



Revista Contabilidade & Finanças - USP
ISSN: 1519-7077
recont@usp.br
Universidade de São Paulo
Brasil

Facin Lavarda, Carlos Eduardo; Ripoll Feliu, Vicente Mateo; Palanca, Mercedes Barrachina
La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa
Revista Contabilidade & Finanças - USP, vol. 20, núm. 51, diciembre, 2009, pp. 101-115
Universidade de São Paulo
São Paulo, Brasil

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=257119520006>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

La Interiorización del Cambio de un Sistema Contable de Gestión en la Pequeña Empresa¹

A interiorização da substituição de um sistema de Contabilidade Gerencial em pequenas empresas

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Professor Doutor do Departamento de Contabilidade do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau

• E-mail: clavarda@furb.br

Vicente Mateo Ripoll Feliu

Professor de Control de Gestión do Departamento de Contabilidad da Faculdade de Economia da Universidade de Valencia

• E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Mercedes Barrachina Palanca

Professora de Control de Gestión do Departamento de Contabilidad da Faculdade de Economia da Universidade de Valencia

• E-mail: mercedes.barrachina@uv.es

Recebido em 26.08.2009 * Aceito em 17.09.2009

RESUMEN

El trabajo se propone analizar el proceso de interiorización del cambio de un sistema contable de gestión (SCG) en las pequeñas empresas (PYME), y examinar cómo las características de este proceso afectan a su institucionalización. Para ello, se ha utilizado la perspectiva de análisis que ofrece la corriente de la Teoría Institucional (TI) en su vertiente denominada Antiguo Institucionalismo Económico (OIE). El objetivo del estudio es identificar los factores de interiorización que influyen en la institucionalización del cambio de un SCG en la PYME. Por ello, se ha llevado a cabo un estudio de caso en una pequeña empresa del sector del mueble en el periodo de abril a junio de 2007. El análisis de las evidencias empíricas indica que los factores de interiorización que influyeron positivamente en la institucionalización del SCG fueron los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, los recursos informáticos, la formación del personal, la baja participación de expertos externos en SCG, el sistema de incentivos a los operarios, las relaciones de confianza, el proceso de planificación y la implicación del personal.

Palabras-clave: Teoría Institucional. Cambio Contable. Pequeña Empresa. Sistemas Contables de Gestión.

RESUMO

A finalidade deste trabalho é analisar o processo de interiorização da substituição de um sistema de contabilidade gerencial (SCG) em pequenas empresas (PME), e examinar como as características deste processo afetam sua institucionalização. Para este fim, foi adotada a perspectiva analítica da Teoria Institucional (TI), mais especificamente sua vertente denominada Velha Economia Institucional (VEI). O objetivo do estudo é identificar os fatores de interiorização que influenciam a institucionalização da mudança de um SCG em PME. Assim, foi realizado um estudo de caso em um pequena empresa do setor mobiliária no período de abril a junho de 2007. A análise das evidências empíricas indica que os fatores de interiorização que influenciaram positivamente a institucionalização do SCG foram os conhecimentos e habilidades dos agentes envolvidos na mudança, os recursos de informática, a formação do pessoal, a baixa participação de especialistas externos em SCG, o sistema de incentivos aos funcionários, as relações de confiança, o processo de planejamento e o envolvimento do pessoal.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Mudança Contábil. Pequena Empresa. Sistemas de Contabilidade Gerencial.

¹ Artigo apresentado no 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo-SP, 2009.

1 INTRODUCCIÓN

En este trabajo se propone analizar el proceso de interiorización del cambio de un sistema contable de gestión (SCG) en las pequeñas empresas (PYME), y cómo las características de este proceso afectan a su institucionalización. Para ello, se ha utilizado la perspectiva de análisis que ofrece la corriente de la Teoría Institucional (TI) en su vertiente denominada Antiguo Institucionalismo Económico (OIE).

Tal y como afirman Scapens y Roberts (1993), los diferentes casos observados en la realidad demuestran que el cambio contable es un proceso dinámico y extenso no lineal, en el cual los actores y sus acciones no están claramente definidos. Un cambio contable no debe ser visto sólo como la introducción de nuevos métodos contables que permitirán a los directivos tomar mejor sus decisiones, sino que el cambio incluye las alteraciones que éste produce en las prácticas o rutinas, actitudes, roles y responsabilidades de los miembros de la organización.

Por otro lado, las evidencias empíricas sobre el incumplimiento de las predicciones teóricas, y la existencia de excepciones a las hipótesis planteadas en el modelo de la gran empresa, cuando éste es aplicado a las PYME, justifica el reconocimiento de que la investigación centrada en las PYME tiene actualmente una identidad propia (CAMISÓN, 2000).

La elección de la TI está justificada, tanto por su utilidad para analizar con profundidad la cuestión planteada, como por su tradición en esta área de investigación (BURNS; SCAPENS, 2000). La utilidad que nos reporta la TI en este estudio es la perspectiva con la que, a través de esta teoría, se va a analizar el cambio en los SCG. La TI supone que un SCG deba ser analizado como una institución (HAMILTON, 1932) dentro de una organización, observándolo

por tanto como un proceso, y no como un resultado.

En el estudio interesa el concepto de institución en un ámbito micro o interno a la empresa. En esta dimensión, es dónde cobra sentido el análisis de los SCG como instituciones en la organización, es decir, como sistemas estructurados que inyectan en una organización determinadas normas y reglas, dando coherencia a la actividad interna de la empresa, a través de la producción y reproducción de hábitos de pensar y actuar estables. Así, se ha establecido la siguiente cuestión *¿Cuales son los factores de interiorización que influyen en la institucionalización de un cambio de un SCG en la PYME?*

El objetivo del estudio es identificar los factores de interiorización que influyen en la institucionalización de un cambio de un SCG en la PYME. Por ello, se ha llevado a cabo un estudio de caso en una pequeña empresa del sector del mueble en el periodo de abril a junio de 2004.

