

El Sistema de Costos y Gestión Basado en las Actividades y el Cambio Organizacional: Una Perspectiva Institucional

Jorge A. Caldera (Universidad Lisandro Alvarado, Venezuela) jorgecaldera@ucla.edu.ve

Resumen

El sistema de costos y gestión basado en las actividades (ABC/ABM) es una herramienta de gestión que en las últimas dos décadas pasadas ha recibido bastante atención, tanto desde el punto de vista académico y profesional, como de investigación. Los estudios han aportado una serie de variables o factores como determinantes internos para que las organizaciones deban asumir su adopción y correspondiente puesta en práctica, pero han sido insuficientes y poco concluyentes. Sin embargo, se ha comenzado por considerar que las herramientas que surgen de la Contabilidad de Gestión se desarrollan en un entorno histórico, social y organizativo, y donde su adopción y por ende el cambio organizativo que implica su puesta en práctica puede estar condicionado por campos organizacionales tales como: El Estado, las universidades, los académicos, los consultores, las asociaciones de empresarios y profesionales, los clientes, los proveedores y las empresas del mismo sector, entre otras. En consecuencia, el trabajo de investigación pretende explorar cómo un campo organizativo donde se encuentra inmersa una organización puede inducir mediante un proceso de institucionalización a la adopción de una herramienta de gestión como el sistema ABC/ABM, así como también examinar las causas como una fuente motivadora de cambio social para alcanzar las transformaciones organizativas.

Palabras clave: Sistema ABC/ABM, teoría institucional, campo organizacional.

Arrea Temática: Nuevas tendencias aplicadas en la gestión de costos.

1. Introducción

El sistema ABC / ABM es una de las innovaciones en Contabilidad de Gestión que en las últimas dos décadas se le ha otorgado una importancia significativa (Araujo, 2003), tanto desde el punto de vista profesional y empresarial, como académico. El interés es producto de una necesidad de cambio en los sistemas de información, como consecuencia de las grandes transformaciones competitivas, tecnológicas y organizativas que experimenta el entorno actual (Escobar y Lobo, 2002).

En sus inicios, la mayoría de los trabajos realizados sobre el tema estuvieron enfocados generalmente hacia las consideraciones técnicas de las empresas (Cooper, 1988^a; 1988^b), pasando luego a un análisis de los aspectos organizativos (Scapens y Roberts, 1993; Carmona *et al.*, 1997) y de comportamiento (Anderson, 1995; Shields, 1995; Roberts, 1997), teniendo en cuenta para dichos aspectos los estudios previos de Bhimani y Pigott (1992).

No obstante, en ese marco de las investigaciones se ha tenido presente como premisa fundamental la racionalidad como eficiencia del sistema, cuando en realidad la Contabilidad de Gestión, por su propia naturaleza, se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo (Birkett, 1998; Macintosh, 1998; Shields, 1998; Carmona *et al.*, 1999) que puede

llegar a determinarla (Escobar y Lobo, 2002), y en la que aquella consideración como postura para asumir su adopción puede ser discutida.

Entre algunos de los factores técnicos analizados en la literatura, y que se argumentan como una motivación para que las empresas adopten el sistema ABC / ABM se encuentran, el uso de una única base de reparto cuando los porcentajes de costos indirectos son significativos y se utilizan pocos centros de costos (Cooper, 1988^a), disponer de procesos productivos complejos y de mucha diversidad de productos y/o servicios (Cooper, 1988^a) y el operar en entornos competitivos (Cooper, 1988^b).

Estos resultados contrastan con el estudio de Björnenak (1997), donde resaltaba que la diferencia entre las empresas que adoptan el sistema y las que no lo adoptan, considerando el número de centros de costos y de bases de repartos, no es significativa. Tampoco encuentra apoyos para corroborar la premisa de que a mayor diversidad de productos –en volumen, tamaño y complejidad– mayor será la distorsión si se hace por sistemas tradicionales, pues las empresas que no adoptan el sistema ABC/ABM presentan mayores índices de diversidad de productos. Además, los resultados no apoyan la asunción de que cálculos inexactos de costos son más contraproducentes para las empresas que operan en entornos muy competitivos, dado que las empresas que no adoptan el sistema presentan mayor grado de competitividad.

