabilidad de gestión; estas presiones vienen de consideraciones económicas y consideraciones de legitimidad (según lo explicado por el NIE y el NIS). Mientras que las organizaciones intentan ser técnico-eficientes, existen presiones económicas que forman la naturaleza de sus prácticas en la contabilidad de gestión; pero también son formadas por sus intentos de adecuarse a las expectativas de sus accionistas. Además de estas presiones externas, hay presiones internas e imposiciones por la implantación de nuevas prácticas en la contabilidad de gestión. Para Scapens (2006:27) el cambio en contabilidad de gestión en las organizaciones tiene que ser considerado como un proceso evolutivo y dependiente de la trayectoria en el cual las formas existentes de pensar (las instituciones), los circuitos de poder y la confianza en los contables pueden tener un impacto en las respuestas de los agentes dentro de la organización y en cómo responden a las presiones institucionales y económicas externas. Es este *mish-mash* complejo de influencias correlacionadas en forma práctica que se aplican en los cambios en la contabilidad de gestión y explican la diversidad observada en las prácticas de las compañías individualmente consideradas.

4. Bibliografía

ABARGUES, J. y RIPOLL FELIU, V. (1997). Presupuestación y control de costos de producción. *Partida Doble* (83).

ABERNETHY, M. A. y BROWNELL, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24 (3), 189-204.

ACEMOGLU, D. (2002). Directed technical change. *Review of Economic Studies* 69(241), 781-809.

AIBAR GUZMÁN, B. (2003). Algunas reflexiones acerca de la reforma de la contabilidad de gestión en el sector público desde la perspectiva de la teoría institucional. *Working Paper* (Universidad de Santiago de Compostela), 481-488.

ALVAREZ-DARDET ESPEJO, C., BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, J., y CARRASCO FENECH, F. (2002). Accounting and control in the founding of the New Settlements of Sierra Morena and Andalucía, 1767-72. *European Accounting Review* 11(2), 419.

AMAT, J. M., CARMONA, S., y ROBERTS, H. (1994). Context and change in management accounting systems: A Spanish case study. *Management Accounting Research* 5(2), 107-120.

ARCHER, M. S. (1995). *Realist Social Theory: The Morphogenetic Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998a). *El marco de la contabilidad de gestión, Documento Nro.1 Principios Contabilidad de Gestión*. Madrid.

- (1998b). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas, Documento Nro.16 Principios Contabilidad de Gestión*. Madrid.

- AYUSO MOYA, A. (2001). *La elección de los modelos de costos de calidad: un análisis cualitativo*. Valencia: Tesis Doctoral Europea. Universidad de Valencia.
- BALDVINSDOTTIR, G. y JOHANSSON, I.-L. (2003). Accounting for trust: Some empirical evidence. *Management Accounting Research* 14(3), 219.
- BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, J., GUTIÉRREZ HIDALGO, F., ALVAREZ-DARDET ESPEJO, C., y CARRASCO FENECH, F. (2005). Govern(mentality) and Accounting: The Influence of Different Enlightenment Discourses in Two Spanish Cases (1761-1777). *Abacus* 41(2), 181-210.
- BARLEY, S. R. y TOLBERT, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization Studies* 18(1), 93-117.
- BATTISTA DAGNINO, G. y QUATTRONE, P. (2006). Comparing institutionalisms; Gino Zappa and John R. Commons' accounts of "institution" as a groundwork for a constructivist view. *Journal of Management History* 12(1), 36.
- BERGER, P. L. y LUCKMANN, T. (1967). *The Social Construction of Reality*. Buenos Aires: Amorrortu.
- BHAGAT, R. S. (2002). Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations Across Nations. *Academy of Management Review* 27(3), 460.
- BHIMANI, A. (2003). A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting Organization and Society* 28(6), 523.
- BIRNBERG, J. G. y HOFFMAN, V. B. (1998). Comparing and contrasting two new resources for the behavioral accounting researcher. *Behavioral Research in Accounting* 10, 1-22.
- BRIGNALL, S. y MODELL, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research* 11, 281-306.

