

Pedro Araújo  
Pinzón

*Departamento de Economía  
de la Empresa.  
Universidad de Cádiz*

## NUEVO INSTITUCIONALISMO, TEORÍA DE LA ESTRUCTURACIÓN Y CAMBIO EN LOS SISTEMAS Y PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN: TEORÍAS Y MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN (\*)

*New sociological institutionalism and the structuration theory in Management Accounting*

- Resumen.—Palabras clave.—Abstract.—Key words.—*1. *La investigación sobre el cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión.—*  
2. *Una agenda de investigación en contabilidad de gestión:* 2.1. Análisis de las influencias del entorno institucional y competitivo sobre el contenido y el proceso de cambio organizativo y contable. 2.2. Análisis de las causas del cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión y de sus consecuencias dentro de la organización.—  
3. *El estudio de caso como método para la investigación sobre el cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión.—*  
4. *Consideraciones finales.—* 5. *Bibliografía.*

### RESUMEN

**E**STE artículo argumenta y sugiere el empleo del marco teórico constituido por la perspectiva sociológica del nuevo institucionalismo y la teoría de la estructuración para analizar el cambio en los sis-

(\*) Este artículo se ha beneficiado de la ayuda financiera aportada por el proyecto de investigación PB97-1358. El autor querría agradecer los útiles comentarios y sugerencias a las versiones previas del artículo recibidos de Salvador Carmona Moreno, Concha Álvarez-Dardet Espejo, María Vélez Elorza y de los dos revisores anónimos de la revista.

Recibido 12-06-00

Aceptado 21-05-02

Copyright © 2001 Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

ISSN 0210-2412

temas y prácticas de contabilidad de gestión. La literatura contable evidencia la influencia de los factores institucionales y, en particular, la búsqueda de legitimación sobre el cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión, pero se requiere una mayor investigación sobre la interrelación entre las causas, procesos internos y consecuencias organizativas y contables del cambio. Para este análisis es preciso llevar a cabo un examen histórico del contexto social, institucional, competitivo y organizativo, por lo que el artículo sugiere que los estudios de caso en organizaciones son el método más adecuado de investigación, pues posibilitan, en comparación con otros métodos, una mayor precisión y comprensión de las influencias y procesos asociados con la modificación de los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión.

#### PALABRAS CLAVE

Cambio en contabilidad de gestión; Teoría institucional; Teoría de la estructuración; Metodología de investigación; Estudio de caso.

#### ABSTRACT

This article argues and suggests to use the theoretical framework composed by the new sociological institutionalism and the structuration theory to analyse management accounting systems and practices change. The accounting literature shows evidence of the influence of institutional factors and, in particular, of the seeking of legitimacy, on management accounting systems and practices change, but more researches which analyse the interrelation among the causes, internal processes and organizational and accounting consequences of the change are required. For this analysis, the historical exam of the social, institutional, competitive and organizational context is needed, that is the why this article suggests that case studies in organizations are the most suited research method, because they facilitate, in comparison with other methods, a better accuracy and understanding about the influences and processes associated with the management accounting systems and practices change.

## KEY WORDS

Management accounting change; Institutional theory; Structuration theory; Research methodology; Case study.

### 1. LA INVESTIGACIÓN SOBRE EL CAMBIO EN LOS SISTEMAS Y PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Hasta finales de los años ochenta la contabilidad ha sido analizada bajo el prisma de su funcionalidad, desde un punto de vista eminentemente técnico y racional, aunque con algunas y notables excepciones [por ejemplo, Hopwood, 1987a]. Este enfoque funcionalista, aunque de enorme valor, obvia las influencias que afectan a tales sistemas, así como ignorar el importante papel socio-cultural de la contabilidad dentro de las organizaciones, e, incluso, fuera de ellas, en la propia sociedad. La necesidad de desarrollar una aproximación de naturaleza organizativa y social a la teoría y a la investigación en contabilidad de gestión ya fue puesta de manifiesto por Hopwood [1978, 1983, 1987b] y los llamamientos realizados para el estudio de los sistemas de contabilidad dentro de los contextos en los que operan han ido dando sus frutos. Diversas corrientes de la investigación contable ponen de manifiesto en la actualidad que los sistemas de control y de contabilidad de gestión van más allá de lo meramente técnico y se han enfocado en aspectos sociales [Amat, Carmona y Robert, 1994; Carmona, Ezzamel y Gutiérrez, 1998], organizativos [Bhimani y Pigott, 1992; Scapens y Roberts, 1993; Carmona, Ezzamel y Gutiérrez, 1997] y de comportamiento [Bhimani y Pigott, 1992], reconociendo también el notable papel que juega la contabilidad en el cambio organizativo y social. Estos sistemas, como afirma Macintosh [1994: 169] «hacen mucho más que proporcionar información a los decisores para el registro; y localización y solución de problemas».

Dentro del contexto de investigación en contabilidad de gestión, el cambio contable constituye uno de los elementos más relevantes [Ryan, Scapens y Theobald, 1992; Puxty, 1993]. Los investigadores han destacado la existencia de factores que han promovido el cambio en los sistemas contables (económicos [Coob, Helliard e Innes, 1995; Libby y Waterhouse, 1996], institucionales [Bjørneñak, 1997; Malmi, 1999] o individuales —los

integrantes de las organizaciones [Coob, Helliard e Innes, 1995]—, pero también se ha destacado la dificultad de implantación de tales cambios en las organizaciones provocada por diversos aspectos organizativos, sociales y de comportamiento de las personas, lo que puede retrasar o impedir el cambio [Scapens y Roberts, 1993; Foster y Ward, 1994; Coob, Helliard e Innes, 1995; Anderson y Young, 1999; Granlund, 2001], o limitar el uso de los nuevos sistemas [Malmi, 1997].

Por consiguiente, este artículo sugiere la necesidad de desarrollar más investigaciones que analicen las causas del cambio o la inercia contable, no únicamente desde un punto de vista técnico y/o económico, sino también desde una perspectiva organizativa y social. Este análisis propuesto constituye una elección o posicionamiento previo que, como señala Larrinaga [1999], es consustancial a cualquier estudio. De hecho, ninguna investigación es totalmente objetiva, pues siempre se asumen ciertas teorías [Hopper y Powell, 1985; Puxty, 1993]. Este artículo se centra en el denominado paradigma interpretativista, que considera que los sistemas de contabilidad de control y gestión, contrariamente al funcionalismo, reflejan una realidad organizativa que es construida de forma subjetiva por los miembros de las organizaciones. Los investigadores dentro de esta perspectiva consideran que los individuos interpretan la realidad y actúan conforme a sus propios esquemas personales [Macintosh, 1994]. Por ello, el objetivo investigador se centra en las percepciones y en los esquemas de interpretación de las personas, no en una realidad externa e independiente.

En las dos últimas décadas, el empleo de diversas teorías organizativas y sociológicas ha servido para comprender mejor la enorme complejidad existente en el funcionamiento y cambio de los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión [Ashton, Hopper y Scapens, 1995; Covaleski, Dirsmith y Samuel, 1996]. Este es el caso, por ejemplo, del trabajo de Ansari y Euske [1987] quienes, empleando tres diferentes alternativas teóricas para analizar el diseño y uso de un sistema de costes en el Departamento de Defensa de los Estados Unidos, niegan las explicaciones aportadas por la perspectiva técnica-racional, argumentando que las perspectivas socio-política e institucional explican mejor sus evidencias.

Investigadores como Carruthers [1995], Carmona, Ezzamel y Gutiérrez [1998] o Carmona y Macías [2001] también han argumentado la importancia de las presiones institucionales sobre el cambio contable. No obstante, la literatura sobre el cambio contable todavía adolece, en general, de estudios que consideren cómo estas presiones promueven o limitan el cambio en los sistemas de contabilidad de gestión, de tal modo que

los aspectos relacionados con la influencia de diversos factores institucionales (por ejemplo, la legitimación) todavía precisan de una mayor atención investigadora. Las causas de la adopción, diseño, implantación, utilización y modificación de los sistemas de contabilidad de gestión pueden estar más relacionadas con factores institucionales que con condicionantes técnicos o de eficiencia [Meyer, 1986], lo que posibilita el empleo de la perspectiva sociológica del nuevo institucionalismo [Meyer y Rowan, 1977; DiMaggio y Powell, 1983], tal como se argumentará en el siguiente epígrafe.

Asimismo, si bien trabajos como los de Burns y Scapens [2000] y Burns [2000] destacan la estrecha y compleja conexión entre las causas, procesos internos, y consecuencias organizativas y contables del cambio en la contabilidad, esta interrelación no ha sido aún suficientemente examinada y comprendida. El análisis de las presiones externas e internas, junto con el estudio del proceso interno de adaptación o implantación y las consecuencias técnicas y sociales que se derivan del cambio, puede mejorar el ámbito teórico del cambio contable, sugiriéndose en este artículo el empleo de los conceptos desarrollados por Giddens [1976, 1979, 1984] en su teoría de la estructuración, conjuntamente con la teoría institucional [Barley y Tolbert, 1997; Burns y Scapens, 2000].

Para que la investigación pueda llevar a cabo este análisis es preciso examinar en profundidad y desde un punto de vista longitudinal e histórico el contexto social, institucional, competitivo y organizativo en el que se produce y desarrolla el cambio contable. Por consiguiente, este artículo sugiere que los estudios de caso [Yin, 1989] en organizaciones son el método más adecuado de investigación, pues posibilitan, en comparación con otros métodos, una mayor precisión y comprensión de las influencias y procesos asociados con la modificación de los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión [Hopwood, 1983; Scapens, 1990].

