

Un análisis institucional de la implicación del proceso de cambio de los SCG en la evolución de la eficiencia de las PYME¹

An institutional analysis of the implication of the MAS change process for the evolution of SMSC efficiency

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Professor Doutor do PPGCC/Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (Brasil) • E-mail: clavarda@furb.br

Vicente Mateo Ripoll Feliu

Professor Doutor do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia da Universidade de Valencia (Espanha)

• E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Mercedes Barrachina Palanca

Professora Doutora do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia da Universidade de Valencia (Espanha)

• E-mail: mercedes.barrachina@uv.es

Recebido em 03.02.2009 • Aceito em 04.03.2009

RESUMEN

El objetivo general de este trabajo es conocer la relación existente entre el proceso de cambio de un Sistema de Contabilidad de Gestión (SCG) en las pequeñas y medianas empresas (PYME) y el éxito que genera dicho cambio. El éxito del cambio del SCG se va a medir a través de dos indicadores. El primer indicador, el *éxito interno*, medirá la distancia que existe entre las *expectativas* (qué se esperaba) de las nuevas técnicas de gestión implantadas y las *realidades* (qué son). El segundo indicador, el *éxito externo*, medirá la variación en el nivel de eficiencia relativa de la empresa dentro de su sector. La hipótesis básica de este estudio, plantea que el proceso de cambio puede explicar el nivel de éxito (interno-externo) alcanzado en el cambio de un SCG. Para captar y analizar los datos, utilizaremos dos técnicas: el Análisis Envoltente de Datos (DEA) y el método del Estudio de Caso (EDC). Los resultados de la investigación permitieron conocer los que factores influyeron, y por tanto explican el éxito de un cambio en los SCG de una PYME del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana, España, entre ellos: los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, la influencia de los expertos externos, la profesionalización de la gestión, los recursos informáticos, la formación interna en SCG, la confianza entre los agentes y la implicación de las personas. Además, hemos observado que los cambios producidos a lo largo de los años analizados influyeron positivamente en el nivel de eficiencia de la organización.

Palabras clave: PYME. SCG. Cambio. Eficiencia. Teoría Institucional.

ABSTRACT

This study's general objective is to get to know the relation between the change process of a Management Accounting System (MASO in small and medium-sized companies (SMSC) and the success of this change. The success of the MAS change is measured by two indicators. The first, internal success, measures the distance between the expectations (what was expected) about the new management techniques put in practice and the realities (what they are). The second indicator, external success, measures the variation in the company's relative efficiency level within its sector. The basic study hypothesis is that the change process can explain the level of (internal-external) success achieved in the change of an MAS. Two techniques will be used for data collection

1 Artigo apresentado no 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo-SP, 2008.

and analysis: Data Envelopment Analysis (DEA) and the Case Study method (CS). The research results reveal factors that influenced and therefore explain the success of a change in the MAS of a SMSC in the wood and furniture sector located in the Comunidad Valenciana, Spain, including: knowledge and skills of agents involved in the change, influence of external experts, management professionalization, informatics resources, internal training in MAS, trust among agents and people's involvement. Moreover, it was observed that the changes produced over the years under analysis positively influenced the organization's efficiency level.

Keywords: SMSC. MAS. Change. Efficiency. Institutional Theory.

1 INTRODUCCIÓN

Las pequeñas y medianas empresas tienen hoy día un importante papel en el desarrollo de la economía. Son las empresas con mayor participación en el tejido empresarial español. Con un 99,87%, es el estrato que más crece en número de empresas y que más trabajadores emplea. Además, poseen características que justifican una identidad propia de investigación, como son la estructura organizativa, la flexibilidad y una menor burocracia en la gestión, su mayor facilidad para cambiar y adaptarse con rapidez, y un entorno organizativo con relaciones humanas más cercanas, tal y como se puede observar en los recientes estudios de Cassia *et al.* (2005); Davila (2005); Davila y Foster (2005); Löfsten y Lindelöf (2005), y Maes *et al.* (2005), entre otros.

La investigación centrada en la problemática que genera un cambio contable en las organizaciones es uno de los principales focos de investigación en la Contabilidad de Gestión en la actualidad – el *Management Accounting Change Research* (BURNS; VAIVIO, 2001). Los estudios (BURNS; SCAPENS, 2000; BURNS; 2000; GRANLUND; 2001) centrados en esta línea de investigación demuestran que el cambio de un SCG en una empresa en ocasiones genera resultados no deseados. Los problemas tienen su origen en la mayoría de los casos aportados por la literatura, en el propio proceso de cambio.

Tal y como afirman Longenecker *et al.* (1997), y en línea con los resultados del estudio presentado por AECA (2005), la formalización en la gestión de las PYME, y la intro-

ducción de técnicas de gestión diversas en la planificación y control del negocio, aumenta a medida que evoluciona la empresa desde que nace hasta que va completando las distintas fases de su desarrollo. El gran escalón existente entre los patrones tradicionales de gestión y las nuevas normas y rutinas introducidas por la incorporación de técnicas más formales de gestión puede ser el origen de posibles problemas que obstaculicen el progreso de la empresa.

Con relación a este foco de problemas, en este trabajo, planteamos la importancia de explorar esta etapa de transición, como posible fuente de factores que expliquen el mayor o menor éxito en la implantación de las diversas técnicas de gestión introducidas por una PYME, y por tanto el mayor o menor progreso alcanzado por la misma.