Las evidencias del caso indican que los factores de interiorización que influyeron positivamente en la institucionalización del SCG fueron los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, los recursos informáticos, la formación del personal, la baja participación de expertos externos en SCG, el sistema de incentivos a los operarios, las relaciones de confianza, el proceso de planificación y la implicación del personal.

A continuación, se presenta el marco teórico de la investigación, dónde se enseña el estudio del proceso de cambio desde los presupuestos de la Teoría Institucional. En la metodología se describen las etapas llevadas a cabo para la realización de la investigación. Los resultados obtenidos y las conclusiones clausuran el presente trabajo.

2 EL PROCESO DE CAMBIO

Del proceso de cambio se van a desprender dos aspectos tan importantes como son: el grado de interiorización o aceptación del nuevo sistema, el cual va a ser explicado a través del análisis del proceso en sí, y el grado de institucionalización o estabilidad y permanencia de las nuevas rutinas y normas transmitidas por el nuevo sistema en la vida diaria de la organización, vinculado ya no tanto con el proceso de cambio en sí, sino con el resultado del mismo.

2.1 Grado de Interiorización

Tal y como presentan Burns y Scapens (2000), un SCG puede ser analizado como una institución dentro de una organización, dado que tiene la capacidad de difundir y asentar en ésta un conjunto de reglas y rutinas que pueden cambiar a través del tiempo.

En la Figura 1  se observa el modelo expuesto por Burns y Scapens (2000) en el que se desarrolla el proceso de institucionalización de las reglas y rutinas transmitidas por un SCG en una organización. Este modelo consta de 4 etapas: codificación (a), interpretación (b), reproducción (c) y, finalmente, institucionalización (d).

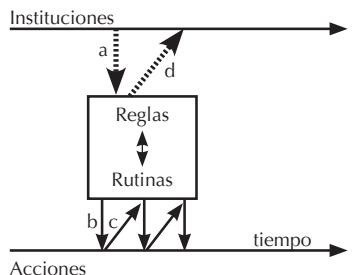
Como se observa en la figura 1, la etapa de codificación (a) es el paso previo a la interiorización (b, c). La etapa de codificación (a), es aquella en la que se diseña y establecen las

normas, reglas, rutinas, relaciones y utilidades del nuevo sistema, desde una perspectiva ideal e hipotética.

Una vez se han diseñado las nuevas pautas de acción, las fases de interpretación (b) y reproducción (c), recogerían el periodo en el que la organización pone en marcha el nuevo modelo contable. Durante esta etapa es que se produce la convivencia del nuevo sistema con las estructuras organizativas (culturales y humanas) enraizadas en la empresa, y es que el sistema demuestra su capacidad para implicarse en la vida cotidiana de la organización y alcanzar las expectativas esperadas cuando se tomó la decisión de implantarlo. Este estudio utiliza la variable grado de interiorización, con la intención de evaluar la intensidad en la que las nuevas reglas y rutinas se involucran en la vida diaria de la organización.

Es decir, se puede decir que un SCG es un sistema que está interiorizado en una organización, cuando los diversos agentes involucrados en su funcionamiento son capaces de interpretar y reproducir de forma rutinaria (en su trabajo) las normas y reglas que fueron codificadas inicialmente en su diseño. En esta fase, interactúan las antiguas normas y reglas que regulaban hasta entonces la vida diaria de los diferentes agentes de la organización (involucrados con el nuevo SCG) con las nuevas rutinas propuestas, generando nuevas actuaciones.

Tal y como se ha observado en los estudios empíricos de Siti-Nabiha y Scapens (2005) y Nor-Aziah y Scapens (2007), los hábitos institucionalizados en la organización pueden obstaculizar la introducción del nuevo SCG, generar un uso ceremonial del sistema o producir cambios que aquellos que diseñaron las utilidades del nuevo SCG no esperaban.



a=codificar b=interpretar c=reproducir d=institucionalizar

Figura 1

La Institucionalización de Reglas y Rutinas. Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000, p. 9)

2.2 Grado de Institucionalización

La institucionalización constituye la última fase del modelo de Burns y Scapens

(2000). Tras las etapas de codificación, interpretación y reproducción del nuevo SCG, el SCG se institucionaliza en la empresa. Cuando las nuevas reglas y normas son incorporadas en las rutinas de modo permanente, simplemente se convierten en como son las cosas en la organización. Dependiendo del grado de institucionalización del SCG en la empresa, Burns y Scapens (2000) sugieren que el SCG puede utilizarse de dos maneras: *ceremonial* o *instrumental*.

Estos autores indican que un SCG tendrá un uso *ceremonial* cuando la información elaborada por el sistema no sea empleada regularmente en la toma de decisiones de las diferentes unidades de gestión de la organización. En estos casos, el grado de institucionalización del sistema se considera bajo, en la medida en que éste no ha logrado involucrarse en las rutinas, en el día a día de cada uno de los departamentos, configurándose como una herramienta imprescindible de su trabajo. Simplemente el sistema se reproduce en la empresa, por que hay que cumplir con los informes y formularios exigidos por un departamento superior. Los estudios empíricos vinculan este fenómeno a factores como son: la resistencia al cambio

(SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005), el poder jerárquico (RIBEIRO; SCAPENS, 2006) o la falta de confianza entre los agentes (NORAZIAH; SCAPENS, 2007).

La implicación del SCG en las rutinas de una empresa será más significativa cuando ostente un uso *instrumental*. En estos casos, se entiende que el grado de institucionalización del SCG en la empresa es alto. Un SCG tendrá un uso *instrumental* cuando la información elaborada por el sistema sea utilizada en la toma de decisiones de los distintos departamentos de la empresa. Sería el caso de empresas que utilizan el SCG como una herramienta fundamental para su gestión. Por ejemplo, SCG que suministran información que se necesita para tomar decisiones rutinarias en los diferentes departamentos, y/o sistemas que controlan y evalúan a través de ratios e indicadores el trabajo diario de sus empleados, y/o sistemas que evalúan periódicamente la contribución de cada departamento a los objetivos y estrategia de la organización, y que a través de su información los departamentos evalúan y corrigen sus acciones, tal y como se observa en Scapens y Jazayeri (2003) o Busco *et al.* (2006).