Como se puede observar, parece que estos factores están más relacionados con la necesidad de modificar los sistemas existentes que con la adopción de un sistema en concreto, y es por ello, que Björnenak (1997) y Malmi (1999) argumentan la insuficiencia de determinantes internos para explicar como surge el cambio contable en las organizaciones. Pero, surge la inquietud: ¿qué predomina en las decisiones de los directivos para considerar la conveniencia de adoptar un sistema de gestión específico, como el ABC/ABM?

En los últimos años hemos observado como las organizaciones, enfrentadas a la incertidumbre actual y a las críticas sobre la ineficiencia de los sistemas de información, han tenido un gran respeto por estos sistemas. Por tanto, al sistema ABC/ABM se le ha atribuido un prestigio de racionalidad y de eficiencia que puede haber influido en su adopción, que podría considerarse como mito racional (Meyer y Rowan, 1977), cuya divulgación es explicada, en cierta medida, por un proceso de isomorfismo (DiMaggio y Powell, 1983) o de moda (Abrahamson, 1996).

En este contexto, desde el inicio de la década de los 80' se ha ido desarrollando una vertiente sociológica dentro de la corriente interpretativa de la contabilidad de gestión (Escobar y Lobo, 2002) que se posiciona en contra de la actuación racional de las organizaciones y de sus directivos, denominada teoría institucional (DiMaggio y Powell, 1991; Scott, 1995). Esta teoría surgió en el campo de la sociología y se empleó casi de forma inmediata en los estudios de la teoría de la organización, más tarde en las ciencias políticas y luego en la gestión empresarial. Dentro de esta última, la contabilidad no ha sido una excepción, pues se considera como un conjunto de prácticas institucionalizadas dentro de las organizaciones.

La principal característica de esta teoría es que se aleja de las posiciones teóricas determinadas desde el punto de vista técnico, para orientarse al análisis de los entornos institucionales: “campos organizativos”, construidos socialmente y donde conviven las organizaciones (Zucker, 1987). Por tanto, se trata de una perspectiva teórica, centrada más en la conformidad organizativa de acuerdo con las reglas sociales.

Según los postulados de esta teoría, resulta de vital importancia la influencia que ejerce el entorno o “campo organizativo” sobre el comportamiento de las organizaciones. Ello supone, siguiendo a Scapen (1994:305), que su influencia sobre las organizaciones dejan de considerarse “tácitas y de ser tratadas como limitaciones estáticas que definen el equilibrio económico” para ser “analizadas explícitamente como instrumentos dinámicos y activos que pueden facilitar o impedir el cambio”.

Así, unos de los principios fundamentales para comprender la teoría es abordar el concepto de “*campo organizativo*”, entendido como el entorno que rodea a una organización y con quien interactúa, como competidores, proveedores y clientes; destacando la influencia que sobre una organización puede ejercer también las asociaciones de empresarios y de profesionales contables, el Estado (Meyer y Rowan, 1977; DiMaggio y Powell, 1983; Scott, 1987), las revistas profesionales y de investigación, las universidades, los académicos, los consultores, las escuelas de negocios (Björnenak, 1997) e incluso la sociedad en general (Fligstein, 1991; Scott, 1995). De manera que todas las organizaciones están expuestas a variadas influencias del campo organizativo, y por tanto, la estructura organizativa es modelada y transformada por el entorno social en el que se encuentran inmersas (DiMaggio y Powell, 1983).

Existen una serie de normas externas de carácter económico, político y social que afectan a las empresas, y que son trasladadas al interior de las mismas mediante un proceso denominado isomorfismo (DiMaggio y Powell, 1983), donde las organizaciones realizan acciones y adoptan estructuras y sistemas legitimados por su entorno para sobrevivir (Dowling y Pfeffer, 1975; Hannan y Freeman, 1977; Meyer y Rowan, 1977), aunque estas no coincidan con los aspectos técnicos de obtención y mejora del rendimiento (Scott, 1991).