En este trabajo, vamos a valorar, dentro de este tema de análisis, no tanto la presencia cuantitativa y el grado de uso de este tipo de técnicas, sino la implicación cualitativa (lo que posteriormente denominaremos institucionalización) de las mismas en la gestión de las PYME y su relación con el éxito, valorando a partir de estudios antecedentes realizados en empresas de mayor tamaño, la importancia que tiene el proceso de cambio de las diversas técnicas de gestión en la evolución de la eficiencia de las mismas.

Por ello, el objetivo general de este trabajo es conocer que relación existe entre el proceso de cambio de un sistema de contabilidad de gestión (SCG) en las PYME y el éxito del cambio, explorando (¿Por Qué?) y explican-

do (¿Cómo?) los factores de éxito del proceso de cambio de un SCG en la PYME.

Tomando como referencia las ideas del trabajo de Perren y Ram (2004), nuestra posición teórica adopta una perspectiva constructivista de la realidad contable de la PYME, en un entorno de interacción social de construcción de la realidad (BERGER; LUCKMANN, 1967), en el que también se va a valorar la influencia de factores de la realidad objetiva como son: competencia, salud empresarial, influencia de modelos externos, relaciones profesionales, modas, nivel de formación, entre otros.

Esperamos contribuir con la investigación aportando conocimiento sobre cómo y

por qué se generan los cambios contables de gestión en las PYME, analizando la influencia de las peculiaridades de un determinado contexto organizativo. De este modo se espera ampliar los hallazgos de los investigadores en esta área de estudio. Consideramos otra contribución importante de este trabajo identificar la relación entre los cambios producidos en los SCG y el nivel de eficiencia de la empresa.

A continuación, presentamos el marco teórico que ha servido de base para la elaboración de nuestras proposiciones de investigación, la metodología seguida en el estudio y la discusión de los resultados.



2 MARCO TEÓRICO

Definimos un cambio en un SCG cómo cualquier modificación que la empresa realice en una o varias de las siguientes dimensiones: 1. Tipo de Técnicas de Cálculo y Gestión de Costes, Presupuestos, Indicadores de Rendimiento – *Performance* etc.; 2. Grado de involucración de la información contable en la gestión de la organización y; 3. Tipo de uso de la información contable.

En este estudio hemos adoptado la perspectiva de investigación que aporta la Teoría Institucional (TI), desde sus tres vertientes: Desde el Nuevo Institucionalismo Económico (NIE, *New Institutional Economics*), hemos abordado el estudio de los motivos de cambio contable, desde una perspectiva de naturaleza económica: la salud empresarial y la competitividad (WAWERU *et al.*, 2004; MALINA; SELTO, 2004; DAVILA, 2005; DAVILA; FOSTER, 2005; LÖFSTEN; LINDELÖF, 2005). Desde el Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS, *New Institutional Sociology*), hemos analizado los motivos de cambio contable en una perspectiva social. A través de la teoría del NIS, se ha estudiado la influencia de las relaciones institucionales extra-organizativas (políticas, económicas y/o sociales) en el

cambio contable, destacando la cuestión de la legitimación en la empresa (COVALESKI *et al.*, 1993; AMAT *et al.*, 1994; ARAÚJO, 2003). Por último, desde los postulados del Antiguo Institucionalismo Económico (OIE, *Old Institutional Economics*), hemos estudiado como las técnicas y sistemas contables de gestión asientan en una organización un conjunto estable de reglas y rutinas: la interiorización y la institucionalización (HUSSAIN *et al.* 1998; BURNS, 2000; BURNS; SCAPENS, 2000; PERRIN; GRANT, 2000; GRANLUND, 2001; JOHANSSON; BALDVINSDOTTIR, 2003).

Finalmente, abordamos el análisis de nuestra cuestión básica, el nivel de éxito del cambio realizado por una PYME en sus SCG. El éxito de un cambio contable debe ser analizado observando en primer lugar las expectativas que los agentes involucrados en el cambio tenían respecto al SCG implantado (éxito interno). Consideramos que estos agentes tienen unas expectativas iniciales, formadas a partir de las necesidades de información y gestión que la empresa y cada uno de los sujetos involucrados puedan tener, y/o a partir del efecto que se espera, en la eficiencia / productividad / rentabilidad / competitividad /

imagen / legitimación, con la utilización del nuevo sistema.

Por todo ello, entendemos que el sistema será más exitoso, si las expectativas iniciales de los agentes coinciden con el funcionamiento real del sistema en la empresa. Y viceversa, hablaremos de menos éxito si existen diferencias entre lo que los agentes esperaban del sistema y lo que realmente perciben que éste ofrece a la organización. Medimos por tanto el éxito de un cambio contable cómo la distancia (GAP) que existe entre las *expectativas* de los agentes frente a las potencialidades del sistema (¿qué hacen?) y las *realidades* que los agentes perciben respecto a su funcionamiento (¿qué son?).

Además, complementamos este estudio con una medida económica (objetiva) del éxito del cambio (éxito externo), a partir del análisis de la evolución de la eficiencia empresarial antes y después del mismo. En términos generales, la eficiencia va a ser entendida como el *ratio* entre uno o más recursos (*inputs*) y sus correspondientes productos (*outputs*) (ver COOPER *et al.*, 2000). Desde el punto de vista puramente económico, para alcanzar mayores niveles de eficiencia y competitividad, la organización necesita gestionar óptimamente sus recursos con el objetivo de lograr el máximo rendimiento (ESTEBAN *et al.*, 2005). Ante esta realidad, en la actualidad, cada vez con mayor intensidad, las PYME necesitan utilizar información fiable y oportuna para tomar las decisiones oportunas.