3 METODOLOGÍA

El método elegido es el estudio de caso (EDC), por su capacidad de explicar las causas del cambio contable y cómo éste se ha desarrollado en un determinado contexto organizativo (ARAÚJO, 2003). Tal y como Barrachina *et al.* (2004) señalan, el EDC proporciona a los investigadores comprender el modo en que los SCG son utilizados en el día a día de una organización. La adecuación y utilidad del método se manifiesta en numerosos trabajos empíricos que tratan del estudio del cambio contable desde esta perspectiva (COVALESKI; DIRSMITH, 1988).

La empresa investigada se ha llamado de Confor y es una pequeña empresa del sector

del mueble de la Comunidad Valenciana, España. Su constitución ha sido en el año 1991 y en el año 2004, tiene unos ingresos anuales de 3 millones Euros, exporta un 2% de los ingresos y posee 49 empleados. Una vez que la empresa aceptó la invitación hecha por los investigadores, se procedió a realizar las entrevistas con cada uno de los perfiles que se ha determinado como esencial para captar los datos, con el objetivo de disminuir la limitación que las expectativas de los diferentes agentes podrían generar en el estudio. El primer perfil se refiere a aquellos que han tomado la decisión de introducir el nuevo SCG. El segundo per-

fil está compuesto por los agentes que han liderado el proceso de cambio en la organización, y el tercer perfil está compuesto por aquellas personas que se han implicado en su puesta en marcha o funcionamiento más operativo.

La duración total de las entrevistas fue de 16,5 horas en 10 entrevistas con 7 entrevistados en la empresa estudiada, alcanzando un promedio por entrevista de 1h 40 min. Los entrevistados fueron el Director General, el Director de Producción, el Director Técnico, el Encargado de Producción, el Contable y las dos agentes Comerciales, que componen el equipo de gestión. La grabación en audio fue utilizada con el objetivo de disponer de toda la información facilitada por el entrevistado, siempre bajo su consentimiento. También fueron muy útiles las anotaciones *in situ* que se consideró de interés para la investigación.

Las visitas a la empresa fueron realizadas entre Abril y Junio de 2007. La primera de las entrevistas tenía como objetivo establecer los primeros contactos con los agentes en la organización, dar a conocer los objetivos de la investigación y estudiar las condiciones generales en las que tuvieron lugar los cambios en los SCG. Además, se estableció un cronograma de los próximos encuentros. Las visitas siguientes sirvieron para obtener evidencias respecto al proceso de cambio, al mismo tiempo en que se buscó comprender el contexto interno y externo que englobó la introducción de las nuevas prácticas contables. Asimismo, durante las entrevistas sucedió la clarificación de cuestiones que emergieron durante la captación de datos y que no habían quedado plenamente satisfechas en los encuentros iniciales.

Las fuentes de investigación utilizadas en este estudio fueron de diversa naturaleza: entrevistas semiestructuradas, grabaciones y anotaciones, análisis de documentos y observación directa. Todo esto ha permitido

llevar a cabo la triangulación, que consiste en obtener evidencias de un mismo fenómeno a partir de distintas fuentes (EISENHARDT, 1989).

Por la importancia que tiene el tipo de uso del SCG en el análisis de la institucionalización, se utilizó un cuestionario para valorar el tipo de uso que el SCG tiene en los casos analizados, para complementar así las evidencias observadas a lo largo de las entrevistas. La valoración de estas cuestiones se realizó a través de una escala *Likert* del 1 al 5. El grado máximo 5 significa un uso *instrumental*, es decir, un alto grado de implicación del SCG en las rutinas de la organización. Por el contrario, el grado mínimo 1, significa un uso *ceremonial*, es decir cuando el SCG no se emplea regularmente en el proceso de toma de decisiones de la empresa y está desvinculado del proceso de gestión.

Las cuestiones fueron las siguientes: 1. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores (UTILIDAD SUPERIOR); 2. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mí mismo nivel (UTILIDAD INTERMEDIO); 3. El nuevo SCG es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados) (UTILIDAD INFERIOR); 4. La información generada por el nuevo SCG es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa (INVOLUCRACIÓN); 5. Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el nuevo SCG muy regularmente en su trabajo diario (REGULARIDAD); 6. La información generada por el nuevo SCG se utiliza en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN).

4 ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

El estudio se ha centrado en el análisis del proceso de cambio en la introducción del programa de control de fábrica (PPCC) en Confor, en el año 2002. El PPCC es un sistema desarrollado bajo los conceptos de control de las operaciones, de los costes, eficiencia y eficacia de los recursos de la organización, es decir conceptos tradicionales de control de la empresa.

Este SCG fue implantado tras un análisis de las necesidades de la empresa para obtener una mejor gestión de sus procesos de fabricación: control del consumo de materiales, control de los tiempos de mano de obra (productividad de la mano de obra) y control de la situación de los pedidos. El PPCC ha introducido en Confor la capacidad de controlar los costes de fabricación, tal y como declara el Director de Producción: *“Con la ayuda de este sistema, yo controlo que el rendimiento de la fábrica sea el máximo posible, obteniendo consecuentemente que los costes reales sean los mínimos posibles”*.

Tal y como Burns y Scapens (2000) demuestran, la interiorización de nuevas reglas y rutinas en una organización se realiza a lo largo de un proceso de codificación, interpretación y reproducción de las mismas en la empresa. En el caso concreto de Confor, la fase de codificación del PPCC contó con la participación del Director General y del Director de Producción. A lo largo de diferentes reuniones y charlas entre ambos, en las que discutieron las necesidades que había que cubrir y los medios necesarios para llevar a cabo el proyecto, esbozaron el diseño de lo que actualmente es el sistema PPCC en Confor.

Basado en el análisis de las evidencias obtenidas a lo largo de las entrevistas realizadas, a cerca del proceso de introducción del PPCC en Confor, se concluye que el grado de interiorización del sistema en Confor ha sido alto. Al respecto, se valoró que los factores

que han incidido en este resultado son básicamente los siguientes: nivel de conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, recursos implicados en la introducción del sistema, formación continuada, influencia de expertos externos (incluso la ausencia de consultores en SCG), incentivos a los operarios involucrados con el sistema, relaciones de confianza, proceso de planificación e implicación del personal.