- BURNS, J. y BALDVINSDOTTIR, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - The Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review* 14(4), 725.
- BURNS, J. y SCAPENS, R. W. (2000a). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11, 3-25.
- (2000b). Role rehearsal. *Management Accounting* 78(5), 18.
- BURNS, J. y VAIVIO, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research* 12(4), 389.
- BURNS, J. (1993). China's administrative reforms for a market economy. *Public Administration y Development* 13(4), 345-360.
- (2000). The dynamics of accounting change: Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing y Accountability Journal* 13(5), 566-588.
- BURNS, J., EZZAMEL, M., y SCAPENS, R. W. (1999). Management accounting change in the UK. *Management Accounting* 77(3), 28-33.
- BURNS, J., HOPPER, T., y YAZDIFAR, H. (2004). Management Accounting Education and Training: putting management in and taking accounting out. *Qualitative Research in Accounting and Management* 1(1), 1.
- BURNS, J., TURLEY, S., y SCAPENS, R. W. (1996). Some further thoughts on the changing practice of management accounting. *Management Accounting* 74(Nº 9), 58-61.
- BUSCO, C. (2003). Growing global by acquisitions: The role of measurement as GE met Italy. *Business Horizons* 46(1), 37-45.
- BUSCO, C., FRIGO, M. L., GIOVANNONI, E., RICCABONI, A., y SCAPENS, R. W. (2005). Beyond Compliance: Why integrated Governance Matters Today. *Strategic Finance* 87(2), 34-43.

- (2006). Integrating Global Organizations Through Performance Measurement Systems. *Strategic Finance* 87(7), 30-35.
- BUSCO, C., QUATTRONE, P., y RICCABONI, A. (2007). Management Accounting Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research* 18, 125-149.
- BUSCO, C., RICCABONI, A., y SCAPENS, R. W. (2006b). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research* 17(1), 11.
- BUSH, P. D. (1987). The theory of institutional change. *Journal of Economic Issues* 21(3), 1075-1116.
- CARMONA, S., EZZAMEL, M., y GUTIERREZ, F. (2002). The relationship between accounting and spatial practices in the factory. *Accounting, Organizations and Society* 27(3), 239.
- CARRUTHERS, B. G. (1995). Accounting, Ambiguity, and the New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society* 20(4), 313-328.
- CESPEDES LORENTE, J. y CARMONA MORENO, E. (1998). El declive de la empresa. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa* (Jul-Dic), 275-298.
- CHILD, J. (1984). Organization, a guide to problems and practices. *Harper y Row, Publishers* Segunda Edición. Primera Edición de 1977.
- CLEGG, S. R. (1989). *Frameworks of Power*. London: Sage Publishing.
- DA COSTA, R. C., BOURGEOIS, J. C., y LAWSON, W. M. (1978). A classification of international financial accounting practices. *International Journal of Accounting* (Spring), 73-85.
- DAVID, P. A. (1985). Clio and the economics of QWERTY. *American Economic Review* , 332-337.
- DENT, J. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 19, 3-25.

- (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 8, 705-732.

- (2002). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16(8), 705-732.

DIMAGGIO, P. (1992). Other Reviews -- Political Networks: The Structural Perspective by David Knoke. *Administrative Science Quarterly* 37(1), 172-175.

DUGGER, W. (1990). The new institutionalism: new but not institutionalist. *Journal of Economic Issues* 24(2), 423-431.

ESCOBAR PÉREZ, B. y LOBO GALLARDO, A. (1999). Tendencias metodológicas en la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. IV Jornadas de Contabilidad de Costos y de Gestión en Castellón en noviembre de 1998 y al *II International Workshop on Organisation of the Future in the Information Society: Managing Change, Human Resources and Structure*, celebrado en Cádiz en mayo de 1999).

GIDDENS, A. (1984). *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity Press.

HOPPER, T. y JAZAYERI, M. (1999). Management accounting within world class manufacturing: A case study. *Management Accounting Research* 10(3), 263-301.

HOPPER, T. y QUATTRONE, P. (2005). A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7-8), 735.

HOPPER, T., KOGA, T., y GOTO, J. (1999). Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: An exploratory study. *Accounting and Business Research* 30 (1), 73.

HOPPER, T., OTLEY, D. T., y SCAPENS, R. W. (2001). British management accounting research: Whence and whither: Opinions and recollections. *The British Accounting Review* 33(3), 263.