3 METODOLOGÍA

Para captar y analizar los datos hemos seleccionado dos métodos ampliamente conocidos, el Análisis Envoltante de Datos (*Data Envelopment Analysis*, DEA) y el método del Estudio de Caso (EDC). DEA es una técnica que utiliza la programación lineal para evaluar la eficiencia relativa de las que se denominan DMU o unidades de decisión. Las DMU pueden ser empresas, unidades estra-

ta necesidad informativa nos lleva a considerar los SCG como una potente herramienta de gestión en las empresas, especialmente en las PYME. Por ello, planteamos que existe una relación estrecha entre el uso de los SCG y la eficiencia y competitividad de las PYME, tal y como hemos observado en el estudio de AECA (2005). Los SCG proporcionan a los gestores información esencial a la hora de tomar decisiones, ya sea sobre el costo de los productos y servicios, o la proyección de las decisiones sobre los beneficios futuros.

A continuación, presentamos las proposiciones de estudio desarrolladas con base en los análisis de los estudios antecedentes desde la óptica de la Teoría Institucional:

- 1) Proposición 1: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con: motivos de legitimación, motivos de competitividad o motivos de salud empresarial.
- 2) Proposición 2: El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización.
- 3) Proposición 3: El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.
- 4) Proposición 4: El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.

tégicas de negocio, procesos o incluso actividades (COOPER *et al.*, 2000).

En principio, DEA surge como solución a aquellos casos en los que es difícil calcular las funciones de producción como medida de la eficiencia, bien por el desconocimiento de la misma, o bien por la dificultad de determinarla. Así, la base de este análisis se centra en determinar qué DMU de una muestra maximiza

su eficiencia, con relación a unos determinados recursos gestionados por esa unidad, para obtener unos determinados productos. La idea que subyace es la de establecer, a través del análisis de múltiples recursos y múltiples productos, la eficiencia relativa de distintas DMU que realizan actividades similares.

A través del DEA vamos a examinar la variación de la eficiencia relativa de la empresa en su sector de referencia. Para ello se realizará el análisis en dos momentos del tiempo (antes y después del cambio). Esto nos permitirá valorar la variación competitiva (evaluada a través de la eficiencia relativa) que la empresa objeto de estudio ha sufrido dentro de su sector durante el periodo seleccionado.

Por otro lado, con el EDC (YIN, 1994) analizaremos en profundidad las empresas objeto de análisis, con el objetivo de examinar la implicación del proceso de cambio de sus SCG en la evolución de las mismas. En concreto, se observarán a través de este método de investigación los motivos de cambio, las peculiaridades del proceso de cambio en sí mismo, y la evaluación de lo que en este trabajo hemos denominado éxito interno del cambio, es decir, la distancia entre las expectativas – realidades de los sujetos implicados en el uso del nuevo SCG.

Una de las principales ventajas del EDC es su capacidad de explicar las causas del cambio y cómo 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 es demostrada en la mayoría de los trabajos empíricos que abordan el estudio del cambio contable (COVALESKI; DIRSMITH, 1988; COVALESKI *et al.*, 1993; BURNS, 2000; GRANLUND, 2001).

Los pasos seguidos en este trabajo, en el proceso de captura y análisis de datos, son los que relacionan a continuación: a) Selección del sector en el que se va a realizar el estudio:

el sector de la madera y el mueble de la Comunidad Valenciana; b) Extracción de la muestra de empresas del estudio: las empresas medianas de dicho sector que están incluidas en la base de datos SABI (*Sistema de Análisis de Balances Ibéricos*) en 30 de octubre de 2006, en concreto 78 empresas del mueble y 33 empresas de la madera. Esta muestra representa el 2,12 % de todas las empresas del sector en la Comunidad Valenciana y el 89,52% de las empresas del sector con más de 50 trabajadores (según datos del INE, DIRCE 2005); c) Selección de una empresa de la muestra en la que desarrollar el EDC. Como condición, esta empresa debe tener una peculiaridad: haber implantado un SCG en los últimos 2 o 3 años. Para ello, ha sido de utilidad la colaboración en este estudio de la federación empresarial del sector de la madera y mueble de la Comunidad Valenciana (FEVAMA); d) Captura de datos necesarios para el análisis DEA. El primer análisis se realizará dentro del periodo previo al año en el que se data el cambio contable, y el segundo análisis se efectuará dentro del periodo posterior a dicho momento; e) Desarrollo del EDC en la empresa seleccionada.

Respecto al EDC, las entrevistas serán realizadas con los perfiles que a continuación se detallan: Perfil 1: Aquellas personas que han intervenido en tomar la *decisión* de implantar el nuevo sistema contable de gestión; Perfil 2: Aquellas personas que han *liderado* el proceso de cambio del nuevo sistema, en la organización; Perfil 3: Aquellas personas que se han *involucrado* en su puesta en marcha o funcionamiento más operativo.

Las cuestiones generales de la entrevista son las siguientes: 1. Historia de la empresa; 2. Evolución de la empresa; 3. Características económicas-financieras de la empresa; 4. Situación de la empresa cuando se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema; 5. ¿Cómo se tomó la decisión de implantar el nuevo sistema?; 6. ¿Qué se esperaba del nuevo sistema? Expectativas sobre sus utilidades.