Los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio pueden ser observados como un factor que influyó en el proceso de interiorización del PPCC en Confor. El director general ha demostrado en diferentes ocasiones una gran habilidad de análisis antes de tomar cualquier decisión. Efectivamente, se trata de un profesional que a lo largo de las entrevistas demostró que no toma ninguna decisión intuitivamente, sino que invierte esfuerzo en documentarse, averiguar todos aquellos datos que puedan afectar a sus acciones, y examinar la implicación de sus decisiones en el futuro de la empresa.

Así se expresó, por ejemplo, cuando relataba, como planificó el cambio de estrategia en Confor: *“Todo cambio tiene que estar basado en un plan estratégico y consensuado con la gente que tú tienes. En primer lugar, tienes que ver que recursos humanos dispones, que medios tienes de maquinaria y de todo... si no haces previamente este trabajo y lo pones en un plan, difícilmente te va salir bien... porque los planes estratégicos lo que te marcan son unos objetivos que te llevan a un final... si vas cumpliendo los objetivos, el final será el que tú previste...”*.

Otra fuente de conocimientos y experiencia relevante en el proceso de cambio del PPCC en Confor fue la contratación del Director de Producción. La incorporación de esta persona tuvo como objetivo profesionalizar el departamento de producción, mejorar el control de fábrica y la planificación

de los medios de producción. Asimismo, y con el mismo propósito, también fue destacada la participación de un Informático, que fue contratado especialmente para realizar la programación del PPCC. Esta persona ha demostrado ser una pieza clave para el desarrollo de los medios informáticos en Confor, aportando conocimientos que la empresa no poseía.

Finalmente, también se consideró dentro del proceso de aumentar conocimientos y experiencia a la empresa la contratación del nuevo Contable, que ha contribuido sustancialmente en la gestión de la empresa, proporcionando información económica - financiera actualizada y oportuna.

El segundo factor de influencia analizado, dentro del proceso de interiorización del PPCC en Confor, fue el relativo a los recursos informáticos puestos a disposición en la empresa durante la introducción del nuevo SCG. El funcionamiento del programa informático en la empresa hizo visible las normas y rutinas implantadas por el PPCC, exteriorizándolas, y reforzando su habituación dentro de la organización, tal y como sugieren en su estudio Perren y Grant (2000).

Un tercer factor de influencia fue la formación del personal. Tal y como declara el Director General, la formación del personal es un factor que no puede dejar de ser una preocupación permanente: *"Nunca se debe dar por hecho que ya lo sabes todo, o que no puedes mejorar, eso no es cierto. Siempre se puede mejorar...en esa concienciación estamos trabajando aquí. Nunca se debe parar de mejorar o creerte que lo sabes todo. Porque si no lo haces tú, lo hace la competencia".*

La formación de personal fue desarrollada con ayuda de expertos externos e internos, dependiendo de los objetivos a lograr en la interiorización del PPCC. Temas como métodos de trabajo, habilidades técnicas para coser y tapizar, o riesgos laborales fueron impartidos por expertos externos. Otros temas, como entrenamiento en la captación de datos

en la planta fueron desarrollados internamente por los mandos intermedios.

Así se manifiesta el Director General: *"Para avanzar y mejorar es necesario un equipo que esté cada vez más preparado y formado, pero al mismo tiempo la gerencia debe proporcionar medios a su equipo,... mi primera preocupación es que los mandos intermedios tengan medios que ofrecer a los trabajadores y que el trabajador perciba que tiene medios en sus manos para realizar un trabajo perfecto, en condiciones y en un tiempo marcado".*

La influencia de los expertos externos ha tenido un impacto parcial en la interiorización del PPCC. Siempre que había una necesidad de formación que el personal interno no pudiera atender con sus propios conocimientos, el proceso de cambio se apoyaba en personal externo. Esto ocurría generalmente en temas relacionados con herramientas y técnicas de incrementar la productividad del trabajador. Pero en temas de gestión, la tendencia observada es que la empresa normalmente ha preferido contratar personal con conocimientos y habilidades, más que apoyarse en consultores externos.

La ausencia de consultores externos expertos en SCG durante el proceso de cambio del PPCC ha llamado la atención de los investigadores. En general, los estudios consultados en la literatura evidencian por lo común la influencia de las consultorías especializadas en los procesos de cambios de SCG en las PYME. Por ejemplo, el estudio de Maes *et al.* (2005), sugiere que la implicación de consultores externos estimula la utilización de SCG en la PYME. Sin embargo, el desarrollo del PPCC en Confor ha sido llevado a cabo internamente, con la ayuda de los conocimientos técnicos del Director de Producción y de un Informático, tal y como evidenció el estudio realizado al respecto por el Consejo General de Colegios de Economistas de España (2006).

El estudio del Consejo General de Colegios de Economistas de España (2006) so-

bre los servicios de firmas consultoras en las PYME ha demostrado que el área en que menos servicios externos demandan las PYME es en asesoría relacionada con la planificación estratégica de la empresa (el 9,2%) y con los sistemas organizativos (el 13,4%). Los factores que explicaron esta realidad fueron en orden de importancia los siguientes: el hecho de que la PYME considera que la experiencia de gestión que ya existe en la propia empresa es suficiente, el convencimiento de que el éxito en los cambios de gestión sólo puede conseguirse cuando éste es realizado por personal familiarizado con las prácticas, estilo y cultura de la compañía; y el coste de los servicios de consultoría.

No obstante, si bien la decisión final fue contratar al Informático, la primera alternativa que se estudió fue buscar una solución con el proveedor de sistemas de la empresa. Pero el producto que les ofrecieron acabó de no convencerles. Según ha declarado el Director de Producción, fue una cuestión de falta de entendimiento de las necesidades de Confor, así como un presupuesto excesivo: "... yo pedía una cosa y me traían otra, ... otra vez a empezar... es un tipo de programa que ellos no habían hecho nunca... entonces cuando se ponen a hacer, el presupuesto se dispara...".