En este orden de ideas, significa que el cambio en la contabilidad de gestión es un proceso organizacional continuo que podría reflejar influencias externas y agendas sociales, entendida ésta última como acuerdos entre los individuos como miembros de un colectivo, en la medida que asumen hábitos y rutinas y los incorporan a sus actividades cotidianas (Armstrong, 1987; Bhimani, 1993; Miller y O’Leary, 1987, 1994; Ramsay, 1996; Granlund y Lukka, 1998). Por tanto, los cambios en el contexto institucional de una empresa a lo largo del tiempo, afectan su comportamiento, lo que hace y cómo lo hace (Escobar y Lobo, 2002); y donde la adopción de un sistema ABC/ABM, como herramienta de gestión, no está exenta de estas perturbaciones.

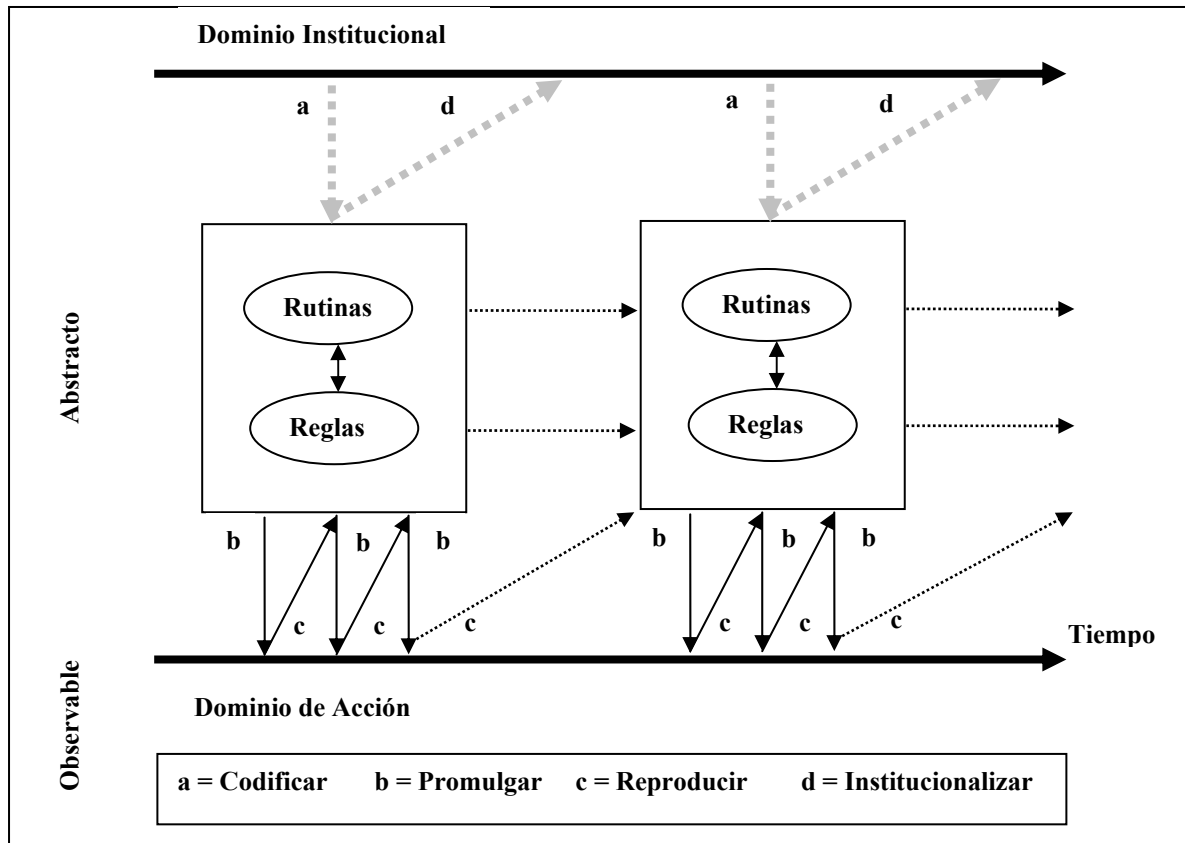
Recientes avances en la teoría de contabilidad de gestión y cambio organizacional (Burns, 2000; Burns y Scapens, 2000) han generado una extensión y crecimiento del sistema ABC/ABM sobre dichos aspectos (Armstrong, 2002; Jones y Dugdale, 2002) surgiendo nuevas oportunidades para ilustrar con esta herramienta ajustes particulares de la organización.