Cuadro 1 Cronología de las entrevistas

Fecha	Duración	Cargo	Perfil	Instrumento
28/12/2006	1,5 h	Director General	1	Entrevista semiestructurada
11/01/2007	2h	Director General y Controller	1 y 2	Entrevista semiestructurada
18/01/2007	1,5 h	Controller	2	Entrevista semiestructurada y cuestionario
18/01/2007	1,5 h	Directora de Sistemas	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
26/01/2007	1,5h	Director de Producción	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
26/01/2007	1,5 h	Director Financiero	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
26/01/2007	2 h	Jefe de Logística	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario
06/03/2007	1,5 h	Jefe de Ventas	3	Entrevista semiestructurada y cuestionario

7. ¿Cómo se llevó a cabo el proceso de cambio del nuevo sistema?; 8. ¿Qué características y utilidades actuales tienen el sistema?

Las entrevistas a las personas del perfil 1 englobaron todas las cuestiones relacionadas del punto 1 al 8. Las entrevistas al perfil 2 se centraron exclusivamente en las cuestiones del punto 4 al 8. Y las entrevistas al perfil 3 se centraron en las cuestiones contenidas en los puntos 4, 6, 7 y 8.

Además de las cuestiones relacionadas anteriormente, se ha utilizado un cuestionario dirigido a todos los perfiles, con el que se deseaba captar una valoración cuantitativa (a través de una escala *Likert*) de algunos datos clave del estudio. En concreto: el tipo de uso de los sistemas de gestión y la distancia (GAP) entre las expectativas y realidades del nuevo sistema. Los entrevistados mostraron un gran interés por el estudio, siendo abiertos y francos. La grabación en audio fue utilizada

con el objetivo de disponer de toda la información facilitada por el entrevistado, siempre bajo su consentimiento, así como la realización de anotaciones *in situ* que consideráramos de interés para la investigación.

La entrevista se planteó con cuestiones abiertas, pero apoyándonos en una guía de posibles aspectos a los que en cada cuestión nos interesaba que el entrevistado condujera su respuesta. Esto también permitió posteriormente una mayor facilidad en la comparación de datos y que el investigador y el entrevistado no desviaran su atención de forma equivocada. El método de la entrevista nos permitió acomodar, a lo largo de la misma, las cuestiones en función de las respuestas que se iban obteniendo, y en función de las reacciones que se iban observando. En el Cuadro 1  presentamos un resumen de la cronología de las entrevistas, y en el Cuadro 2  un resumen de las principales características y eventos del caso.

Cuadro 2 Características y principales eventos del caso Mersa

Características	Principales eventos
Caso: Mersa	Crecimiento del equipo de gestión (2001)
Fundación: año 1972	Formalización de los sistemas de control
Ingresos: 42 millones Euro (2004)	Orientación del negocio hacia la decoración del baño
Empleados: 90 (2004)	Diversificación de producto y desarrollo de diseño
Sector: Muebles de baño	Control de la cadena de distribución
Exportación: 55% Ingresos, 90 países	Orientación hacia el consumidor
	Introducción de un Cuadro de Mando Integral (CMI)

4 ANÁLISIS DEL CASO

A continuación pasamos a presentar la descripción del caso y la discusión del estudio del caso Mersa. En primer lugar se analizan los motivos que han llevado Mersa a cambiar su SCG (por qué). En segundo lugar, el proceso de cambio del SCG (cómo), y por último se analiza el grado de éxito que tuvo el cambio del SCG.

4.1 Los Motivos de Cambio de los Sistemas Contables de Gestión en las PYME

Burns y Scapens (2000) ponen de manifiesto que las variables que condicionan la adopción de determinadas prácticas de contabilidad de gestión en las empresas, pueden agruparse en dos tipos: variables de naturaleza económica, tal y como defienden los autores adscritos al pensamiento del Nuevo Institucionalismo Económico (NIE) y; variables de naturaleza social, tal y como se observa en los estudios bajo el Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS).

En el análisis de los motivos que llevan a la PYME a cambiar sus SCG, aspiramos contribuir a la cuestión planteada por Scapens (2006, p. 25), sobre: “¿Como los agentes de una organización llegan a reconocer la necesidad del cambio, y como ellos reconocen las oportunidades y alternativas para cambiar?” Con relación a los motivos de cambio de los SCG de la PYME, planteamos en la parte teórica de este estudio, la siguiente proposición:

Proposición 1: Los motivos que llevan a la PYME a cambiar su SCG pueden estar vinculados con la salud empresarial, la competitividad o la legitimación.

Tomando como referencia las evidencias empíricas observadas en Mersa, podemos afirmar que los motivos relacionados con la introducción del CMI¹ fueron: la salud empresarial y la competitividad, es decir, motivos

vinculados a variables de naturaleza económica. En cuanto a la legitimación, no hemos observado evidencias que nos permitieran confirmar esta variable. Consideramos que la legitimación es una variable difícil de captar en las PYME, quizá por la naturaleza familiar de algunas empresas de este colectivo, dónde la cuestión de la privacidad de la información es muy valorada. Como consecuencia, parece ser difícil que los propietarios reconozcan que la decisión de cambio fue tomada porque un agente externo lo exigió, por ejemplo, los bancos, clientes o proveedores.

Otro factor que parece influir en el análisis de la legitimación es la participación de la PYME en sectores menos regulados, dónde la competitividad entre empresas es la regla general del juego, como hemos observado en Mersa. Por otro lado, en sectores más regulados como el de hospitales, producción de energía, comunicaciones, entre otros, dónde la influencia de instituciones como el gobierno y otros grupos de presión es más habitual, parece que la legitimación es factible, tal y como se desprende de los estudios de Covalesski *et al.* (1993); Amat *et al.* (1994), Ritchie y Richardson (2000) y Siti-Nabiha y Scapens (2005).