El buscar la solución con este proveedor de sistemas fue para evitar el riesgo de depender excesivamente de un único informático. Ya que igual que éste iba a ser contratado para realizar el programa del PPCC, también podía darse el caso de que fuera captado por otra empresa y que no dejara terminado su trabajo, poniendo en riesgo los planes de Confor. Sin embargo, el coste excesivo de los consultores y la buena adaptación del Informático a la forma de pensar y actuar del Director de Producción fueron decisivos a la hora de tomar esta decisión.

Perren y Grant (2000) sugieren en su estudio que la falta de un lenguaje adecuado y el poco conocimiento sobre la idiosincrasia de la PYME por parte de los expertos externos

son factores que dificultan la introducción de un nuevo SCG. El soporte externo debe implicarse en la realidad de la PYME y utilizar su propio lenguaje, conocer su idiosincrasia, o lo que es lo mismo, el conjunto de características que hacen distinta una organización de la otra. Tal y como Gibb (1997) y Perren y Grant (2000) sugieren, la PYME no necesita soluciones estándares o macro-propuestas, ni tampoco técnicas sofisticadas que son inapropiadas y percibidas por el gestor-propietario como una estafa a su modo de pensar y actuar. El gestor-propietario sólo permitirá nuevos SCG que estén bajo su control y que encajen con sus conceptos de la realidad interna e idiosincrasia de la empresa.

En línea con Greenhalgh (2000), la elección de Confor ha sido la de un SCG hecho a medida de sus necesidades, dejando de lado la opción de SCG modernos y de moda, que en realidad jamás convencieron al Director General: *"Soy una persona muy práctica, no invierto en nada que para mi no sea rentable... tengo facilidad para ver que lo que me quieren vender no me aporta nada... y los sistemas de gestión de 'moda' que me querían vender los consultores a los que solicité información, me los explicaban muy mal, con muchas lagunas, los propios comerciales que las vendían no las conocían... a mi me entra pánico comprar una cosa que el mismo que me la está vendiendo no sabe como explicármela..."*.

Otro elemento clave en Confor que ha hecho que el PPCC haya funcionado correctamente y se haya integrado en las rutinas diarias de la organización fue el sistema de incentivos vinculado con el control de la producción. Este sistema fue desarrollado por el Director de Producción tras su incorporación en la empresa. El sistema de incentivos está basado en la relación entre los tiempos invertidos por cada operario en cada operación de fabricación y los tiempos concedidos por el gestor de producción. El operario debe utilizar los códigos de barras que componen las órdenes de producción e introducirlos en

los ordenadores ubicados en la fábrica, a través de su lectura óptica.

A través de la lectura de los códigos de barra, se consigue que los comerciales, el financiero, o la gerencia dispongan de información real y actualizada sobre los pedidos en sus pantallas. Tal y como declara el Director de Producción, para que el sistema de incentivos funcione correctamente, se necesita que éste genere confianza entre la empresa y el operario. Una forma de establecer la confianza es cumpliendo con los requisitos de remuneración del rendimiento de los operarios, tal y como previamente se haya establecido.

Así se manifiesta el Director de Producción *“La explicación de que el sistema de incentivos haya funcionado es la confianza de los operarios y la claridad en su funcionamiento... el operario lo ve claro, ... él observa, se pone a trabajar y le sale un rendimiento, que es remunerado tal y como se estableció en su momento, ..., si su rendimiento durante la semana ha sido de 130% y el empresario lo paga, a la semana siguiente alcanza 135% y lo pagas... el operario aumenta su confianza en el sistema, y va subiendo más su rendimiento”*.

Otra forma de establecer confianza en el sistema de incentivos se consiguió con el cronometraje de los tiempos. La experiencia del Director de Producción en estos temas ha demostrado ser crucial. Durante el período de cronometraje, algunas operaciones se realizaban con menos tiempo del estipulado, y otras con más tiempo del esperado. Durante el cronometraje, se tuvo en cuenta los ajustes en ambos sentidos, tanto las operaciones que están por debajo del tiempo previsto como las que están por encima. En opinión del Director de Producción, si no se realiza así se pone en peligro el compromiso del operario.

Así se manifiesta el Director de Producción: *“La empresa no puede coger el tiempo de aquellas operaciones que se hacen mejor y reducir el tiempo concedido. Si haces esto estás destruyendo el sistema de incentivos, estás dando a entender que vas en contra de los ope-*

rarios, estás diciendo que está quitando tiempo de los ‘buenos’, pero no estás añadiendo tiempo a los ‘malos’... ¿Qué implicación tendría esto? El operario se da cuenta de que vas en contra de él y automáticamente baja el rendimiento, por lo que no consigues tu objetivo...”

Para los operarios de fábrica, el PPCC supuso un cambio en las formas de trabajar. No sólo se les exigían conocimientos técnicos de coser, tapizar o manejar una máquina con destreza. Había que introducir el ordenador en sus rutinas como una tarea adicional, un equipamiento que *“a priori”* no iba a mejorar su productividad. El proceso de planificación del cambio ha contribuido eficazmente en este punto.

La planificación realizada en Confor para introducir el PPCC ha seguido una serie de pautas pensada por el Director General, a partir de sus propias reflexiones, con la ayuda del Director de Producción. En primer lugar, se hizo una evaluación de las aptitudes de los operarios: *“Hemos tenido mucha paciencia, nosotros sabíamos a lo que nos enfrentábamos, era un cambio de mentalidad, hábitos... una de las cosas que se valoró fue que las personas tuvieran una buena actitud, para que ayudasen a los demás...”*.

El segundo paso fue introducir el nuevo sistema progresivamente, por secciones, de modo que el éxito en una sección empujase al éxito de la siguiente. En esta fase actuó el Director de Producción, explicando a los operarios sus nuevas tareas, especialmente a aquellos que se creía que iban a comprender y saber explicar los cambios a los demás, en su propio lenguaje.

Tal y como afirma la Encargada de Producción:

“El Director de Producción ha explicado como iban a cambiar las cosas, hicimos reuniones con la gente, nos ha enseñado como utilizar las fichas con los códigos de barra, los detalles, la razón de las fichas, los incentivos...”