- INZERILLI, G. y ROSEN, M. (1983). Culture and organizational control. *Journal of Business Research* 11, 281-292.
- JERMIAS, J. (2006). The influence of accountability on overconfidence and resistance to change: A research framework and experimental evidence. *Management Accounting Research* 17(4), 370.
- JONES, M. y MELLETT, H. (2007). Determinants of changes in accounting practices: Accounting and the UK Health Service. *Critical Perspectives on Accounting* 17(3), 238.
- LANGFIELD-SMITH, K. y SMITH, D. (2003). Management control systems and trust in outsourcing relationships. *Management Accounting Research* 14(3), 281-307.
- LAPSLEY, I. y PETTIGREW, A. (1994). Meeting the challenge: Accounting for change. *Financial, Accountability y Management* 10(2), 79-92.
- LEEUEW, F. L. (1996). Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing y Accountability Journal* 9(2).
- MACINTOSH, N. B. y SCAPENS, R. W. (1990). Structuration Theory in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 15(5), 455-477.
- MALMI, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research* 8(4), 459-480.
- MARKUS, M. L. y GELINAS JR, U. J. (2006). Comparing the Standards Lens with Other Perspectives in IS Innovations: The Case of CPFR. *International Journal of IT Standards y Standardization Research* 4(1), 24-42.
- MEER-KOOISTRA, J. V. D. y SCAPENS, R. W. (2004). The governance of lateral relations *between and within* organisations. *Presentation at the Annual Congress of the European Accounting Association Czech Republic*(Prague).

- MEER-KOOISTRA, J. V. D. y VOSSSELMAN, E. G. J. (2000). Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society* 25(1), 51-77.
- MEYER, J. W. y ROWAN, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83, 340-363.
- NELSON, R. R. y WINTER, S. G. (1982). An Evolutionary Theory of Economic Change. *Harvard University Press* .
- NELSON, R. R., WINTER, S. G., BECKER, M. C., y LAZARIC, N. (2005). Applying organizational routines in understanding organizational change. *Industrial and Corporate Change* 14(5), 775-791.
- NOR-AZIAH, A. K. y SCAPENS, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change. The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research* 18, 209-247.
- RIBEIRO, J. y SCAPENS, R. W. (2004). Power, institutionalism, ERP systems and resistance to management accounting: a case study. *Presentation at the Annual Congress of the European Accounting Association Czech Republic (Prague)*.
- (2006a). Institutional theories in management accounting change; Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting and Management* 3(2), 94.
 - (2006b). Management Accounting and Power: a Contested Relationship. *Working Paper: Centro de Estudos de Economia Industrial, do Trabalho e da Empresa Research Center on Industrial, Labour and Managerial Economics*.
- SCAPENS, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review* 22(3), 259-281.
- (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research* 5, 301-321.

-(2002). The role of case study methods in management accounting research: A personal reflection and reply. *The British Accounting Review* 24(4), 369-383.

-(2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* 38(1), 1-30.

-(2007). Seeking the Relevance of Interpretive Research: A Contribution to the Polyphonic Debate. *Critical Perspectives on Accounting* doi:10.1016(j.cpa.2007.02.006), 1-9.

SCAPENS, R. W. y ROBERTS, J. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability -- Understanding Accounting Practices in Their Organisational Contexts. *Accounting, Organizations and Society* 10(4), 443-456.

-(1993). Accounting and control: A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research* 4(1), 1-33.

SCHEIN, E. (1992). *Organisational culture and leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.

-(1999). *The corporate culture survival guide: Sense and nonsense about culture change*. San Francisco: Jossey-Bass.

SCOTT, W. R. (1995). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, California: Sage.

SERRA SALVADOR, V. (2005). La problemática del "cambio" en los sistemas de contabilidad de gestión de las empresas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* 3(5), 111-129.

SITI-NABIHA, A. K. y SCAPENS, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing y Accountability Journal* 18(1), 44-30.

TOLBERT, P. S. y ZUCKER, L. G. (1996). Institutionalization of Institutional Theory. In *Handbook of Organizational Studies* (Eds S. R. Clegg, C. Hardy, y W. Nord). London: Sage.

- TOMKINS, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society* 26 , 161-191.
- TOOL, M. (1989). An institutionalist legacy: Remarks upon receipt of the Veblen-Commons Award. *Journal of Economic Issues* 23(2), 327.
- (1993). The Theory of Instrumental Value: Extensions, Clarifications. In *Institutional Economics* (Ed M. Tool), pp. 119-159. Boston and London: Kluwer Publishers.
- VAIVIO, J. (1999). Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research* 10, 409-437.
- VÁMOSI, T. S. (2000). Continuity and change; Management accounting during processes of transition. *Management Accounting Research* 11(1), 27-63.
- (2005). Management accounting and accountability in a new reality of everyday life. *The British Accounting Review* 37, 443-470.
- WALLER, M. (1994). Veblenian Dichotomy and Its Critics. In *The Elgar Companion to Institutional and Evolutionary Economics* (Eds G. M. Hodgson, W. J. Samuels, y M. Tool), pp. 368-372. Aldershot: Edward Elgar.
- YAZDIFAR, H. y TSAMENYI, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Accounting, Organizations and Society* 1(2), 180-198.