El caso Eagle, presentado por Siti-Nabiha y Scapens (2005), encaja con la situación descrita. Eagle es una empresa del este de Asia proveedora de gas, subsidiaria de una empresa del sector de energía que es propiedad del estado. Las razones que llevaron a Eagle a introducir un sistema de gestión VBM (*Value-Based Management*), además de estar vinculadas a variables de naturaleza económica, como pueden ser la rentabilidad, la competitividad y la eficiencia, estuvieron muy condicionadas por su carácter de institución pública, así como por las presiones gubernamentales que recibía, en las que se le exigía

1 Cuadro de Mando Integral (CMI) es la denominación en español para el sistema *Balanced Scorecard* (BSC).

presentar una imagen de “empresa moderna” y de “buena gestión”.

Con relación a los motivos de naturaleza económica, en el caso analizado en este estudio, hemos observado la influencia de la salud empresarial y la competitividad como motivos del cambio en los SCG. En el caso Mersa, observamos factores como la reducción de la rentabilidad, la elección estratégica, la intensidad de la competencia y la internacionalización. Estos factores impulsaron a Mersa a implantar un SCG que pudiera vincular las acciones internas de cada departamento con los objetivos globales de la organización. El sistema elegido por Mersa fue un CMI, un sistema estándar ampliamente conocido en el mundo de las grandes empresas, de la academia y de las firmas consultoras (AX; BJØRNENAK, 2005). Según sus creadores, es una herramienta de evaluación del rendimiento, diseñada para la dirección de las empresas, que combina indicadores financieros y no financieros alineados con la estrategia de la empresa (KAPLAN; NORTON 1992, 1993, 1996).

Las evidencias empíricas en Mersa llevan a confirmar parcialmente la proposición 1, en la medida en que podemos confirmar que los motivos que llevaron a cambiar sus SCG estuvieron relacionados con la salud empresarial y con la competitividad. Sin embargo, no hemos encontrado evidencias en relación a la variable legitimación.

4.2 La Relación entre la Institucionalización y la Interiorización del Cambio

Burns y Scapens (2000) sugieren que el cambio en los SCG debe ser estudiado como un proceso evolutivo y dependiente del camino trazado por la organización. Explorar el cambio en los SCG desde la Teoría Institucional es reconocer que las herramientas y los sistemas contables son un conjunto de reglas y rutinas establecidas que dependen de las decisiones tomadas en el pasado de la or-

ganización. Según este pensamiento teórico, el camino trazado (*path dependence*) por la empresa determina sus acciones en el futuro, y por tanto su evolución.

Las reglas y rutinas, adquieren un carácter permanente, desligado del momento en que fueron establecidas, cuando las personas las siguen como la manera de hacer las cosas en la empresa, sin cuestionarlas. Es lo que se denomina institución dominante (BURNS; SCAPENS, 2000). Cuando los dirigentes de la empresa impulsan un cambio, las nuevas reglas interactúan con los hábitos establecidos y generan nuevas formas de actuar durante la fase de interiorización del cambio, que serán seguidas por las personas hasta el momento en que se institucionalizan. Sin embargo, la resistencia al cambio es algo muy probable, si en el proceso de cambio no se ha tenido en cuenta como pueden afectar las antiguas instituciones dominantes en la empresa.

Por ejemplo, en el caso Eagle, Siti-Nabiha y Scapens (2005) presentan la resistencia al cambio que generó entre los directivos el nuevo sistema. El nuevo sistema introducía nuevas reglas de evaluación del rendimiento, basadas en conceptos financieros, que no encajaba con la cultura de la empresa, en la que primaba la seguridad y fiabilidad frente a la eficiencia en costes, concepto considerado de menor importancia. Esta resistencia provocó que el sistema, tal y como se diseñó en el principio, no se institucionalizara. Por otro lado, las nuevas reglas pueden estar en línea con las instituciones de la empresa, y representar solamente cambios incrementales en las formas existentes de trabajar, es lo que Scapens y Jazayeri (2003) denominan cambio evolutivo. En este tipo de cambio, la probabilidad de resistencia es menor.

Cuando el cambio desafiar los hábitos y rutinas establecidas, rompiendo radicalmente con las formas permanentes de pensar y actuar de los agentes en la empresa, es lo que Scapens y Jazayeri (2003) denominan cambio revolucionario, tal y como, el que se observa

en el caso presentado en Busco *et al.* (2006). No obstante, en ambos tipos de cambio, evolutivo y revolucionario, el proceso de interiorización es necesario para afrontar las nuevas reglas y rutinas en la organización, es decir, para que el sistema se institucionalice. Así que con el objetivo de observar el proceso de interiorización y la institucionalización del cambio en los SCG bajo la perspectiva teórica de la TI en la PYME, establecemos la siguiente proposición:

Proposición 2: El grado de institucionalización de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de interiorización.

Mersa da muestras concluyentes de la institucionalización de los nuevos SCG. La institucionalización estuvo impulsada intensamente por factores de interiorización, tal y como a continuación manifestamos. Observamos el proceso de introducción de un CMI, que buscaba vincular las acciones internas de cada departamento con los objetivos globales de la organización. En el análisis del caso, diferenciamos una serie de factores de interiorización que influyeron positivamente en la institucionalización: los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, la influencia de los expertos externos, la profesionalización de la gestión, los recursos informáticos, la formación interna en SCG, la confianza entre los agentes y la implicación de las personas. Las evidencias recogidas en el caso Mersa nos llevaron a considerar un alto grado de interiorización del cambio.