Con esto, se eliminaron barreras de actitudes contrarias y de comprensión de lo que se

presentaba. Cuando los operarios ya estaban convencidos de que el sistema funcionaba, el tiempo y la dedicación era muy superior. Así se manifiesta el Director General:

“Si uno elige a los mejores en cada sección y los demás observan que, con el nuevo sistema, éstos están ganando más dinero, los demás también quieren lo mismo, siendo ellos mismos los que pedían incorporarse al nuevo sistema... ya habíamos eliminado la barrera de convencer, ellos ya estaban convencidos de que esto funcionaba como se les había explicado...”

Por último, otro factor que influyó en la interiorización del PPCC en Confor fue la implicación del personal. En general, se ha percibido un grado alto de implicación durante las entrevistas. Tal y como afirma el Director General:

“La gente está muy identificada con su papel en la organización, y con sus objetivos... todos estamos implicados... hay dificultades pero eso es normal... tener la gente siempre al cien por cien es imposible... en líneas generales la aceptación a los cambios es grandísima...”

Por ejemplo, el Director Técnico demostró que le costó mucho trabajo adicional la introducción del PPCC en sus tareas diarias. Antes, el programa que utilizaba tenía otra forma de organizar los pedidos y las órdenes de fabricación, así como otro modo de valorar el consumo de materiales, los escandallos de costes, entre otros. Así se manifiesta el Director Técnico sobre su implicación con el PPCC: *“Yo hacía mis pruebas con el nuevo programa, enseñaba los resultados al Director de Producción, y llegábamos a una conclusión... dábamos seguimiento... había una actitud positiva,..., cada uno en su departamento podíamos quejarnos de la cantidad de trabajo, pero siempre buscábamos una solución...”*

El análisis de las evidencias a cerca del grado de institucionalización pone de manifiesto

que en el caso Confor, ha sido alto. En línea con Burns (2000), a lo largo de las entrevistas y de la observación directa de la empresa, se ha hecho patente la institucionalización de las rutinas emergentes, que 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.

Desde el punto de vista más operativo, la Encargada de Producción da muestras de que el PPCC está fuertemente implicado en las rutinas. Así se manifiesta: *“Antes, el control de los pedidos en fábrica se hacia manualmente, a base de ir mirando, y ahora el programa da mucha más información sobre el pedido, los materiales, la tela... ahora no tengo que salir a preguntar a la gente donde está el pedido...”*

Sin embargo, a algunos operarios les ha costado más acostumbrarse al cambio de hábitos. Tal y como afirma la Encargada de Producción, que es la persona que está directamente relacionada con los operarios de fábrica, algunos no están habituados con la lectura de los códigos de barra (proceso denominado internamente como “fichar”): *“Diariamente, hay que sacar los informes de control de producción en el PPCC y verificar si todas las operaciones previstas para el día fueron ‘fichadas’; identificar las incidencias, por ejemplo, un fallo en el montaje que genera retrasos y (re) trabajos, o simplemente que un operario se haya olvidado de ‘fichar’”*.

Además, complementa: *“Aún tengo gente que no lleva bien... por ejemplo, cuando hay algún problema en la fase de montaje de un sofá,... ellos deberían informar al sistema la incidencia, arreglar el error y reiniciar el sofá que estaban haciendo... pero esto a veces no ocurre, y un sofá que debería costar 100 minutos, sale por 115”*.

Dentro del sistema de incentivos de Confor, cuando un operario no informa al sistema que ha terminado su tarea, no hay cálculo de rendimiento, así el operario cobra sólo la remuneración normal, sin primas. Tan poco la empresa sanciona económico, pues no es parte de su política.

Desde el punto de vista de la gestión, el principal problema que genera es el corte del flujo de información a tiempo real de la situación del pedido, que al final genera dificultades con los clientes.

El Director de la oficina técnica considera que el PPCC ha mejorado significativamente la integración entre los sistemas de información de la empresa. Los sistemas de información de la empresa no están integrados en una misma base, pero comparten información entre sus bases de datos.

El Director Técnico declara: *"La información que había en cada departamento ahora está en un único soporte informático,... ahora el departamento comercial cuando introduce un pedido ya sale el metraje de cada una de las telas, puede dar seguimiento al los pedidos, remesar, programar, ordenar la fabricación... y si no hay existencias directamente puede hacer los pedidos al proveedor".*

El Director de Producción considera que el PPCC funciona sin sobresaltos en la fábrica, que los operarios están acostumbrados a las nuevas rutinas y comprenden correctamente el sistema de incentivos y el cálculo de rendimientos, hasta el punto de que ellos mismos reconocen cuales son sus fallos.

Tal es el éxito del programa, que actualmente se está llevando a cabo un conjunto de mejoras del sistema, que incluye la fase de planificación de producción. Esta segunda fase del PPCC será llevada a cabo tal y como se desarrolló la primera, a partir de las necesidades detectadas por el Director de Producción y con el mismo Informático, que ahora ya no trabaja exclusivamente para Confor, excluyéndose nuevamente la opción de los expertos externos en SCG.

La gestión de pedidos se ha visto mejorado sustancialmente, debido a la facilidad de uso y seguridad del nuevo sistema. Los antiguos problemas se han quedado en el pasado, como por ejemplo: la falta de materiales, la pérdida de tiempo a lo largo del día intentando resolver problemas con los clientes etc.

Tal y como manifestó la Comercial B: *"Antes éramos mucha gente mirando las mismas cosas y era todo mucho más complicado a la hora de producir... porque faltaban materiales, los pedidos quedaban incompletos por medio de la fábrica y no llegaban a los clientes... con el nuevo sistema hemos superado todo esto..."*

La Comercial A comenta que diariamente el cliente llama a la empresa para saber como va su pedido, para preguntar cual es la fecha de salida prevista, etc. Con las nuevas herramientas puestas a disposición, los comerciales pueden acceder al sistema e inmediatamente contestar a los clientes: *"... el sistema ahorra un montón de tiempo... da tiempo para hacer otras cosas y da un servicio de calidad al cliente"*.