Motivado por lo anterior, este artículo puede ser de interés por dos motivos: 1) porque presenta una agenda de investigación para analizar el cambio en los sistemas de contabilidad de gestión desde una perspectiva organizativa y social, justificando y planteando dos cuestiones de investigación de acuerdo a las perspectivas institucional y de la teoría de la estructuración, y 2) porque argumenta las posibilidades de los estudios de casos como método de investigación. La estructura del artículo sigue este esquema, concluyendo con unas consideraciones finales.

## 2. UNA AGENDA DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

### 2.1. ANÁLISIS DE LAS INFLUENCIAS DEL ENTORNO INSTITUCIONAL Y COMPETITIVO SOBRE EL CONTENIDO Y EL PROCESO DE CAMBIO ORGANIZATIVO Y CONTABLE

Desde un punto de vista técnico o funcional, la contabilidad puede afectar al cambio organizativo de diversas formas: por un lado, la información contable ayuda u obstaculiza su detección, y, por otro, colabora en cómo acometerlo. Asimismo, los cambios del entorno afectan a las necesidades de información para la gestión, lo que puede motivar la modificación de los sistemas de contabilidad. La aplicación de perspectivas como la teoría de sistemas abiertos o el enfoque contingente—en las que se pone de manifiesto la relación existente entre los diferentes elementos del contexto interno y externo— permite argumentar que los cambios del entorno habrían de afectar a los sistemas de contabilidad de gestión. De hecho, numerosos investigadores han destacado el modo en que la contabilidad se ha visto afectada por tales cambios, si bien otros autores han expresado que el ritmo de cambio, al menos hasta mediados de los años ochenta, no ha sido el deseable en comparación con las variaciones experimentadas por factores tales como el mercado o la tecnología [por ejemplo, Kaplan, 1984; Johnson y Kaplan, 1987].

Negando las asunciones de la racionalidad de los individuos y, por tanto, de las organizaciones en cuanto a sus acciones y la adopción de estructuras ha surgido el denominado nuevo institucionalismo en su vertiente sociológica. Esta perspectiva defiende la importancia de las instituciones y la influencia que los elementos culturales y sociales ejercen sobre el funcionamiento y el comportamiento organizativo. Las instituciones son «sistemas de programas o reglas, socialmente construidos, y reproducidos por rutinas» [Jepperson, 1991: 149], compuestas por guías, reglas y clasificaciones asumidas [DiMaggio y Powell, 1991] que dirigen las acciones de los individuos y de las organizaciones dentro de los límites que las mismas instituciones establecen.

El nuevo institucionalismo sociológico argumenta que el comportamiento y las acciones organizativas y directivas están limitados por las reglas, normas y creencias de su contexto externo, las cuales se incorporan en estrategias, estructuras, tecnologías y sistemas de información [Meyer y Rowan, 1979], incluyendo los sistemas de contabilidad [Meyer, 1986]. Las

acciones de diferentes organizaciones —que constituyen el denominado campo organizativo [DiMaggio y Powell, 1983; Scott, 1995]— como competidores, distribuidores, proveedores, clientes y propietarios, así como el Estado, los grupos profesionales o profesiones, e, incluso, la sociedad en general (por ejemplo, la opinión pública) influyen sobre una organización dada, pero, adicionalmente a los aspectos técnicos, a través de los sistemas culturales y sociales imperantes en el entorno [Fligstein, 1990, 1991; Scott, 1995; Dirsmith, Heian y Covaleski, 1997]. Las organizaciones son entidades sociales, insertas en complejas redes de creencias, esquemas culturales y convenciones que modelan sus objetivos y prácticas. Las reglas y creencias que constituyen las instituciones se trasladan al interior de las organizaciones mediante los siguientes tres procesos de isomorfismo institucional [DiMaggio y Powell, 1983]: por las presiones practicadas por las organizaciones de las que las dependen, a través de normas, regulaciones o leyes —isomorfismo coactivo—; por el cumplimiento con las normas y procedimientos sociales y profesionales —isomorfismo normativo—; o como una forma de enfrentarse a la incertidumbre en sus objetivos y en los medios para conseguirlos —isomorfismo mimético.

Granlund y Lukka [1998] argumentan que, en la actualidad, existe una marcada tendencia hacia la homogeneización de las prácticas de contabilidad de gestión en los países industrializados o post-industriales (1). Derivado de esta tendencia, los conceptos, las ideas, las técnicas aplicadas, el diseño de los sistemas y, al menos, en parte, los propósitos del uso de ciertas parcelas de la información contable de gestión convergen en líneas generales en las organizaciones de estos países. Esta homogeneización está motivada por presiones competitivas e institucionales. Entre las primeras, se pueden señalar la cada vez mayor globalización y competitividad de los negocios, y el incremento en el uso de las tecnologías avanzadas de la información y de los paquetes informáticos estándares. Entre las segundas estarían: las presiones coactivas (legislación y acuerdos comerciales transnacionales, y la influencia de las corporaciones multinacionales sobre las empresas subsidiarias), las presiones normativas (la profesionalización de los contables de gestión inmersos en redes a través de las que se propagan determinadas normas y la educación universitaria —libros de texto o enseñanza en general y la investigación contable internacional—) y procesos de mimetismo (imitación de las

---

(1) No obstante, las diferencias, aunque disminuyendo, todavía existen en cuanto a la práctica contable inmersa en el trabajo diario de los actores organizativos, debido a la influencia, por ejemplo, de factores culturales —tanto nacionales como corporativos— o de organismos nacionales.

prácticas llevadas a cabo con éxito por las organizaciones y la influencia ejercida por las grandes empresas de consultoría).

En gran medida, las organizaciones llevan a cabo acciones e incorporan en sus estructuras y sistemas diversos elementos de su entorno para obtener legitimación. Esta legitimación es «una percepción o asunción generalizada de que las acciones de una entidad son deseables, adecuadas, o apropiadas dentro de algún sistema socialmente construido de normas, valores, creencias y definiciones» [Suchman, 1995: 574], y su obtención incrementa la probabilidad de las organizaciones de obtener recursos, mejorando, por tanto, su capacidad de supervivencia.

Así, bajo la apariencia técnica se esconden razones culturales y sociales, algo a lo que no escapan los sistemas de contabilidad [Carruthers, 1995]. Las cifras contables, más allá de su cuestionable *objetividad y neutralidad*, proporcionan legitimación. Ha existido —y aún existe— una imagen de que la información suministrada por la contabilidad recoge de manera neutral, objetiva y ajustada los acontecimientos acaecidos en una organización [Roberts y Scapens, 1985].

De este modo, la contabilidad se reviste de una aureola de racionalidad que motiva que las organizaciones adopten las reglas contables aceptadas en el entorno. La contabilidad externa o financiera quizás sea más apropiada para permitir a las organizaciones obtener legitimación frente a los usuarios externos de la información contable, pero la contabilidad de gestión puede favorecer los procesos de legitimación de las organizaciones y sus directivos frente a las corporaciones —en los casos de organizaciones filiales—, clientes, proveedores e, incluso frente a los integrantes de las propias organizaciones.

Las ideas o fundamentos básicos que conforman los diferentes modelos o sistemas de contabilidad de gestión son normas contables elaboradas como manifestación del entorno institucional [Bergevärn, Mellemvik y Olson, 1995]. El sistema ABC es un ejemplo de esto, puesto que las ideas implícitas en el mismo y creadas por la profesión contable pueden ser consideradas normas que son legitimadas mediante el uso de la retórica (2) acerca de su racionalidad y la lógica de mercado. El actual entorno competitivo provoca que las organizaciones demanden información más relevante [Kaplan y Cooper, 1998], lo que ha motivado transformaciones de las normas contables a través de los conceptos subyacentes en los nuevos sistemas de contabilidad de gestión como el ABC [Olson, 1999]. En gene-

---

(2) En este artículo, por retórica debe entenderse el arte de la persuasión basada en argumentos.



ral, las organizaciones necesitan utilizar sistemas que proporcionen apariencia de uso racional de los recursos [Granlund y Lukka, 1998]. Por consiguiente, se puede argumentar que la adopción, implantación y utilización de un sistema de costes admitido como racional por las entidades frente a las que hay que justificar la actuación, podría permitir a las organizaciones legitimar sus acciones y estructuras [Meyer, 1986], pudiéndose difundir las nuevas normas de contabilidad de gestión mediante procesos de imitación, normativos e, incluso, coactivos [Granlund y Lukka, 1998; Olson, 1999].

En este sentido, la implantación de nuevas técnicas contables en las organizaciones puede no implicar grandes efectos sobre sus operaciones, pero, motivado por la racionalidad que se les supone en cuanto a mejora para la organización, sí suministra una buena imagen de los directivos [Carruthers, 1995]. Derivado de esto, puede incluso existir una separación entre los sistemas de contabilidad formalmente diseñados y los realmente utilizados por la organización [Meyer y Rowan, 1977], o sea, que unos sistemas sean empleados en las tareas técnicas necesarias para el funcionamiento de la organización, mientras que otros sirvan para obtener legitimación sin que realmente se empleen técnicamente. Este comportamiento se evidencia en el trabajo de Carmona y Macías [2001] sobre la Real Fábrica de Tabaco de Sevilla en el período 1820-1887. El estado, a través de la Dirección General de las Rentas Estancadas, impuso a las fábricas de tabaco la obligación de remitir datos de costes; Carmona y Macías [2001] sugieren que los gestores de la Dirección General de las Rentas Estancadas requerían los datos de costes a las fábricas de tabaco para legitimar sus acciones o tareas pasadas en la situación de monopolio para conservar sus puestos de trabajo y sus paquetes de compensación. Asimismo, los autores argumentan que los gestores ejercían mayores presiones solicitando los datos de costes cuando su rendimiento era evaluado (por ejemplo, poco antes de la privatización del monopolio de tabaco) para demostrar que controlaban los recursos, sin que ello implicara la utilización real de dichos datos para programas de mejoras en costes.