Perren y Grant (2000) ponen de manifiesto que la involucración de un nuevo SCG en las rutinas organizativas de la PYME se consigue a través de la acción crítica del gestor-propietario, que permite que las nuevas ideas penetren en la mentalidad de los agentes en la empresa, siempre que éste mantenga el control del proceso de cambio y que el sistema sea compatible con la idiosincrasia de la organización. A la hora de elegir el SCG el Director General probó diferentes herramientas

novedosas como la Gestión por Procesos, el EFQM, entre otras, hasta llegar al CMI. La intención era probar lo que otras empresas utilizaban con éxito, con el objetivo de obtener buenos ejemplos para su organización. Asimismo, el Director General valoró en la elección del CMI factores críticos como son: la idiosincrasia de la empresa, los hábitos y costumbres, y la capacidad de los recursos humanos y materiales que tenía a su disposición. Tal y como el Director General de Mersa ha declarado: “...creamos nuestro propio modelo...”.

Paralelo a la elección del tipo de sistema, observamos los roles protagonizados por las firmas consultoras en SCG. En Mersa, estas firmas han tenido una fuerte influencia a la hora de llevar a cabo el uso del CMI, debido a la falta de habilidades y conocimientos entre el personal sobre el sistema y su metodología. Tal y como hemos verificado en Ribeiro-Soriano *et al.* (2002), la habilidad del consultor en incrementar el conocimiento de los agentes de la organización sobre un problema y el de capacitar la organización en aprender como resolver por sus propios medios situaciones posteriores que se presenten es muy valorado en la PYME. Las evidencias observadas en la literatura nos indican que la implicación de consultores externos en el proceso de cambio de un SCG, estimula su utilización en la empresa (MAES *et al.*, 2005).

Sin embargo, el proceso de interiorización del nuevo sistema se enfrentó con la influencia de las antiguas instituciones dominantes en Mersa, provocando más de una actitud de resistencia al nuevo sistema entre los agentes implicados en el cambio. Esta institución dominante se caracterizaba por la “orientación al volumen”, heredada de la fase de expansión de la empresa. La introducción del CMI en el año 2001 estuvo vinculada con los cambios en la estrategia de la empresa, que implicaba una convencida “orientación al cliente”. La orientación al cliente en Mersa determinaba una forma nueva de relacionarse con el clien-

te, cambios en los sistemas de producción, en los canales de distribución y diversificación de productos. Mersa sustituía la producción en grandes volúmenes de un producto de “bajo coste” con una producción más personalizada, de diseño superior, y fabricada en pequeños lotes.

Estos focos de resistencia han provocado que el CMI todavía no haya vinculado perfectamente, hoy por hoy, estas dos perspectivas contradictorias: volumen versus diversificación. Por ejemplo, al nivel de operarios de fábrica, el antiguo sistema de incentivos por volumen de producción aún está vigente, a pesar de que los cambios acometidos en el producto hayan reducido las cantidades fabricadas por modelo. Un sistema de incentivos adecuado en Mersa, es justo lo que ha faltado para obtener un ajuste integral entre la estrategia plasmada en el CMI de diversificar los productos y las acciones de las personas.

Aún con relación al acople entre el nuevo SCG y la forma permanente de pensar y actuar de las empresas, observamos que el conflicto entre la antigua orientación al volumen y la nueva orientación al cliente ha provocado resistencias, especialmente en el área de producción y comercial. En el intento de introducir una nueva cultura organizativa, el CMI chocaba con un concepto arraigado fuertemente en el seno de organización, heredado de la fase expansionista de la empresa. Como consecuencia, hemos observado un mayor número de discrepancias en las valoraciones sobre el tipo uso del CMI entre los entrevistados. El promedio de la valoración ha alcanzado 4,4 puntos de un total de 5 puntos máximos.

A pesar de los problemas observados a lo largo del proceso de interiorización, el análisis del tipo de uso del CMI en Mersa nos revela que, en la actualidad, el sistema tiene un uso instrumental, por lo que ha logrado involucrarse verdaderamente en las rutinas de la organización y en el proceso de toma de decisiones, a pesar de los problemas cultura-

les observados. El uso instrumental del CMI sustenta la conclusión de que el grado de institucionalización en Mersa es alto, teniendo en cuenta los matices destacados relativos al conflicto volumen – diferenciación.

La contradicción en la orientación del negocio se ha observado también en el análisis del grado de institucionalización, concretamente en las dificultades comentadas por el *Controller*: los retrasos en los informes de avance de los planes de acción y el incumplimiento de objetivos. El cambio en Mersa podría ser caracterizado como un cambio revolucionario, tal y como conciben Burns y Scapens (2000). El cambio revolucionario no depende del tipo de SCG introducido, más bien depende del impacto del SCG en las instituciones establecidas, como hemos observado en el conflicto volumen – diversificación de Mersa. En un cambio revolucionario, el riesgo de que el sistema llegue a tener un uso ceremonial es muy alto, tal y como observamos en Nor-Aziah y Scapens (2007).