El PPCC ha puesto a disposición de la empresa información importante para la gestión. Por ejemplo, comenta la Comercial A: *"Cuando sacas la ficha de producción de un producto y te sale 'error', tú sabes que aún no está remesado, porque o bien le falta tela o la fecha de entrega es lejana. También te puede salir en 'blanco', con esto sabes que el pedido ya está ordenado para su fabricación, entonces hay que llamar a la encargada de producción..."*

En este mismo sentido, el Director General comenta que ahora el PPCC le ofrece información para la toma de decisiones. Por ejemplo, solicita semanalmente que le saquen un listado de pedidos en fabricación: *"Todas las semanas pido un listado de pedidos con más de 20 días en fábrica, para adelantarme a posibles retrasos de pedidos a los clientes... los plazos normales son de 35 a 40 días, y no quiero que este problema llegue al departamento comercial, porque de otro modo tendría un cliente enfadado... es producción quien debe adelantarse a los problemas..."*

Con relación a la información financiera, el Contable comenta que, con el PPCC, la gerencia dispone de información actuali-

zada y fiable sobre los costes, volúmenes e inventario. Por ejemplo, el Director General explicó como la toma de decisiones sobre el producto ahora es más factible: *“Con la información que dispongo puedo tomar decisiones sobre los modelos, puedo sacrificar un producto, pero sé en qué medida lo sacrifico... en el sentido de que a este producto no le incorporo en su coste los gastos fijos para rescatar un mercado por ejemplo... sabemos con que márgenes jugamos... como todo lo tenemos en las casillas, ya sabes que gasto no has puesto... no te equivocas...”*

Tal y como constatan las evidencias, el PPCC en Confor se ha convertido en una herramienta importante para la toma de decisiones y está plenamente incorporada en las rutinas organizativas, en la medida en que el sistema está totalmente alineado con la forma de pensar y actuar de la organización. En línea con Busco *et al.* (2006), cuando un SCG nuevo se adapta a la forma de pensar y actuar de la organización, respeta las instituciones que predominan en la empresa y su institucionalización se ve facilitada.

De todas estas evidencias, se concluye que el PPCC en Confor tiene actualmente un uso instrumental y, por tanto, un grado de institucionalización alto, en la medida en que su funcionamiento está arraigado en el trabajo diario de cada departamento. Para reforzar esta conclusión, adicionalmente se pasó un cuestionario a cada uno de los entrevistados, en el que se analizaron los siguientes puntos: a) utilidad de la información generada por el PPCC en el proceso de toma de decisiones en tres niveles: niveles superior de gestión, mismo nivel de gestión, y niveles inferiores; b) involucración de la información en la revisión de las acciones y la toma de decisiones; c) regularidad en el uso de la información en el trabajo diario y; d) extensión del sistema en los niveles de gestión.

Este cuestionario fue respondido por cada uno de los agentes entrevistados en

Confor: el Director General, el Director de Producción, el Director del Departamento Técnico, el Contable y los Comerciales A y B. El promedio de las valoraciones llegó a los 4,7 puntos, indicando un uso instrumental del SCG en Confor, tal y como muestra en el Cuadro 1 , por lo que refuerza la conclusión de que el PPCC en Confor tiene actualmente un uso instrumental y, por tanto, un grado alto de institucionalización.

Dada la estructura organizativa simple de Confor, el proceso de gestión de la empresa está centrado en el Director General. Es el usuario de máximo nivel del PPCC, y lo utiliza en todas las decisiones que toma, especialmente aquellas que afectan a las relaciones con proveedores, clientes y nuevos productos. La valoración de sus respuestas al cuestionario sobre el tipo de uso ha alcanzado el valor máximo, 5 puntos, indicando un uso instrumental del PPCC.

En el análisis individual de los demás usuarios, se ha encontrado la menor valoración, en el cuestionario del Director de Producción (4,3 puntos) y el Contable (4,0 puntos), especialmente en lo que se refiere a la cuestión sobre la extensión del uso del PPCC en los diferentes niveles de gestión (cuestión 6 – 3 puntos), considerando que el PPCC no se utiliza en todos los niveles de gestión.

El Director de Producción ha valorado las cuestiones 4 y 5 con una puntuación inferior a los demás usuarios (4 puntos), llevando a considerar que no está totalmente de acuerdo con la utilidad del PPCC a la hora de cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por la empresa (cuestión 4 – 4 puntos), así como con la regularidad en su uso por los diferentes gestores (cuestión 5 – 4 puntos).

Con relación a la valoración del Contable, su puntuación ha sido inferior en las cuestiones 1, 2, 3 y 4. Manifiesta que no está totalmente de acuerdo con que la información

Cuadro 1 Tipo de uso de los SCG en Confor

CUESTIONES	DG	DP	DT	CT	CA	CB	Promedio
1. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y los niveles superiores (UTILIDAD SUPERIOR)	5	5	5	4	5	5	4,8
2. La información generada por el nuevo SCG es muy útil en la toma de decisiones entre mi nivel de gestión y otros mandos de mí mismo nivel (UTILIDAD INTERMEDIO)	5	5	5	4	5	5	4,8
3. El nuevo SCG es una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones dentro de mi área de gestión (con mis subordinados) (UTILIDAD INFERIOR)	5	5	5	4	5	5	4,8
4. La información generada por el nuevo SCG es muy útil para cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por mi empresa (INVOLUCRACIÓN)	5	4	5	4	5	5	4,7
5. Los gestores de la empresa utilizan la información generada por el nuevo SCG muy regularmente en su trabajo diario (REGULARIDAD)	5	4	5	5	5	5	4,8
6. La información generada por el nuevo SCG se utiliza en todos los niveles de gestión (EXTENSIÓN)	5	3	5	3	5	5	4,3
Promedio	5,0	4,3	5,0	4,0	5,0	5,0	4,7

Puntuación: 1 = muy en desacuerdo, 5 = muy de acuerdo; DG, Director General; DP, Director de Producción; DT, Departamento Técnico; CT, Contabilidad, CA, Comercial A; CB, Comercial B

generada por el PPCC sea muy útil para la toma de decisiones en los niveles superiores, mismo nivel y nivel inferior (cuestiones 1, 2 y 3 – 4 puntos). Del mismo modo, no está totalmente de acuerdo con que el PPCC es muy útil a la hora de cuestionar y revisar las acciones y la toma de decisiones sobre los objetivos planificados por la empresa (cuestión 4 – 4 puntos). Los demás entrevistados han valorado todas las cuestiones con la máxima puntuación (5 puntos).