Por tanto, los sistemas y prácticas de contabilidad podrían estudiarse como mitos racionales institucionalizados en las organizaciones y en la sociedad [Meyer, 1986; Carruthers, 1995]. Para Meyer y Rowan [1977: 343-344], los mitos «son prescripciones racionalizadas e impersonales que identifican varios propósitos sociales como técnicos y especifican en un modo similar a las reglas los medios apropiados para perseguir estos propósitos técnicos racionalmente [y] están altamente institucionalizados y así, en alguna medida, más allá de la discreción de cualquier parti-

cipante u organización. [Los mitos] deben, además, ser asumidos como legítimos, aparte de las evaluaciones de su impacto sobre los resultados del trabajo», y Carruthers [1995: 326] señala que «las cuentas son la quintaesencia del mito racionalizado», construyendo las prácticas contables una apariencia de racionalidad y eficiencia que puede legitimar a las organizaciones. La contabilidad cumple con la función de legitimar las estructuras y acciones organizativas (o de mejorar su legitimación), pues, al racionalizar las acciones pasadas, permite justificar las futuras [Richardson, 1987]. Por tanto, la contabilidad, además de aportar un conjunto de técnicas para organizar y controlar, suministra un lenguaje para justificar las acciones organizativas frente a los usuarios de la contabilidad [Miller, 1994].

De este modo, la contabilidad parece apropiada para mostrar la conformidad a las demandas del entorno y para reflejar cómo las acciones organizativas son congruentes con los valores imperantes en su entorno. Carruthers [1995] había destacado la falta de estudios dentro de la perspectiva del nuevo institucionalismo sociológico sobre los sistemas y prácticas de contabilidad y de sus procesos internos de cambio, pero recientes investigaciones sobre la influencia que las instituciones ejercen sobre las prácticas contables de gestión de las organizaciones [Covaleski, Dirsmith y Michelman, 1993, y Covaleski, Dirsmith y Samuel, 1996] y sobre los procesos internos de cambio o inercia de los sistemas contables como rutinas institucionalizadas [Carmona, Ezzamel y Gutiérrez, 1998, y Carmona y Macías, 2001] ponen de manifiesto el potencial de tales estudios. Por ejemplo, la evidencia obtenida por Carmona, Ezzamel y Gutiérrez [1998] en su estudio sobre la aparición de nuevas prácticas contables en la Real Fábrica de Tabaco de Sevilla muestra cómo la contabilidad es modelada por el marco institucional de la organización y cómo el medio para ayudar a la empresa a la consecución de racionalidad y eficiencia se convierte en el propio mensaje de dicha racionalidad y eficiencia.

No obstante, la investigación empírica basada en la teoría institucional y desarrollada hasta la actualidad, presenta algunas limitaciones que no han permitido desarrollar todavía todo su potencial. En general, la teoría institucional adolece de suficientes estudios sobre organizaciones que operen en sectores productivos sometidos a fuertes presiones competitivas e institucionales [Scott, 1995; Oliver, 1997; D'Aunno, Succi y Alexander, 2000]. Estos trabajos son necesarios para analizar cómo las fuerzas institucionales (las regulaciones estatales, los requerimientos corporativos en el caso de las filiales, la opinión pública, la incidencia de la profesionalización y de las redes profesionales y organizativas o la influencia de las empresas consultoras y de los medios de comunicación) y

de la competencia interactúan sobre las organizaciones promoviendo o retrasando el cambio en sus estructuras y sistemas de contabilidad de gestión. Por ejemplo, Oliver (1997) analiza el rendimiento y productividad de las empresas pertenecientes a la industria de la construcción en un área metropolitana, industria caracterizada por estar sujeta a fuertes y variadas presiones institucionales, y competitivas. La investigadora argumenta que el mantenimiento de buenas relaciones institucionales por parte de las organizaciones cuando éstas se enfrentan a entornos con fuertes presiones institucionales y técnicas lleva consigo mejoras en rendimiento y productividad. De hecho, el isomorfismo institucional y el establecimiento de relaciones institucionales (por ejemplo, con agencias estatales, asociaciones profesionales y empresariales) puede facilitar la obtención de información y la adquisición de recursos u otros objetivos. La legitimación que otorgan dichas relaciones podría ayudar a las empresas a la obtención del éxito, o a sobrevivir, en entornos en los que existe una fuerte competencia por los recursos.

Los estudios empíricos también deberían examinar la posibilidad de que los directivos (y los contables de gestión) de las organizaciones desempeñen un papel activo que afecte al cambio [Carruthers, 1995]. Oliver [1991], conjugando la teoría institucional con la teoría de la dependencia de recursos, argumenta las distintas acciones estratégicas y tácticas que pueden poner en práctica las organizaciones como respuesta a las presiones institucionales. Éstas son las que se muestran a continuación, listadas en orden creciente de resistencia o respuesta activa a las presiones del entorno:

- *Aquiescencia*, cuando las organizaciones acceden a las presiones institucionales, pudiendo desarrollar las siguientes acciones tácticas: hábito, imitación o conformidad.
- *Compromiso*, una pequeña resistencia a las presiones, que puede adoptar las tácticas de buscar el equilibrio, pacificar o negociar.
- *Evitar* las presiones del entorno, bien sea ocultando su disconformidad, aislando en cierta manera sus actividades técnicas del contacto externo, o escapando de las presiones.
- *Desafío*, una forma activa de resistencia. Las tácticas que se pueden ejercer son: ignorar las reglas y valores del entorno institucional, retarlas o, incluso, atacarlas.
- *Manipulación*, que es la respuesta más activa, pues intenta cambiar o controlar las expectativas o las fuentes de las fuerzas institucionales. Esto se puede hacer mediante las tácticas de cooptación, las de influencia y las de control.

El trabajo de Dahl y Nesheim [1998] aporta evidencia empírica sobre la posibilidad de que las empresas desarrollen distintas respuestas a las presiones, mediante un estudio exploratorio sobre el comportamiento de las empresas noruegas con relación al *downsizing*. El estudio muestra varios ejemplos ilustrativos de las estrategias y tácticas desarrolladas por estas empresas al enfrentarse a presiones de su entorno y llevar a cabo sus propias acciones. Analizan el mecanismo regulativo —concretamente, la incidencia de las leyes, los acuerdos colectivos y el sistema de pensiones en el marco noruego— y el mecanismo normativo —basado en los valores y las expectativas de la sociedad, ante los cuales las organizaciones buscan obtener reputación frente a la sociedad—. Como señalan los investigadores, las empresas han mostrado distintas respuestas con diversos grados de conformidad/no conformidad, que van desde la complacencia hasta el *escape* de las presiones, pasando por otras opciones intermedias.

En este sentido, el estudio de Abernethy y Chua [1996] ilustra la posibilidad de diferentes acciones organizativas mediante el análisis del papel de un sistema de control organizativo (dentro del que está inserto el sistema contable) en un hospital público australiano. En el período estudiado (1979-1991), este hospital estaba inmerso en un entorno institucional que ejercía una fuerte presión sobre la organización, sobre todo, a través del estado, en cuanto al suministro de fondos públicos. Los directivos del hospital adoptaron cambios en el sistema de control mediante la copia de prácticas y sistemas considerados como innovadores en otros campos organizativos, concretamente, el sector privado y en algunos hospitales estadounidenses. En sus conclusiones, Abernethy y Chua [1996] argumentan la capacidad de las organizaciones para llevar a cabo elecciones estratégicas en cuanto al diseño de los sistemas de control, a pesar de las influencias del entorno institucional. Para estos investigadores, las organizaciones no copian o mimetizan los comportamientos o estructuras de otras organizaciones como respuesta automática a las presiones institucionales, sino que deciden a quién y qué desean copiar, lo que es una elección que, aunque influida, no está determinada. Por consiguiente, su investigación pone de manifiesto que el entorno institucional incide sobre el diseño de los sistemas de control, pero que éste no debe ser considerado desde un punto de vista determinista.

Asimismo, Lapsley y Pallot [2000] sugieren el potencial de los agentes en el cambio organizativo y contable. Estos investigadores llevan a cabo un estudio comparativo de cuatro casos (dos en Escocia y dos en Nueva Zelanda) para examinar la contabilidad de gestión en los gobiernos locales en una situación de cambio motivada por las reformas asociadas a la

Nueva Gestión Pública, que se han llevado a cabo en dichos países para modernizar y racionalizar la gestión pública. Como principales conclusiones, Lapsley y Pallot [2000] destacan las complejas interrelaciones entre los estilos de gestión —indicativos de los efectos de agencia—, la influencia de la contabilidad y la información financiera y el marco institucional, así como la existencia de isomorfismo institucional en los casos analizados en Escocia, contrariamente a lo que evidencian los casos neozelandeses.