Burns y Scapens (2000:5) consideran que las prácticas de contabilidad de gestión pueden modelar y a su vez ser modeladas por las instituciones que gobiernan la actividad organizativa y, en consecuencia, afirman que el uso de la teoría institucional para desarrollar una estructura para la conceptualización del cambio en contabilidad de gestión [...] reconoce que las reglas y rutinas pueden cambiar. Para dichos autores las rutinas constituyen patrones de comportamiento y acción que han sido asumidos y asimilados por un grupo de individuos hasta el punto de representar sus hábitos de actuación, mientras que las reglas representan guías de comportamiento establecidas y reconocidas formalmente. Así, en el contexto de la

contabilidad de gestión, los sistemas formales como el ABC / ABM constituyen las reglas, mientras que las rutinas hacen referencia a las prácticas utilizadas por los mismos.

De acuerdo con este punto de vista, los autores desarrollan un modelo de institucionalización a partir de los estudios de Barley y Tolbert (1997), que permite el análisis del cambio organizativo, pero desde una perspectiva interna. Una forma gráfica de seguir los postulados del proceso se puede observar en la figura N° 1.

Figura N° 1
El proceso de Institucionalización



Fuente: Adaptación de Burns y Scapens (2000) a partir del esquema de Barley y Tolbert (1997).

La figura representa, en opinión de sus autores, un proceso de institucionalización en una organización determinada analizado desde una doble perspectiva. Por una parte *sincrónica*, porque muestra la influencia de las instituciones sobre las acciones desarrolladas en un momento determinado del tiempo y viene representada por las flechas marcadas con la letra "a" (proceso referido a codificar los valores institucionales y que dan lugar a rutinas) y "b" (proceso de promulgar o interpretar las reglas y rutinas fundamentadas en los valores institucionales); y por la otra *diacrónica*, dado que representa el proceso de creación de instituciones mediante la repetición de acciones a lo largo del tiempo y se simboliza en la figura con la letra "c" (ilustra cómo la repetición de las actuaciones permite la reproducción de las rutinas) y "d" (que refleja la institucionalización definitiva de las reglas y rutinas).

En este sentido y, considerando lo anteriormente planteado, la idea central de la investigación es conocer el rango de influencia que los procesos institucionales ejercen en las características estructurales de las organizaciones, así como el cambio organizativo que sufren las empresas

para adaptarse a dichos procesos, considerando las presiones externas e internas, junto con el análisis del proceso interno de adopción, en este caso del sistema ABC/ABM, y las consecuencias técnicas y sociales que se derivan del cambio. En otras palabras, la investigación pretende analizar como el comportamiento organizativo limitado por normas y creencias del entorno externo cambia al incorporarlas en las estrategias y estructuras de la empresa, incluyendo los sistemas de información y por tanto a la contabilidad de gestión.

2. Motivación e interés de la investigación:

El principal interés está centrado en fortalecer y ampliar el marco teórico y conceptual de la Contabilidad de Gestión, que se ha venido generando a través de las investigaciones, para tratar de comprender y explicar los problemas que surgen en la gestión de las organizaciones donde cada una se desenvuelve, como interrelación entre causas, procesos internos y consecuencias organizativas de cambio, así como la comprensión de las influencias y procesos asociados con dichos cambios en la adopción de nuevas herramientas de gestión.