Un buen ejemplo de solución al conflicto entre los hábitos institucionalizados de la empresa y el nuevo SCG es resaltado por Busco *et al.* (2006) en el caso NP. Los investigadores ponen de manifiesto que el cambio en NP era inevitable, tal y como observamos en Mersa, existía una impresión general de “conciencia colectiva” de la necesidad del cambio. En aquel momento, los agentes de NP buscaron formas de sobrellevar el cambio, a pesar de chocar frontalmente con sus hábitos institucionalizados propios de una empresa de propiedad estatal, conocida por su buena tecnología y gran calidad de sus productos. Al final, el nuevo SCG, conocido como *Six Sigma*, logró articular su orientación financiera con los conceptos arraigados de excelencia en calidad existentes, logrando institucionalizar el sistema.

En cuanto al análisis del proceso de cambio, hemos observado por un lado un alto grado de interiorización de los SCG en Mersa. Por otro lado, las evidencias empíricas

nos permiten afirmar que ha habido un alto grado de institucionalización de los SCG en los hábitos y rutinas. Por lo tanto y ante estas evidencias, consideramos que la proposición 2, trazada sobre la relación positiva entre la institucionalización y el grado de interiorización del cambio de un SCG en la PYME, queda confirmada.

4.3 La Relación entre el Éxito Interno y la Institucionalización del Cambio

El planteamiento básico de este estudio propone que el proceso de cambio puede explicar el nivel de éxito alcanzado en el cambio de un SCG. Según Burns y Scapens (2000), el cambio se alcanza o se logra cuando el SCG se institucionaliza en la empresa, es decir, cuando las nuevas reglas, normas y rutinas son compartidas y asumidas permanentemente como una nueva forma de actuar y pensar, proporcionando estabilidad a las nuevas prácticas contables.

Desde el punto de vista interno de la organización, o desde la perspectiva del agente, el sistema será más exitoso, cuantas menos diferencias observamos entre las expectativas que los agentes tenían respecto al SCG y su percepción acerca de su funcionamiento real en la empresa. Por otro lado, el cambio será menos exitoso si existen diferencias entre lo que los agentes esperaban del sistema y lo que realmente perciben que éste ofrece a la organización. Por ello, hemos planteado la siguiente proposición:

Proposición 3: El grado de éxito interno de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.

Con relación al grado de institucionalización, tal y como hemos expuesto en el epígrafe anterior, observamos que los SCG en Mersa se ha institucionalizado. Hemos valorado la variable con un grado alto. En Mersa, la mayor presencia de resistencias al cambio en el proceso de interiorización ha provocado una

mayor dificultad a la hora de establecer las rutinas organizativas demandadas por el CMI, como por ejemplo, los retrasos en las metas preestablecidas. En cuanto al grado de éxito del cambio, identificamos que las expectativas que los directivos tenían sobre el CMI, las normas y reglas que se deseaban establecer, no han coincidido completamente con las realidades alcanzadas con la implantación del CMI y el tipo de uso que éste tiene desde el lado más práctico. El diferencial promedio entre las expectativas y realidades en Mersa alcanzó $-0,3$ puntos. Tal valoración indica que las expectativas no se han satisfecho en su totalidad.

Sin embargo, esto no significa que estamos evaluando el éxito del CMI en Mersa negativamente. Más bien indica que la institucionalización no se ha completado íntegramente, y posiblemente la organización aún requiere más tiempo y esfuerzo para consolidar el cambio, pues presenta signos positivos de que el camino es el correcto, a juzgar por el conjunto de factores que hemos observado. Mersa ha promovido un cambio revolucionario en sus rutinas organizativas, tal y como se observa en Busco *et al.* (2006). Un cambio revolucionario implica desafiar los hábitos y rutinas de la organización, y romper con las instituciones predominantes. Mersa ha dado un giro radical desde su antigua orientación al volumen hacia una orientación al cliente.

Las evidencias empíricas obtenidas permiten afirmar que se ha alcanzado un alto grado de éxito interno debido al bajo diferencial entre las dos dimensiones observadas: expectativas y realidades del cambio. Por otro lado, tal y como hemos presentado en el epígrafe relativo al grado de institucionalización, hemos observado que las rutinas generadas por los nuevos SCG han adquirido un carácter permanente en la organización, indicando un alto grado de institucionalización

Por lo tanto, se obtiene una relación positiva entre las dos variables observadas, grado de institucionalización y grado de éxito

interno, lo que nos lleva a confirmar la proposición 3 del estudio. Efectivamente, hemos observado que el éxito interno logrado en la introducción del nuevo SCG en Mersa está relacionado positivamente con el grado de institucionalización.

4.4 La Relación entre el Éxito Externo y la Institucionalización del Cambio

Tal y como sugieren Esteban *et al.* (2005), para alcanzar mayores niveles de eficiencia y competitividad, la organización necesita gestionar óptimamente sus recursos con el objetivo de lograr el máximo rendimiento. Ante esta realidad, cada vez con mayor intensidad las PYME necesitan utilizar información fiable y oportuna para tomar sus decisiones. El estudio de AECA (2005) pone de manifiesto que hay una relación estrecha entre el uso de los SCG y la eficiencia y competitividad de las PYME. Desde el punto de vista de nuestra investigación, la introducción o mejora de los SCG es un proceso progresivo de construcción de la realidad, donde las personas en la organización intervienen e intercambian hábitos y rutinas. Es un proceso en que la historia de la organización influye en su desarrollo, decisiones del pasado que condicionan su futuro, y que forman la cultura de la empresa.