No obstante, la determinación de las demandas y limitaciones frente a las que las organizaciones ejercerían un papel activo y de preservación de su interés es posible que dependa de la existencia de acuerdo o desacuerdo sobre las normas y creencias institucionales por parte de las organizaciones implicadas [Goodrick y Salancik, 1996]. Estos investigadores consideran que el interés y la agencia seleccionan diversas prácticas adicionalmente a la limitación ejercida por las instituciones. Cuando los estándares de actividad, las normas o las creencias institucionalizadas son ciertos, parece que no existen alternativas a la actuación de las organizaciones. Sin embargo, cuando son inciertos (3), «[las] alternativas existentes se pueden seleccionar sin pérdida de legitimación» [Goodrick y Salancik, 1996: 4].

En los campos organizativos puede existir una cierta diversidad de normas, creencias y valores en conflicto, con presiones contradictorias [Meyer y Rowan, 1977; Mezias y Scarselletta, 1994]. Esta diversidad dependerá de cada campo en cada momento, puesto que, al variar con el tiempo, la diversidad de actores y sus influencias podrán ser distintas [Dacin, 1997]. Por este motivo, a veces, es difícil para las organizaciones acomodarse a las reglas y creencias de su entorno, sobre todo si se enfrentan a contextos fragmentados con valores y creencias en conflicto [D'Aunno, Sutton y Price, 1991].

Esto se puede apreciar en el estudio de caso examinado por Mezias y Scarselletta [1994]. Su objetivo es analizar el proceso de decisión y su contexto en cuanto a la resolución de problemas respecto a los informes o estados financieros en Estados Unidos por una comisión de trabajo (*Emerging Issues Task Force*) perteneciente al FASB. La incidencia de di-

---

(3) Según Goodrick y Salancik [1996], existen tres condiciones que afectan a la incertidumbre de los estándares institucionales:

- Cuando dichos estándares conciernen a los objetivos, pero no a los medios para conseguirlos.
- Cuando la base del conocimiento para dichas prácticas no es clara.
- Cuando los propios valores y creencias son inciertos.

ferentes organizaciones y grupos en este proceso evidencia que, en un entorno muy fragmentado, complejo y profesionalizado como el analizado, con presiones contrapuestas provenientes de los diversos intereses, el marco institucional genera orden y desorden —como también señalan DiMaggio y Powell [1991]—. Esto afecta a las elecciones y respuestas a sus presiones, es decir, crea, en cierta manera, el contexto dentro del que se generan las distintas decisiones. De este modo, existe una dinámica en las relaciones entre las instituciones y las organizaciones, pues las propias decisiones y respuestas de los diferentes actores implicados afectan, a su vez, a las instituciones, las cuales guiarán dicho proceso [Mezias y Scarselletta, 1994; Holm, 1995].

La influencia del interés propio sobre las respuestas de las organizaciones a las presiones institucionales es evidenciada por Covaleski y Dirsmith [1988]. Estos investigadores examinaron las causas, agentes y procesos que afectaron a las prácticas presupuestarias de una universidad estadounidense en períodos de auge, transformación y declive. Sus resultados muestran que la universidad retó y se opuso al tradicional marco institucionalizado presupuestario de asignación de fondos cuando esta asignación perjudicaba sus objetivos e intereses. En sus conclusiones, Covaleski y Dirsmith [1988] destacaron las influencias de su entorno institucional y de los individuos sobre el sistema presupuestario de dicha Universidad, así como la incidencia del poder y del interés propio (tanto organizativo como extra-organizativo) sobre este proceso. La investigación de Covaleski, Dirsmith y Michelman [1993] sobre el conflicto de intereses entre hospitales y gobierno federal en EE.UU. en referencia a los sistemas de contabilidad, muestra cómo la actuación de los administradores hospitalarios estuvo marcada por intereses políticos al estar en juego la disponibilidad de recursos y el reparto de poder, aspecto este último que también destacan Dirsmith, Heian y Covaleski [1997]. Las luchas por el poder interno en las organizaciones son muy importantes, pues permiten controlar los recursos, mediante los cuales pueden forzar la adopción de determinadas visiones acerca de los comportamientos apropiados, con lo que se interpretan los campos organizativos y se emprenden las acciones consecuentes con dichas interpretaciones, lo que tiene repercusiones sobre la posibilidad de que se lleve a cabo el cambio en las organizaciones.

Por consiguiente, en este artículo se sugiere como una primera cuestión de investigación que el estudio sobre el cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión debería analizar las influencias del entorno institucional y competitivo sobre el contenido y el proceso de cambio organizativo y contable en una organización determinada. El

análisis del contenido del cambio implica el examen de las diferencias en la entidad que se ha transformado, comparando a la organización o los elementos organizativos y contables afectados antes y después de su variación. El estudio del proceso de cambio supone examinar los factores que lo han desencadenado o que han influido en el mismo, cómo se ha producido, la resistencia encontrada, qué papel han desempeñado los distintos miembros de las organizaciones, o qué ulteriores consecuencias se han derivado en el ámbito de otros elementos o características de la organización. En esta línea, se habría de analizar conjuntamente la estrecha interrelación entre los diferentes elementos organizativos, la contabilidad y los integrantes de la organización, incluyendo a los contables de gestión.

## 2.2. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS DEL CAMBIO EN LOS SISTEMAS Y PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y DE SUS CONSECUENCIAS DENTRO DE LA ORGANIZACIÓN

Tal como se ha señalado anteriormente, desde una perspectiva institucional, se puede argumentar que la adopción de determinados sistemas de contabilidad de gestión por una organización tendría más que ver con aspectos relacionados con la legitimación que con los relacionados con la eficiencia. No obstante, para analizar la certeza o no de esta argumentación, es imprescindible la realización del estudio del proceso de adopción, implantación y empleo del nuevo sistema. Es decir, se han de investigar las causas de la adopción, cómo se procedió a la implantación del sistema, y cuál es la utilidad para la que se emplea. Para este análisis se puede utilizar, como herramienta, las etapas (iniciación, adopción, adaptación, aceptación, rutinización e infusión) del modelo que desarrollan Cooper y Zmud [1990] basado en el trabajo originario de Kwon y Zmud [1987].

Sin embargo, la teoría institucional no explica convenientemente el proceso interno de cambio ni cómo se produce la interrelación entre las instituciones, el marco de significado compartido por los integrantes de las organizaciones, los individuos y el cambio organizativo y contable [Scott, 1995]. Una importante crítica al nuevo institucionalismo es que se centra, principalmente, en los procesos isomórficos de difusión, pero no analiza claramente cómo «las culturas del entorno racionalizado modelan a los actores y a las acciones en las organizaciones», cómo los objetos, procedimientos y roles organizativos (por ejemplo, los sistemas de contabilidad de gestión) se desarrollan y se incorporan en las organi-

zaciones, es decir, el proceso por el cual las ideas que componen las instituciones se *objetivizan* en técnicas de control [Hasselbladh y Kallinikos, 2000: 702], y, tampoco explica el comportamiento de las organizaciones que son las primeras en adoptar una innovación [Malmi, 1999]. El análisis institucional previamente expuesto puede complementarse con la teoría de la estructuración desarrollada por Giddens [1976, 1979, 1984]. La teoría de la estructuración se fundamenta en el reconocimiento de la llamada dualidad de la estructura. Mediante este concepto, Giddens argumenta que las estructuras sociales son conjuntos abstractos de normas y procedimientos que permiten y limitan la acción de las personas, pero que son creadas, mantenidas o modificadas por la interacción humana.

Esta teoría posibilita apreciar la relación entre las acciones de los integrantes de una organización, los contables, y los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión. Los sistemas contables pueden considerarse como conjuntos de procedimientos que suministran estructura y continuidad en el tiempo, constituidos por normas abstractas que tienen una existencia fuera de cualquier particular tiempo y espacio. Son medios para registrar, comunicar e interpretar las actividades diarias, pero su uso en la práctica depende del contexto social y del interés de las personas y colectivos [Lawrence *et al.*, 1997]. Como afirman Scapens y Roberts [1993: 3], «[m]ediante la significación de lo que es importante y lo que es trivial, la contabilidad suministra un discurso para la estructura de dominación y la legitimación para particulares acciones sociales». En esta cita se recogen las tres dimensiones o modalidades —fuertemente interrelacionadas— que, considerando la teoría de la estructuración, caracterizan a los sistemas de contabilidad de gestión [Macintosh, 1994]:

- *Significación*. Es la dimensión cognoscitiva mediante la cual los agentes se comunican y se entienden entre sí. Desde el punto de vista de la contabilidad de gestión, la estructura de significación incluye las reglas, conceptos y teorías compartidas. Los sistemas de contabilidad de gestión constituyen esquemas interpretativos que son utilizados por los directivos para analizar sucesos y resultados, emprender acciones y planificar. El uso de los sistemas de contabilidad de gestión da sentido a lo que los miembros de una organización hacen a través del conocimiento compartido, aunque tales sistemas pueden ser cambiados mediante su uso.
- *Dominación*. Esta dimensión se refiere a la capacidad de un sistema social de alcanzar resultados, de producir poder. Los sistemas



de coordinación y control, dentro de los cuales se sitúan los sistemas de contabilidad, están fuertemente implicados en las relaciones de dominación, de poder, puesto que afectan a la asignación de recursos y recompensa. De este modo, su dominio permite ejercer poder sobre la organización y sus integrantes.