Otro motivo que impulsa esta investigación, es que constituye un tema de interés, tanto para el mundo académico como profesional, en el contexto nacional e internacional, y por estar trabajando con el ABC / ABM desde hace siete años, así como, que en Venezuela desde finales de la década de los 80, diversas empresas grandes y medianas están empleando dicha herramienta.

Finalmente, la necesidad de dar respuesta a los llamados que hacen los investigadores en la nueva literatura sobre los procesos y los actores involucrados en el cambio de la Contabilidad de Gestión (Burns, 2000; Burns y Scapens, 2000), constituye también una fuerte motivación, para conocer la interacción entre aquella y otros agentes del cambio organizacional que muestra racionalidad y legitimaciones de ciertos círculos, sean internos o externos.

3. Objetivos perseguidos:

En concordancia con la descripción y conceptualización de las inquietudes planteadas durante la introducción de tema, a continuación se establecen los objetivos generales de la investigación:

- Analizar las influencias del entorno institucional sobre el proceso de cambio organizativo y como es promovido por una alta presión hacia el cambio.
- Examinar las causas del cambio contable por las transformaciones organizativas en los sistemas de contabilidad de gestión y sus consecuencias dentro de la organización como apoyo a la legitimación de la acción y comportamiento.

4. Metodología a utilizar:

La investigación reviste un carácter cualitativo, para cumplir con los objetivos planteados, pues se considera la más adecuada cuando se plantea interpretar los hechos, su comportamiento y como afecta a las organizaciones. Esto se debe a que el fenómeno es cambiante y para comprenderlo, no sólo deber ser medido, sino analizado en el contexto donde se desarrolla (Eisenhardt, 1989; Yin, 1994).

Asimismo, emplea como estrategia de diseño el método de estudio de caso, que examina en profundidad una organización a través de una variedad de técnicas de recogidas de datos como entrevistas estructuradas o semiestructuradas, reuniones, observación directa y participativa del investigador, así como, documentación elaborada y aportada por la propia

empresa. Este procedimiento es el que permite la comprobación empírica de las proposiciones que surjan del estudio (Eisenhardt, 1989; Yin, 1994).

Este método tiene un papel emergente en la investigación en Contabilidad de Gestión, como consecuencia de la complejidad y los cambios producidos en las organizaciones (Otley y Berry, 1994). Además, posibilita 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). Por tanto, en la metodología cualitativa, hemos encontrado suficiente evidencia que se corresponde con los objetivos pretendidos en este estudio, entre las que podemos citar a Barrachina (2001), Ayuso (2001) y Crespo (2002); y, específicamente más encausado hacia el tema objeto de análisis el de Tamarit (2002).

Finalmente, el trabajo reportará un estudio empírico longitudinal que considera, por una parte, la influencia de los elementos determinantes del campo organizativo donde se encuentra inmersa la empresa, objeto de estudio; como presiones hacia el cambio contable y por otra, el análisis del cambio organizacional que tuvo que afrontar por la decisión de adoptar el sistema ABC / ABM. El cumplimiento de este propósito general se debe al uso y ventaja del método, estudio de caso, que proporciona un medio para estudiar los procesos sociales complejos dentro de una organización (Scapens, 1990). Así, la exploración de la dinámica del sistema ABC / ABM en el contexto de cambio organizacional, proporcionará una oportunidad para sondear la complejidad de la actividad social dentro de la empresa y que surge de su relación con el entorno institucional.

4.1 Estudio empírico:

La empresa que hemos seleccionado para el caso, denominada “Alfa”¹ y perteneciente al sector agroindustrial, ha sido elegida premeditadamente, considerando que desde al año 2000 la dirección de la organización destinó recursos para iniciar la puesta en práctica del sistema ABC / ABM y, hasta ahora, llevan más de cuatro años de evolución.

Según la literatura consultada, este tiempo resulta suficiente y relevante para conocer los cambios que se han generado en la organización, así como también para analizar los acontecimientos previos que se suscitaron en el entorno, como los campos organizativos de influencia que motivaron la adopción de esta herramienta de gestión.