En el análisis por cuestión, se ha observado que la cuestión 6, relativa a la extensión del sistema en la gestión de la empresa, es la que ha obtenido la menor valoración (4,3),

condicionada por las respuestas del Director de Producción y el Contable. Las demás cuestiones han alcanzado una valoración alta, por encima de los 4,7 puntos.

En línea con Scapens (2006), se observó que Confor hace un uso instrumental del PPCC, el cual ha tenido un impacto positivo en los procesos de gestión de la empresa y en la forma de pensar y actuar de los agentes. El análisis del tipo de uso aumenta la evidencia de que el PPCC tiene en Confor un grado alto de institucionalización, en la medida en que, cuanto más instrumental sea su uso, más implicado está en las rutinas y prácticas internas de la empresa.

5 CONCLUSIONES

El análisis del proceso de introducción de un SCG diseñado para satisfacer las necesidades de control de los costes y del proceso de fabricación, el cual se denominó PPCC, ha diferenciado una serie de factores de interiorización que influyeron positivamente

en la institucionalización: la influencia de los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, los recursos informáticos, la formación del personal, la baja participación de expertos externos en SCG, el sistema de incentivos a los operarios, las

relaciones de confianza, el proceso de planificación y la implicación del personal.

El tipo de cambio llevado a cabo en Confor podría ser considerado como evolutivo, tal y como observan Scapens y Jazayeri (2003). Un cambio evolutivo se caracteriza por avances incrementales y ligeras rupturas en las rutinas organizativas preestablecidas. Scapens y Jazayeri (2003) ponen de manifiesto como la introducción de un SCG puede proporcionar cambios incrementales en los métodos corrientes de trabajo, eliminando algunas rutinas, pero sin chocar frontalmente con ellas.

La introducción del PPCC en Confor ha permitido solucionar problemas que la gerencia tenía con la falta de información oportuna y fiable, sin romper con las rutinas organizativas, problemas como costes innecesarios y un elevado esfuerzo para elaborar información para la toma de decisiones. El cambio de sistema ha generado una evolución en los métodos de trabajo diario, más que un cambio radical. Por supuesto, este tipo de cambio es una de las razones fundamentales que explican en Confor la aceptación del cambio y la ausencia de conflictos que facilitó la interiorización del nuevo SCG. En un cambio evolutivo, el riesgo de que el sistema llegue a tener un uso ceremonial es menor, tal y como se observa en Nor-Aziah y Scapens (2007).

El análisis del tipo de uso del PPCC en Confor confirma que el sistema ha logrado

un uso instrumental, y por tanto ha conseguido institucionalizarse en la organización. Las evidencias muestran que la información generada por el PPCC se ha implicado en el proceso de gestión de la empresa, en la toma de decisiones, en su vida rutinaria, tal y como sugieren Burns y Scapens (2000).

Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar o extrapolar nuestros resultados a una población determinada, en la medida en que sólo permiten añadir conocimiento sobre las relaciones analizadas (RYAN et al., 2004). Por otro lado, para subsanar la subjetividad en las interpretaciones realizadas de las entrevistas se ha recurrido a la triangulación de diferentes fuentes: las entrevistas, las grabaciones y transcripciones, el análisis de documentos y la observación. A pesar de las limitaciones, los resultados de la investigación indican que el método elegido puede ser válido para obtener un conocimiento en profundidad del cambio del cambio de los SCG en la PYME.

Por último, en investigaciones futuras, se podría ampliar el estudio a nuevos casos del mismo sector analizado, o a casos de distintos sectores de actividad o naciones distintas, con el objetivo de captar los distintos factores que influyen en la variable analizada y captar la influencia de diversas características económicas y sociales del entorno sobre las decisiones en las empresas.

Referências

ARAÚJO PINZÓN, P. Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teorías y métodos de investigación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. 32, n. 118, p. 693-724, 2003.

BARRACHINA, M.; RIPOLL, V.; GAGO, S. Social research evolution in management accounting: reflection using Bunge's theory. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 15, p. 701-713, 2004.

BURNS, J. The dynamics of accounting change. Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.

CAMISÓN ZORNOZA, C. Reflexiones sobre la investigación científica de la PYME. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, v. 6, n. 2, p. 13-30, 2000.

CONSEJO. General de Colegios de Economistas de España. *¿Los servicios de consultoría pueden ayudar a mejorar la competitividad de la PYME?* Dirección y Coordinación General Domingo García Pérez de Lema,

Madrid: Consejo General de Colegios de Economistas de España, 2006.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M. An institutional perspective on the rise social transformation and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, v. 33, p. 562-587, 1988.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, v. 14, n. 4, p. 532-549, 1989.

GIBB, A. A. Small firms training and competitiveness, building upon the small business as a learning organisation. *International Small Business Journal*, v. 15, n. 3, p.13-29, 1997.

GREENHALGH, R. W. Information and the transnational SME controller. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 413-426, 2000.

HAMILTON, W. (1932): Institution. En: BURNS, J. The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

MAES, J.; SELS, L.; ROODHOOFT, F. Modelling the link between management practices and financial performance. Evidence from small construction companies. *Small Business Economics*, v. 25, n.1, p.17-34, 2005.

NOR-AZIAH, A. K.; SCAPENS, R. W. Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 2, p. 209-247, 2007.

PERREN, L.; GRANT, P. The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 4, p. 391-411, 2000.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Deusto, 2004.

SCAPENS, R. W.; JAZAYERI, M. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, v. 12, p. 201-233, 2003.

_____; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: an institutional study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 18, n. 1, p. 44-73, 2005.