- *Legitimación*. Los sistemas de contabilidad de gestión constituyen medios a través de los cuales se legitiman las acciones de los miembros de la organización, señalando o estableciendo ideas sobre lo que es y no es importante, y sobre lo que debe hacerse o justificarse, y controlándolo, institucionalizando así las actuaciones de los actores.

De este modo, la teoría de la estructuración posibilita comprender el papel de los sistemas de contabilidad de gestión en la producción, reproducción y transformación del orden social de las organizaciones, mediante el análisis de la compleja interrelación existente entre el cambio contable y organizativo, el poder, la legitimación, la acción de los distintos agentes implicados y las consecuencias esperadas o no del cambio. Esta interrelación se pone de manifiesto en los trabajos de Lawrence *et al.* [1997] —sobre las reformas desarrolladas en el sector sanitario de Nueva Zelanda—, Macintosh y Scapens [1990, 1991] y Scapens y Roberts [1993]. Macintosh y Scapens [1990, 1991] llevan a cabo el análisis empírico de tres casos. En el primer caso, Macintosh y Scapens examinan el sistema presupuestario de una universidad estadounidense y las acciones y relaciones de los administradores universitarios y el Estado (4). El segundo trabajo analiza dos estudios empíricos: el nuevo sistema de control financiero introducido en General Motors en los primeros años de Alfred Sloan, y un sistema de costes implantado en el Departamento de Defensa de los Estados Unidos en los años sesenta (5).

Scapens y Roberts [1993] examinan el proceso de introducción de un nuevo sistema contable de control en una empresa perteneciente a una división de una gran compañía multidivisional y cómo surge una resistencia al cambio en el interior de la propia organización. La división estudiada era una empresa líder en el mercado en los años cincuenta, sesenta y parte de los setenta; el sistema contable era muy limitado, pero su posición en el mercado no hacía necesaria su mejora. Cuando el mercado cambió, los contables de la división tuvieron que

(4) Utilizan los datos aportados por Covaleski y Dirsmith [1988] en su trabajo.

(5) Ambos estudios emplean datos recogidos en los trabajos originales de Sloan [1963] y Ansari y Euske [1985, 1987].

plantearse la introducción de mejoras en el sistema que facilitarían la toma de decisiones por parte de los directores. Sin embargo, lo que empezó siendo un proyecto de cambio contable terminó siendo un proyecto de control de la producción, lo que afectaba a los directores de las empresas, pues iba a imponer a las unidades una responsabilidad efectiva sobre su rentabilidad, y podía usar las comparaciones entre las diversas unidades como medio de control. Asimismo, este proyecto fue elaborado por contables que intentaron redefinir el control de producción en términos contables, lo que les permitiría adquirir un papel importante en la organización, y obtener poder y legitimación para sus acciones. Los directores de línea se resistieron al proyecto porque lo consideraban una interferencia a su autonomía. Todo este proceso motivó el posterior fracaso del proyecto.

De acuerdo a los argumentos expuestos en el anterior epígrafe, el nuevo institucionalismo sociológico es especialmente útil como marco de referencia para analizar cómo las ideas y presunciones sobre los sistemas contables de particulares campos organizativos son interiorizadas o no por las organizaciones sujetas a las presiones ejercidas por dicho campo. Complementando a lo anterior, la teoría de la estructuración posibilita investigar cómo la contabilidad incorpora el contexto institucional, al mismo tiempo que ejerce una fuerte influencia —directa e indirectamente— sobre cómo dicho contexto afecta a las organizaciones y la propia contabilidad.

No obstante, actualmente la riqueza de este marco conjunto no se ha desarrollado todavía, si bien Burns y Scapens [2000] desarrollan un modelo de cambio contable que relaciona la teoría de la estructuración y la teoría institucional —aunque ésta desde la perspectiva del antiguo institucionalismo económico— (6). Este trabajo se basa en el modelo previo desarrollado por Barley y Tolbert [1997] sobre el proceso de estructuración. Burns y Scapens [2000] argumentan que el cambio en los sistemas de contabilidad de gestión puede ser tanto efecto como causa de la transformación de las instituciones debiendo tenerse en cuenta que estos sistemas son reglas y rutinas organizativas que presentan el potencial de institucionali-

---

(6) La principal diferencia con el nuevo institucionalismo sociológico radica en que éste, en sus inicios, se ha centrado en las instituciones como externas a las organizaciones, y que asumido que las instituciones «vienen dadas». En cambio, el antiguo institucionalismo económico se centra en las instituciones dentro de las organizaciones y en sus procesos de creación, estabilidad y cambio [Scott, 1995; Burns, 2000]. No obstante, la perspectiva sociológica ha ido evolucionando y tiende a eliminar las concepciones rígidamente estructuralistas de las instituciones, tanto en lo concerniente a su creación y modificación, como en cuanto a su influencia sobre las organizaciones [DiMaggio y Powell, 1991].

zarse dentro de las organizaciones. De este modo, las instituciones —junto a la acción de los propios integrantes de las organizaciones— pueden motivar la modificación de los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión, pero este cambio puede, a su vez, alterar a los sistemas de reglas o estructuras compartidas de significado en las organizaciones que son la base de las propias instituciones. De este modo, el cambio contable podría afectar al resto de la organización, provocando cambios organizativos e, incluso, contables que, en un proceso dinámico y sin principio ni final, podrían motivar ulteriores transformaciones. Estas intrincadas y complicadas interrelaciones internas entre instituciones, contabilidad, organización e individuos son recogidas y estructuradas por Burns y Scapens [2000], lo que posibilita el análisis de las causas del cambio contable, de su proceso interno y de las consecuencias que del mismo se derivan.

Este trabajo de Burns y Scapens [2000: 23], en palabras de sus autores, es «un punto de inicio para tal investigación, pero sólo será posible extender nuestra comprensión del cambio de la contabilidad de gestión a través de estudios longitudinales dentro de organizaciones individuales», o sea, mediante estudios de caso. Aplicando dicho argumento, Burns [2000] analiza la dinámica del cambio contable en un Departamento de una pequeña empresa química británica. Burns examina en profundidad el proceso interno de cambio contable durante el período 1993-1998, estudiando la interrelación entre las nuevas prácticas de contabilidad, las rutinas contables y organizativas, las instituciones y los temas asociados al poder y el interés propio dentro de las organizaciones como facilitadores y obstáculos al cambio, así como desencadenantes de consecuencias no esperadas. En esta línea, Granlund [2001] investiga la dificultad del cambio en los sistemas de contabilidad de gestión, a través del estudio del intento de implantación de un sistema ABC en una gran empresa finlandesa de fabricación. Granlund concluye que diversos factores interrelacionados (económicos, institucionales y humanos) promovieron la continuidad —más que resistencia— del sistema contable, en detrimento de la implantación del sistema ABC.

Por consiguiente, en este artículo se sugiere como una segunda cuestión de investigación —si bien relacionada fuertemente con la primera cuestión propuesta con anterioridad—, la posibilidad de analizar las causas del cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión y de las consecuencias del mismo dentro de la organización, para examinar cómo la contabilidad actúa como resultado y medio de la influencia del entorno institucional organizativo. Para ello se ha argumentado el empleo conjunto de la perspectiva sociológica del nuevo institucionalismo y la teoría de la estructuración.

### 3. EL ESTUDIO DE CASO COMO MÉTODO PARA LA INVESTIGACIÓN SOBRE EL CAMBIO EN LOS SISTEMAS Y PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

El examen en profundidad y exhaustivo de los elementos que constituyen la contabilidad y del proceso de cambio organizativo y contable requiere del desarrollo de la investigación en el interior de las organizaciones, como se ha puesto de manifiesto en los estudios señalados previamente. Esto, unido al necesario estudio del contexto competitivo, institucional y social en el que se desarrolla el proceso de cambio, sugiere que la metodología a emplear para desarrollar las dos cuestiones de investigación previamente planteadas sea, esencialmente, de carácter cualitativo (7). Por consiguiente, se propone la aplicación del denominado estudio de caso (8) [Yin, 1989].

Los estudios de caso son el tipo de investigación más adecuado cuando se quiere analizar los procesos de cambio organizativos, por su capacidad de explicar las causas del cambio y cómo se ha desarrollado en un determinado contexto organizativo [Hopwood, 1983, 1987; Van de Ven y Poole, 1990], siendo este argumento aplicable al marco de la teoría institucional [Scott, 1995] y de la teoría de la estructuración [Scapens y Roberts, 1993]; de hecho, la mayoría de los trabajos empíricos señalados en el anterior epígrafe emplean este método, demostrando su adecuación y utilidad. Este método puede proporcionar a los investigadores un gran conocimiento de la práctica contable de gestión y permite el análisis del contenido y del proceso de cambio contable dentro del contexto en el que se produce, examinando así los distintos factores que han influido en el mismo, las interrelaciones entre los elementos organizativos y sus consecuencias planeadas o no, como ponen de manifiesto las investigaciones de Scapens y Roberts [1993] o Granlund [2001].

Humphrey y Scapens [1996] argumentan que la utilización del estudio de caso debería considerar la influencia de los aspectos sociales y po-

---

(7) Por investigación cualitativa se entiende aquella que emplea como técnicas de recogida de datos la observación, la realización intensiva de entrevistas y el análisis de documentos, y que utiliza técnicas no cuantitativas de análisis de datos, permitiendo observar sucesos o acontecimientos y comportamientos dentro de su contexto e informar acerca de los mismos de un modo sistemático y estructurado.