En el caso de la empresa objeto de estudio, y a modo de marco general, se presentaron una serie de hechos en su entorno que pudieran haber inducido en la decisión de adoptar el sistema ABC / ABM. En primer lugar, el gobierno del presidente Hugo Chávez Frías que recientemente tomaba posesión en 1998, implementa como normativa para las empresas del sector agroindustrial la obligatoriedad de cumplir con unas cuotas de adquisición de materia prima nacional, actividad que anteriormente quedaba a discreción de la dirección y donde la mayoría de las veces se hacían directamente en el exterior mediante convenios de importación.

En segundo lugar, y considerando el conjunto de políticas económicas y fiscales que se avecinaba en el país, la promulgación y difusión de nuevas herramientas de gestión que las universidades, asociaciones de profesionales contables, cámara de comerciantes y empresas consultoras nacionales y extranjeras organizaban como orientación para afrontar con éxito la

¹ Nombre que representan seudónimo a efectos de resguardar la confidencialidad de la información aportada por el personal de la empresa objeto de estudio.

coyuntura; las cuales fueron diseminadas mediante charlas, seminarios, cursos, master, congresos, entre otros. En consecuencia, estos hechos ocasionados por la presión del gobierno y asociaciones profesionales, pudieran haber obligado a los directivos para gestionar mejor los recursos, a disponer de una alguna herramienta de gestión que le permitiera mantenerse y legitimarse en su sector. Este hecho constituye una legitimación de una autoridad externa y produjo, quizás, una redefinición en el sistema de información con que contaba la empresa.

5. Consideraciones finales:

El presente estudio de investigación (Tesis doctoral) se encuentra en proceso de elaboración y ubicado en la fase de recogida de toda la información de la empresa objeto de estudio y su entorno. No obstante, la revisión teórica tiende a reflejar que la mayoría de los procedimientos que se ponen en práctica procedentes de la Contabilidad de Gestión, y en este caso como el sistema ABC/ABM, no se adoptan por ser más eficientes y racionales, sino porque están más relacionados con prácticas culturales específicas como mitos y ceremonias. Es decir, se infiere que aún cuando una empresa trabaje en forma perfecta, a veces, tiene que explicarse en términos culturales, lo que reproduce en su interior como prácticas culturales que son propias del contexto en que se desarrolla. Estas han sido racionalizadas como reglas y rutinas mediante la acción de los profesionales de la contaduría pública, las universidades, las firmas de consultores, los académicos y el estado, entre otras. Significa que las organizaciones, en parte, no son producto de la innovación tecnológica sino de la racionalización cultural (Pérez y Valencia, 2004).

En ese marco de ideas, la perspectiva que rige es la teoría institucional y que debe contemplarse como un proceso y no como un resultado (Burns y Scapens, 2000). En otras palabras, no se trata sólo de asumir una determinada herramienta de gestión, sino que es necesario analizar que circunstancias prevalecieron para adoptarla y porqué, y si desea conocer si hubo algún un cambio organizativo, se explicará mediante la aplicación del modelo de institucionalización. Este constituye uno de los objetivos de esta investigación y que se constatará a partir de los resultados que arroje el estudio empírico.

En nuestro caso, por ejemplo, la forma de medir (palpar) un cambio en Contabilidad de Gestión se extenderá más allá de los aspectos meramente técnicos y formales, puesto que con la adopción y puesta en práctica de una herramienta como el sistema ABC/ABM, implicará comprender el cambio hasta la modificación de la práctica vinculada con su uso. Significa centrarse en las reglas y rutinas contables. Es decir, analizar que procedimientos determinan formalmente su uso que conduzcan a los integrantes de una organización, en su forma de pensar y actuar, a ejecutar diariamente las tareas (Cooper y Zmud, 1990). De allí la importancia de analizar el cambio en la Contabilidad de Gestión como un proceso social para comprender su papel en la organizaciones (Serra, 2005).