(8) Las evidencias en un estudio de caso pueden incluir evidencia cuantitativa. No obstante, el tipo de estudio propuesto implica una marcada orientación hacia la obtención de datos cuantitativos, sin menoscabo de la recogida de datos cualitativos.

líticos sobre las organizaciones. Para estos autores, los estudios de caso sobre contabilidad deben ser más que simples ilustraciones de las teorías sociales, debiendo desempeñar un papel más amplio en el desarrollo de las teorías organizativas y sociales acerca de la contabilidad. De hecho, las nuevas investigaciones realizadas en contabilidad hacen a ésta más visible en lo referente a sus amplias implicaciones sociales y organizativas, con lo que se aprecia más claramente el nuevo papel que en la actualidad se le reconoce [Morgan y Willmott, 1993].

Bonache [1999] realiza una revisión de la literatura sobre la estrategia de investigación sustentada en los estudios de caso. Siguiendo a este investigador, los estudios de caso pueden contribuir de forma muy positiva a la construcción, mejora o desarrollo de las perspectivas teóricas. A pesar de que, desde determinados posicionamientos, se ha criticado su falta de rigor de los resultados y conclusiones debido a evidencias equivocadas o a visiones sesgadas, y su poca base para la generalización científica, realmente, muchas de las críticas no son exclusivas de esta metodología [Yin, 1989; Lukka y Kasanen, 1995].

Al acometer y desarrollar un estudio de caso, el investigador debe ser consciente de las debilidades/fortalezas de determinados tipos de estudios de caso para afrontar el análisis de las cuestiones de investigación propuestas previamente. De los diversos tipos existentes —descriptivos, ilustrativos, experimentales, exploratorios y explicativos [Scapens, 1990, 1992; Bonache, 1999]— los estudios explicativos son, desde un punto de vista sociológico, de gran utilidad para apreciar el diseño, funcionamiento y cambio de los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión dentro de su contexto. De hecho, serían los más adecuados para la investigación planteada por dos motivos, principalmente. El primero porque, acorde a un determinado marco teórico, permiten interpretar la naturaleza de las influencias ejercidas por el entorno sobre el cambio contable, los diversos factores y agentes que intervienen en el proceso de cambio, y su interrelación con posteriores modificaciones organizativas y de la propia contabilidad. El segundo porque ayudan a la construcción de teoría. En este sentido, Spicer [1992] destaca su utilidad para ayudar a elegir entre teorías rivales, determinar si las predicciones teóricas son apoyadas por las observaciones de la práctica, retar la teoría previa o construir explicaciones alternativas y aportar evidencia que apoye o niegue una teoría específica.

Los otros tipos de estudio, aunque de utilidad para la investigación contable y empleados por los investigadores con reconocido éxito, presentan limitaciones para cumplir con las cuestiones planteadas en el presente artículo. No obstante, también los estudios de caso exploratorios

poseen virtudes que posibilitan ampliar la comprensión sobre el cambio de las prácticas y sistemas de contabilidad, a pesar de que, en un primer momento, su implicación en la construcción de teoría pudiera ser mínima. Posibilitan al investigador contable obtener información acerca de relaciones y procesos no observados previamente y asociados al cambio contable, que pueden emplearse en estudios posteriores para ampliar el conocimiento teórico.

Para poder llevar a cabo la investigación, el investigador debe clarificar las distintas etapas del estudio, máxime teniendo en cuenta que los estudios explicativos suelen exigir de un gran esfuerzo medido en términos de tiempo. Los investigadores han de ser conscientes de esta exigencia y de que deben planificar, dentro de lo posible, el estudio y conseguir el rigor necesario para obtener conclusiones válidas y minimizar sus posibles limitaciones [Eisenhardt, 1989]. Sin extender el trabajo en torno a las etapas a seguir en un estudio de caso, las cuales se señalan en trabajos como los de Yin [1989], Scapens [1990] y Ryan, Scapens y Theobald [1992], y a los temas concernientes a la validez y fiabilidad [véanse también los trabajos de Ahrens y Dent, 1998, y Atkinson y Shafir, 1998], a continuación se desarrollan una serie de ideas relacionadas con la generalización de los resultados obtenidos por medio de los estudios de caso.

La cuestión de la generalización tiene que ver con la posibilidad de que las conclusiones obtenidas por medio de una o más observaciones del mundo real, pudieran derivarse y argumentarse para muchos o todos los casos de un cierto tipo [Lukka y Kasanen, 1995]. Como señalan estos investigadores, el problema radica en la inducción de la investigación contable, lo que no depende del método empleado (9), sino que forma parte indisoluble de la investigación en las ciencias sociales. De hecho, tanto para la investigación basada en métodos estadísticos como para la llevada a cabo por medio de los estudios de caso, se presume el argumento de que las organizaciones son bastante similares, al menos en ciertas condiciones. Si esto no es cierto, no es posible generalizar.

Adicionalmente al argumento de la existencia de grandes similitudes en la contabilidad de gestión de las empresas de los países desarrollados —lo que abre la posibilidad de generalizar los resultados de la in-

(9) A pesar de lo cual, suele asociarse dicho problema al método del caso. Parece proponerse que los métodos estadísticos, al estar asociados a la retórica basada en indicadores estadísticos, están menos sujetos al problema de la generalización, siendo estos indicadores suficientes para los lectores [Bonache, 1999; Lukka y Kasanen, 1995].

investigación contable— [Granlund y Lukka, 1998], tres elementos independientes del método utilizado son pre-condiciones para la generalización [Lukka y Kasanen, 1995]: el conocimiento teórico del área o tema objeto de análisis, los resultados e interpretaciones de estudios empíricos previos, y los resultados e interpretaciones del estudio llevado a cabo. Únicamente cuando estos elementos han sido correctamente analizados, estructurados y sintetizados en una historia convincente puede el lector considerar el alcance de las conclusiones. Para esto, el método del caso requiere de una retórica que haga comprensible y creíble el escrito, que comunique al lector el contexto histórico, competitivo, institucional, organizativo y social del caso, y que ponga de manifiesto las relaciones existentes en el mismo, así como las limitaciones que, a juicio del investigador, plantee su trabajo [Humphrey y Scapens, 1996; Ahrens y Dent, 1998].

Diversos ejemplos de estudios de caso en contabilidad de gestión muestran la posibilidad de generalización de sus conclusiones. El trabajo de Jönsson y Grönlund [1988] acerca de la gestión local de los costes en una empresa subcontratista sujeta a una gran presión por parte de la empresa principal para la continua mejora de su tecnología productiva y la reducción de costes es una buena muestra. Las conclusiones del trabajo sobre el aprendizaje local y la influencia de la información sobre el mismo —con su clasificación en datos *duros* y *blandos*— han sido ampliamente citadas en la literatura contable de gestión. En cuanto al cambio contable, las conclusiones con respecto a la visibilidad aportada por los sistemas contables y la interrelación entre el cambio organizativo y contable de los tres estudios desarrollados por Hopwood [1987a] se han referenciado profusamente y se han empleado para justificar y realizar otras investigaciones. Otro ejemplo de estudio de caso cuyas conclusiones se han generalizado es el ya señalado trabajo de Covaleski y Dirsmith [1988]. Estos tres trabajos se han resaltado como muestras de gran relevancia para comprender el potencial de los estudios de caso en cuanto a la generalización de sus conclusiones. Esta generalización es analítica y no estadística en los términos empleados por Yin [1989], es decir, su objetivo es expandir y generalizar teorías, permitiendo generalizar la comprensión de procesos y relaciones. Como señalan Atkinson y Shaffir [1998], el estudio de caso permite al investigador identificar, modelizar y medir todas las variables que afectan a su objeto de estudio, lo que puede no ser posible con otro método. A través de estudios desarrollados con rigor, el investigador puede conseguir la generalización, en cierta extensión, algo a lo que no son ajenos los métodos estadísticos.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

La variedad de funciones de los sistemas y prácticas contables de gestión se relacionan notablemente con los motivos, procesos y consecuencias de sus modificaciones. Únicamente mediante la investigación de la contabilidad dentro de los amplios contextos en los que opera es posible poner de manifiesto todas las influencias que el cambio en la contabilidad recibe y las que ejerce sobre la organización y sus integrantes. La finalidad última del presente trabajo no ha sido el planteamiento de un modelo general de cambio de los sistemas de contabilidad, sino presentar una agenda de investigación desde un posicionamiento organizativo y social. La necesidad de desarrollar estudios desde esta perspectiva quizás sea especialmente acuciante en el entorno español, donde la investigación denominada alternativa en contabilidad no ha tenido un gran calado [véase Larrinaga, 1999] o, al menos, la misma consideración que en otros países, principalmente europeos [Lukka y Kasanen, 1996]. Por consiguiente, se presenta un gran potencial en esta línea de investigación para que se amplíe el conocimiento del cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión.

Para obtener la precisión y comprensión del cambio y de sus procesos, los estudios de caso —aunque objetos de críticas por su «supuesta» falta de generalización— se muestran como el método apropiado para captar las referidas influencias sobre el cambio y de éste sobre otros elementos organizativos, con la posibilidad de detectar nuevos factores y relaciones que mejoren la teoría. Como afirma Granlund [2001: 163], «las encuestas conducidas [para elaborar modelos generalizables estadísticamente] no han, por ejemplo, revelado nuevos factores que promuevan o retrasen las implantaciones de sistemas ABC, diferentes de los informados por estudios de campo; más bien es lo contrario». Además, los estudios de caso son de notable utilidad para que, posteriormente, puedan llevarse a cabo otras investigaciones con distinto método, y una mayor generalización puede conseguirse mediante la realización de estudios comparativos (ya sean en la misma investigación o en investigaciones posteriores realizadas con la misma metodología y marco teórico). En cualquier caso, tal como argumentan Lukka y Kasanen [1995], la generalización contextual es posible a partir de estudios de caso realizados con rigor.

Asimismo, el desarrollo de la investigación planteada serviría para mejorar los marcos teóricos, sobre todo en lo concerniente a la contabilidad de gestión. El institucionalismo sociológico presenta un limitado



programa empírico en cuanto a la integración de diversos temas previamente señalados como: 1) la combinación de las presiones institucionales y competitivas; 2) el papel de los agentes; 3) la influencia del poder y el interés propio, y 4) el proceso interno por el cual se incorporan las normas y creencias institucionalizadas en las organizaciones [Scott, 1995; Hasselbladh y Kallinikos, 2000], a pesar de que diversas investigaciones han aportado evidencia de la relevancia de dichas cuestiones. Adicionalmente, muchos trabajos empíricos en el campo de la organización sobre los procesos de isomorfismo se han centrado, principalmente, en la consideración de los procesos de mimetismo, soslayando la importancia de los procesos coactivos y normativos [Mizruchi y Fein, 1999]. En contabilidad de gestión, la influencia de las asociaciones de profesionales contables (tanto internacionales como nacionales) y del sector educativo, unida al nuevo rol que va adquiriendo el contable de gestión en las organizaciones [IFAC, 2001; IMA, 1999] otorga una gran relevancia al estudio de los procesos normativos de isomorfismo [Granlund y Lukka, 1998]; la actual importancia de los grupos corporativos multinacionales hace obligado analizar los procesos coactivos derivados de las normas impuestas por las centrales para que las empresas subsidiarias desarrollen y empleen sistemas de contabilidad de gestión uniformes que permitan el control corporativo, la comparación y la asignación de recursos entre las unidades pertenecientes a los grupos [Granlund y Lukka, 1998], en posible conflicto con la influencia de los factores culturales, sociales y profesionales propios de cada nación [véase el trabajo de Kostova y Roth, 2002, sobre la transferencia de una práctica de gestión de la calidad]. Hay, por tanto, un gran campo para la investigación contable.

Asimismo, la teoría institucional se ha empleado generalmente para explicar la similitud existente entre organizaciones a través de los procesos de isomorfismo. De este modo, la naturaleza del cambio organizativo es de convergencia hacia el marco institucional existente, sin que la teoría explicara convenientemente la posibilidad del cambio divergente [Greenwood y Hinings, 1996; D'Aunno, Succi y Alexander, 2000]. La integración de los anteriores temas permitiría a la teoría institucional una mejor interpretación del cambio organizativo y contable, y su empleo junto con la teoría de la estructuración posibilitaría ampliar enormemente su potencial en cuanto al proceso de institucionalización en el interior de las organizaciones y a la consideración de la acción de los agentes. No obstante, Giddens [1984] señala lo problemático de emplear su perspectiva teórica para la investigación empírica, mostrando [Giddens, 1989] sus reservas sobre cómo se ha utilizado en los estudios empíricos desarrollados en diferentes campos (como, por ejemplo, en los estudios organizati-

vos). Incluso, Giddens [1989: 294], contestando a las críticas de Gregson [1989] acerca de que la teoría de la estructuración es irrelevante para la investigación empírica, señala que «yo enfatice [en Giddens, 1984] que la teoría debería ser empleada sólo de un modo selectivo en el trabajo empírico y que debería verse más como un mecanismo de sensibilización [*sensitizing device*] que aportando guías detalladas para proceder a la investigación» y que la teoría de la estructuración «suministra conceptos relevantes para la investigación empírica y también previene contra los peligros de algunos tipos de procedimiento de investigación o interpretaciones de los resultados de la investigación» [Giddens, 1989: 296]. En cualquier caso, los trabajos empíricos previamente señalados evidencian su utilidad en la investigación contable, pudiéndose emplear los conceptos estructurales de significación, legitimación y dominación para el análisis del cambio en las prácticas contables, tal como explícitamente señalan Scapens y Roberts [1993] o Lawrence *et al.* [1997].

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- ABERNETHY, M. A., y CHUA, W. F. [1996]: «A field study of control system “re-design”: The impact of institutional processes on strategic choices», *Contemporary Accounting Research*, vol. 13, n.º 2: 569-606.
- AHRENS, T., y DENT, J. F. [1998]: «Accounting and organizations: realizing the richness of field research», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10: 1-39.
- AMAT, J.; CARMONA, S., y ROBERT, H. [1994]: «Contexts and change in management accounting systems. A Spanish case study», *Management Accounting Research*, vol. 5, n.º 2: 107-122.
- ANDERSON, S. W., y YOUNG, S. M. [1999]: «The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n.º 7: 525-559.
- ANSARI, S., y EUSKE, K. J. [1985]: «Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations», *Working Paper*, Naval Postgraduate School, Monterey, California. Citado por Macintosh y Scapens [1991].
- [1987]: «Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 6: 549-570.
- ASHTON, D.; HÖPPER, T., y SCAPENS, R. W. [1995]: «The changing nature of issues in Management Accounting», en ASHTON, D.; HOPPER, T., y SCAPENS, R. W. (Eds.): *Issues in Management Accounting* (London: Prentice Hall), 2.ª ed.
- ATKINSON, A. A., y SHAFFIR, W. [1998]: «Standards for field research in Management Accounting», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10: 41-68.

- BARLEY, S. R., y TOLBERT, P.S. [1997]: «Institutionalization and structuration: Studying the links between Action and Institution», *Organization Studies*, vol. 18, n.º 1: 93-117.
- BERGEVÄRN, L.-E.; MELLEMLIK, F., y OLSON, O. [1995]: «Institutionalization of municipal accounting: A comparative study between Sweden and Norway», *Scandinavian Journal of Management*, vol. 11, n.º 1: 25-41.
- BHIMANI, A., y PIGOTT, D. [1992]: «Implementing ABC: A case study of organizational and behavioural consequences», *Management Accounting Research*, vol. 3: 119-132.
- BJØRNENAK, T. [1997]: «Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway», *Management Accounting Research*, vol. 8, n.º 1: 3-17.
- BONACHE, J. [1999]: «El estudio de casos como estrategia de construcción teórica: características, críticas y defensas», *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, enero-junio: 123-140.
- BURNS, J. E. [2000]: «The dynamics of accounting change: Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 13, n.º 5: 566-596.
- BURNS, J. E., y SCAPENS, R. W. [2000]: «Conceptualising management accounting change: An institutional framework», *Management Accounting Research*, vol. 11, n.º 1: 3-25.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M., y GUTIÉRREZ, F. [1997]: «Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 5: 411-446.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M., y GUTIÉRREZ, F. [1998]: «Towards an institutional analysis of changes in accounting in the Royal Tobacco Factory of Seville», *The Accounting Historian Journal*, vol. 25, n.º 1: 115-147.
- CARMONA, S., y MACÍAS, M. [2001]: «Institutional pressures, monopolistic conditions, and the implementation of early cost management practices: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887)», *Abacus*, vol. 37, n.º 2: 139-165.
- CARRUTHERS, B. G. [1995]: «Accounting, ambiguity and the New Institutionalism», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n.º 4: 313-328.
- COOB, J.; HELLIAR, C., e INNES, J. [1995]: «Management accounting change in a bank», *Management Accounting Research*, vol. 6: 155-175.
- COOPER, R. B., y ZMUD, R.W. [1990]: «Information Technology implementation research: A technological diffusion approach», *Management Science*, vol. 36, n.º 2: 123-139.
- COVALESKI, M. A., y DIRSMITH, M. W. [1988]: «An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a University budget category», *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, n.º 4: 562-587.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W., y MICHELMAN, J. E. [1993]: «An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n.º 1: 65-80.

- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W., y SAMUEL, S. [1996]: «Managerial Accounting Research: The contributions of organizational and sociological theories», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8: 1-35.
- DACIN, M. T. [1997]: «Isomorphism in context: The power and prescription of institutional norms», *Academy of Management Journal*, vol. 40, n.º 1: 46-81.
- DAHL, S., y NESHEIM, T. [1998]: «Downsizing strategies and institutional environments», *Scandinavian Journal of Management*, vol. 14, n.º 3: 239-257.
- D'AUNNO, T.; SUCCI, M., y ALEXANDER, J. A. [2000]: «The role of institutional and market forces in divergent organizational change», *Administrative Science Quarterly*, vol. 45, n.º 4: 679-703.
- D'AUNNO, T.; SUTTON, R. I., y PRICE, R. H. [1991]: «Isomorphism and external support in conflicting institutional environments: A study of drug abuse treatment units», *Academy of Management Journal*, vol. 34, n.º 3: 636-661.
- DIMAGGIO, P. J., y POWELL, W. W. [1983]: «The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organization fields», *American Sociological Review*, vol. 48, abril: 147-160.
- [1991]: «Introduction», en POWELL, W. W., y DIMAGGIO, P. J. (Eds.): *The New Institutionalism in organizational analysis* (Chicago: University of Chicago Press).
- DIRSMITH, M. W.; HEIAN, J. B., y COVALESKI, M. A. [1997]: «Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big Six», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n.º 1: 1-27.
- EISENHARDT, K. M. [1989]: «Building theories from case study research», *Academy of Management Review*, vol. 14, n.º 4: 532-550.
- FLIGSTEIN, N. [1990]: *The transformation of corporate control* (Cambridge, MA: Harvard University Press).
- [1991]: «The structural transformation of American industry», en POWELL, W. W., y DIMAGGIO, P. J. (Eds.): *The New Institutionalism in organizational analysis* (Chicago: University of Chicago Press).
- FOSTER, B. P., y WARD, T. J. [1994]: «Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n.º 4/5: 401-411.
- GIDDENS, A. [1976]: *New rules of sociological method* (London: Hutchinson).
- [1979]: *Central problems in social theory* (Cambridge: Polity Press).
- [1984]: *The constitution of society. Outline of the Theory of Structuration* (Cambridge: Polity Press).
- [1989]: «A reply to my critics», en HELD, D., y THOMPSON, J. B. (Eds.): *Social theory of modern societies: Anthony Giddens and his critics* (Cambridge: Cambridge University Press).
- GOODRICK, E., y SALANCIK, G. R. [1996]: «Organizational discretion in responding to institutional practices: Hospitals and cesarean births», *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, n.º 1: 1-28.
- GRANLUND, M. [2001]: «Towards explaining stability in and around management accounting systems», *Management Accounting Research*, vol. 12: 141-166.