Finalmente, la incidencia que tiene el institucionalismo sobre los resultados sociales es evidente. Las acciones individuales y grupales, contextualmente coaccionadas y socialmente moldeadas constituye el motor contextual que conduce la vida social (Goodin, 1996).

Referencias

- ABRAHAMSON, E. (1996) - Management Fashion, *Academy of Management Review*, Vol. 21, N° 1. pp. 254-285.
- ANDERSON S. W. (1995) - Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, pp. 1-51.
- ARAUJO, P. (2003) - Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 32, N° 118, pp. 693-724.
- ARMSTRONG, P. (1987) - The rise of accounting controls in British capitalits enterprises, *Accounting, Organizations and Society*, N° 12, pp. 415-436.
- ARMSTRONG, P. (2002) - The cost of activity-based management, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.27, N° 1-2, pp. 99-120.
- AYUSO, A. (2001) - La elección de los modelos de costes de calidad. Un análisis cualitativo. Tesis doctoral. Universidad de Valencia.
- BARLEY, S. & TOLBERT, P. (1997) – Institutionalization and Structuration: Studying the links between action and institution, *Organization Studies*, Vol. 11, N° 1, pp. 93-117.
- BARRARCHINA, M. (2001) - Fusiones y adquisiciones: Implicaciones de los Sistemas Contables de Gestión en los procesos de integración y cambio sociocultural. Tesis doctoral. Universidad de Valencia.
- BHIMANI, A. & PIGOTT, D. (1992) - Implementing ABC: A case study of organizational and behavioural consequences, *Management Accounting Research*, Vol. 3, pp. 119–132.
- BHIMANI, A. (1993) - Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898–1938, *Accounting, Organizations and Society*, N° 18, pp. 1–39.
- BIRKETT, W.P. (1998) - Management Accounting in Europa: A view from down-under, *Management Accounting Research*, Vol.9 , pp. 485-494.
- BJÖRNENAK, T. (1997) - Diffusion and accounting. The case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, pp. 3-17.
- BURNS, J. & SCAPENS, W. (2000) - Conceptualizing management accounting change: an isntitucional framework, *Management Accounting Research*, Vol. 11, N° 1, pp. 3-25.
- BURNS, J. (2000) - The dynamics of accounting change: inter–play between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing and Accountability*, N° 13, pp. 566-596.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M., & GUTIERREZ, F. (1997) - Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, n° 5 pp. 411-446.
- CARMONA, S.; GUTIERREZ, F., & CÁMARA, M. (1999) - A profile of European Accounting Research: Evidence from Lading Research Journals, *European Accounting Review* , Vol. 8, n° 3 pp. 463-480.
- COOPER, R. & ZMUD, R (1990) - Information Technology implementation research: A technological difusión approach, *Management Science*, Vol. 36, N° 2, pp. 123-139.
- COOPER, R. (1988^a) - The rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System?, *Journal of Cost Management*, Verano, pp. 45-54.
- COOPER, R. (1988^b) - The rise of Activity-Based Costing – Part Two: When do I need an Activity-Based Cost System?, *Journal of Cost Management*, Invierno, pp. 41-48.
- CRESPO, C. (2002) - Internalización de la variable medioambiental: Respuesta estratégica, cambio organizativo e implicación de los sistemas de información contable para la gestión. Estudio de un caso múltiple. *Tesis doctoral. Universidad de Valencia*.
- DIMAGIO, P. & POWELL, W. (1983) - The iron Cage Revisited: institutional Isomorphis and Colletive Rationally In Organizational Fields, *American Sociology Review*, Vol. 48, pp. 147–160.
- (1991) - Introduction, en Powell, W. y Dimagio, P. (Eds): The new institutionalism in organizational analysis”, *University of Chicago press, Chicago*.
- DOWLING, J. & PFEFFER, I. (1975) - Organizational legitimacy, *Pacific Social* , n° 18, pp. 122-157.

- EISENHARDT, K. (1989) - Building Theories from Case Study Research, *Academy of Management Review*, vol.14, pp. 532-550.
- ESCOBAR, B. & LOBO, A. (2002) - Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 31, Nº 111, pp. 245-286.
- FLIGSGTEIN, W. (1991) - The structural transformation of American industry”, en Powell, W. y Dimagio, P. (Eds): The new institutionalism in organizational analysis, *University of Chicago press. Chicago*.
- GOODIN, R. (1996) - The theory of institutional design, *Cambridge University Press. Cambridge*.
- GOSSELIN, M. (1997) - The effect of strategy and organizational structure on the adoption an implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 105-122.
- GRANLUND, M. & LUKKA, K. (1998) - It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research*, Nº 10, pp. 153-179.
- HANNAN, M. & FREEMAN, I. (1977) - The population ecology of organizations, *American Journal Social*, nº 3 pp. 929-993.
- HOPWOOD, A. (1983) - On trying to study accounting in the contexts in which it operates, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, nº 2/3, pp. 287-305.
- JONES, T. & DUGDALE, D. (2002) - The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity, *Accounting, Organizations & Society*, Vol 27, No.1, pp. 121-163.
- MACINTOSH, N. (1998) - Management Accounting in Europa: A view from Canada, *Management Accounting Research*, Vol.9 , pp. 495-500.
- MALMI, T. (1999) - Activity-based costing across organizations: An exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, nº 8, pp. 649-672.
- MEYER, J. & ROWAN, B. (1977) - Institutionalized Organizations: Formal structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, Vol. 83, Nº 2. pp. 340-363.
- MILLER, P. & O'LEARY, T. (1994) - Accounting, 'economic citizenship' and the spatial reordering of manufacture, *Accounting, Organizations and Society*, Nº 19, pp. 15-42.
- MILLER, P., & O'LEARY, T. (1987) - Accounting and the constructions of the governable person, *Accounting, Organizations and Society*, Nº 12, pp. 235-265.
- OTLEY, D. & BERRY, J. (1994) - Case study in management accounting and control, *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 45-65.
- PÉREZ, G. & VALENCIA, E. (2004) – El Neoinstitucionalismo como Unidad de Análisis Multidisciplinario, *Revista Actualidad Contable FACES*, vol. 7, Nº 8, pp. 85-95.
- RAMSAY, H. (1996) - Managing sceptically: A critique of organizational fashion, en S.Clegg, G. Palmer (eds), *The politics of Management knowledge, Londres, Sage*.
- ROBERTS, H. (1997) - Implementation of Management Accounting systems, *Comunicación presentada en el XX congreso anual de la EAA, Graz, Austria*.
- SCAPENS, R. & ROBERTS, S. (1993) - Accounting and Control: A case Study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, vol. 4, nº 1, pp. 1-32.
- SCAPENS, R. (1990) - Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods, *British Accounting Review*, vol. 3, pp.259-281.
- SCAPENS, R. (1994) - Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice, *Management Accounting Research*, Vol.5 , Nº 3-4, pp. 301-321.
- SCOTT, W.G. (1987) - The adolescence of institutional theory, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 32, Nº 3-4, pp. 493-511.
- SCOTT, W.G. (1995) - Institutions and Organizations, *Ed. SAGE Publications, London*.
- SERRA, V. S. (2005) - La problemática del cambio en los sistemas de contabilidad de gestión de las empresas, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. III, Nº 5, pp. 111-129.
- SHIELD, M. (1998) - Management Accounting in Europa: A perspective from the States, *Management Accounting Research*, Vol.9 , pp. 501-513.

SHIELDS, M. (1995) - An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, pp.148-166.

TAMARIT, C. (2002) - Variables que influyen en el Diseño, Implantación y Control de Sistemas de Costes y Gestión basados en las Actividades. Estudio de un caso, *Tesis Doctoral. Universidad de Valencia*.

YIN, R.K.(1994) - Case Study Research: Design and Methods, *Editorial Sage Publications*.

ZUCKER, L. (1987) - Institutional theories of organization, *Annual Review of Sociology*, Vol.13, pp. 443-464.