- GRANLUND, M., y LUKKA, K. [1998]: «It's a small world of management accounting practices», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10: 153-179.
- GRENWOOD, R., y HININGS, C. R. [1996]: «Understanding radical organizational change: Bringing together the Old and the New Institutionalism», *Academy of Management Review*, vol. 21, n.º 4: 1022-1054.
- GREGSON, N. [1989]: «On the (ir)relevance of structuration theory to empirical research», en HELD, D., y THOMPSON, J. B. (Eds.): *Social theory of modern societies: Anthony Giddens and his critics* (Cambridge: Cambridge University Press).
- HASSELBALDH, H., y KALLINIKOS, J. [2000]: «The project of rationalization: A critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies», *Organization Studies*, vol. 21, n.º 4: 697-720.
- HOLM, P. [1995]: «The dynamics of institutionalization: Transformation processes in Norwegian fisheries», *Administrative Science Quarterly*, vol. 40, n.º 1: 398-422.
- HOPPER, T., y POWELL, A. [1985]: «Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions», *Journal of Management Studies*, vol. 22, n.º 5: 429-465.
- HOPWOOD, A. G. [1978]: «Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, n.º 1: 3-13.
- «On trying to study accounting in the contexts in which it operates», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n.º 2/3: 287-305.
- [1987a]: «The archaeology of accounting systems», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 3: 207-234.
- [1987b]: «Accounting and organisational action», en CUSHING, B. E. (Ed.): *Accounting and culture*, Plenary Session Papers and Discussants' Comments from the 1986 Annual Meeting of the American Accounting Association (American Accounting Association).
- HUMPHREY, C., y SCAPENS, R. W. [1996]: «Theories and case studies of organizational accounting practices: Limitation or liberation?», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 9, n.º 4: 86-106.
- IFAC [2001]: *A profession transforming: from accounting to management* (International Federation of Accountants).
- IMA [1999]: *The 1999 practice analysis of management accounting* (Montvale, N. J.: Institute of Management Accountants).
- JEPPERSON, R. L. [1991]: «Institutions, institutional effects, and institutionalism», en POWELL, W. W., y DIMAGGIO, P. J. (Eds.): *The New Institutionalism in organizational analysis* (Chicago: University of Chicago Press).
- JOHNSON, H. T., y KAPLAN, R. S. [1987]: *Relevance lost – The rise and fall of management accounting* (Boston: Harvard Business School Press).
- JÖNSSON, S., y GRÖNLUND, A. [1988]: «Life with a sub-contractor: New technology and management accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n.º 5: 512-532.
- KAPLAN, R. S. [1984]: «The evolution of Management Accounting», *The Accounting Review*, vol. 59, n.º 3: 390-418.

- KAPLAN, R. S., y COOPER, R. [1998]: *Cost and effect. Using integrated cost systems to drive profitability and performance* (Boston: Harvard Business School Press).
- KOSTOVA, T., y ROTH, K. [2002]: «Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects», *Academy of Management Journal*, vol. 45, n.º 1: 215-233.
- KWON, T. H., y ZMUD, R. W. [1987]: «Unifying the fragmented models of information systems implementation», en BOLAND Jr., R. J., y HIRSCHHEIM, R. A. (Eds.): *Critical issues in information systems research* (John Wiley & Sons Ltd.).
- LAPSLEY, I., y PALLOT, J. [2000]: «Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government», *Management Accounting Research*, vol. 11: 213-229.
- LARRINAGA, C. [1999]: «Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión», *Revista de Contabilidad*, vol. 2, n.º 3: 103-131.
- LAWRENCE, S.; ALAM, M.; NORTHCOTT, D., y LOWE, T. [1997]: «Accounting systems and systems of accountability in the New Zealand health sector», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 10, n.º 5: 665-683.
- LIBBY, T., y WATERHOUSE, J. H. [1996]: «Predicting change in management accounting systems», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8: 137-150.
- LUKKA, K., y KASANEN, E. [1995]: «The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 8, n.º 5: 71-90.
- LUKKA, K., y KASANEN, E. [1996]: «Is accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n.º 7/8: 755-773.
- MACINTOSH, N. B. [1994]: *Management Accounting and control systems: An organizational and behavioural approach* (Chichester: John Wiley & Sons Ltd.).
- MACINTOSH, N. B., y SCAPENS, R. W. [1990]: «Structuration theory in management accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n.º 5, agosto: 455-477.
- [1991]: «Management accounting and control systems: A structuration theory analysis», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3: 131-158.
- MALMI, T. [1997]: «Towards explaining activity-based costing failure: Accounting and control in a decentralized organization», *Management Accounting Research*, vol. 8, n.º 4: 459-480.
- MALMI, T. [1999]: «Activity-based costing diffusion across organizations: An exploratory empirical analysis of Finnish firms», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n.º 8: 649-672.
- MEYER, J. W. [1986]: «Social environments and organizational accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n.º 4/5: 345-356.
- MEYER, J., y ROWAN, B. [1977]: «Institutionalized organizations: Formal structures as myth and ceremony», *American Journal of Sociology*, vol. 83, n.º 2: 340-363.
- MEZIAS, S. J., y SCARSELLETA, M. [1994]: «Resolving financial reporting problems: An institutional analysis of the process», *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, n.º 4: 654-678.

- MILLER, P. [1994]: «Accounting as social and institutional practice: An introduction», en HOPWOOD, A. G., y MILLER, P. (Eds.): *Accounting as social and institutional practice* (Cambridge: Cambridge University Press).
- MIZRUCHI, M. S., y FEIN, L. C. [1999]: «The social construction of organizational knowledge: a study of the uses of coercive, mimetic and normative isomorphism», *Administrative Science Quarterly*, vol. 44, n.º 4: 653-683.
- MORGAN, G., y WILLMOTT, H. [1993]: «The "New" Accounting Research: On making accounting more visible», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6, n.º 4: 3-36.
- OLIVER, C. [1991]: «Strategic responses to institutional processes», *Academy of Management Review*, vol. 16, n.º 1: 145-179.
- [1997]: «The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance: The Canadian construction industry», *Journal of Management Studies*, vol. 34, n.º 1: 99-124.
- OLSON, L. [1999]: «Institutionalization of processes – The case of contemporary management accounting». Comunicación presentada a la 22<sup>nd</sup> Annual Conference of the European Accounting Association, celebrada en Bourdeaux (Francia).
- PUXTY, A. [1993]: *The social and organizational context of managerial accounting* (New York: Academic Press).
- RICHARDSON, A. J. [1987]: «Accounting as a legitimating institution», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n.º 4: 341-355.
- ROBERTS, S. J., y SCAPENS, R. W. [1985]: «Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n.º 4: 443-456.
- RYAN, B.; SCAPENS, R. W., y THEOBALD, M. [1992]: *Research method and methodology in Finance and Accounting* (Academic Press. Harcourt Brace Publishers Jovanovich, Publishers).
- SCAPENS, R. W. [1990]: «Researching management accounting practice: The role of case study methods», *British Accounting Review*, vol. 22: 259-281.
- [1992]: «The role of case studies methods in management accounting research: A personal reflection and reply», *British Accounting Review*, vol. 24: 369-383.
- SCAPENS, R. W., y ROBERTS, S. J. [1993]: «Accounting and control: A case study of resistance to accounting change», *Management Accounting Research*, vol. 4, n.º 1: 1-32.
- SCOTT, W. R. [1995]: *Institutions and Organizations* (London: Sage Publications).
- SLOAN [1963]: *My Years with General Motors* (New York: Doubleday & Co.). Citado por Macintosh y Scapens [1991].
- SPICER, B. H. [1992]: «The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice, theories and case research methods», *Management Accounting Research*, vol. 3, n.º 1: 1-37.
- SUCHMAN, M. C. [1995]: «Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches», *Academy of Management Review*, vol. 20, n.º 3: 571-610.

- VAN DE VEN, A. H., y POOLE, M. S. [1990]: «Methods to develop a grounded theory of innovation processes in the Minnesota Innovation Research Program», *Organization Science*, vol. 1: 313-335.
- YIN, R. K. [1989]: Case study research: design and methods. *Applied Social Research Methods Series*, 2.<sup>a</sup> ed. revisada (Newbury Park, London: Sage Publications).