Desde un punto de vista externo, o desde la perspectiva del sector, en este estudio consideramos que el cambio de un SCG en una PYME será exitoso cuando se genere una mejora en la posición competitiva de la misma dentro de su sector de referencia. Así, para que la PYME logre alcanzar el objetivo de obtener información fiable y oportuna para tomar las decisiones, y consiga mejorar su posición competitiva, consideramos que la institucionalización de los SCG juega un papel fundamental en este proceso. Por ello, con el propósito de identificar la relación entre el éxito externo del cambio de un SCG en la PYME y la institucionalización, hemos trazado la siguiente proposición:

Proposición 4: El grado de éxito externo de un SCG en la PYME está relacionado positivamente con su grado de institucionalización.

Para medir el éxito externo, se ha utilizado la variable eficiencia relativa. Para analizar la evolución de esta variable, antes y después del cambio contable, se ha empleado la técnica del Análisis Envolvente de Datos (DEA, *Data Envelopment Analysis*). La eficiencia relativa es la posición de una empresa con relación a aquellas empresas que en su sector ostentan la mejor relación recursos / producto. La variación del indicador de eficiencia relativa (IER) mide en este estudio el grado de éxito externo del cambio. Desde el punto de vista externo de la organización, el cambio será exitoso si la variación del IER de la empresa es positiva, es decir se observa una evolución hacia la frontera eficiente del sector. Por otro lado, el cambio será menos exitoso si la variación del IER es negativa, es decir se observa un alejamiento de la frontera eficiente.

El análisis de las evidencias empíricas muestra que, durante el periodo de introducción del CMI, la evolución de la empresa hacia la frontera de eficiencia del sector ha sido de mantenimiento. Tal y como muestra el Gráfico 1, durante el periodo de cambio, Mersa ha conseguido mantenerse en la frontera eficiente. La situación implica una evolución positiva del IER, indicando alto grado de éxito externo del cambio de los SCG.

La cuestión que planteamos dentro de este estudio fue: ¿Qué evolución hubiera tenido la eficiencia relativa sin los cambios acometidos en los SCG? Nuestra interpretación es que, sin los cambios acometidos en la gestión en general, y en los SCG en particular, y sin los niveles de interiorización e institucionalización observados en el proceso de cambio, Mersa posiblemente no estaría hoy por hoy en la posición observada de eficiencia relativa.

Mersa ha sido capaz de mantenerse a lo largo de todo el periodo analizado en la fron-

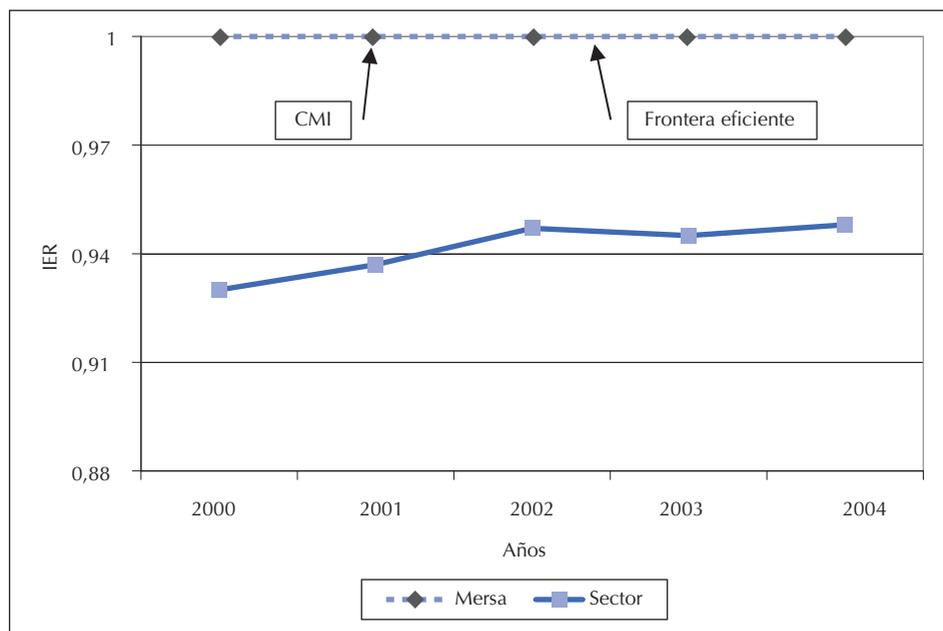


Gráfico 1 La evolución del IER en Mersa

tera eficiente, a pesar de la tendencia pesimista observada en sus indicadores de rentabilidad entre los años 1995-1999. Además, había factores del entorno, como fueron los problemas en los canales tradicionales de distribución (márgenes, precios), y los cambios en los hábitos del consumidor, que sin la reorientación del modelo de negocio y la introducción del CMI llevada a cabo por Mersa a partir del año 2001, hubieran provocado seguramente su alejamiento de la frontera eficiente (Gráfico 1).

Asimismo, somos conscientes de que otros factores internos y externos pueden haber influido en la evolución de la eficiencia relativa de la empresa estudiada, como por ejemplo pueden ser: el empeoramiento de las variables observadas en las demás empresas del sector, el aumento de la competencia en segmentos específicos del mueble que afecta

más a un subsector que a otro, y/u otros factores coyunturales que afectan al consumo de bienes, como tasas de interés (coste del dinero), tasación del Euro frente al Dólar EE.UU., crisis en los mercados bursátiles, entre otros.

Si bien los resultados alcanzados en este estudio no pueden generalizarse a todas las empresas del sector, en la medida en que sólo se han estudiado un caso en profundidad, lo que sí se puede confirmar es que en la empresa estudiada las relaciones planteadas se han confirmado, sirviendo como evidencia para futuros estudios de caso que se realicen con el mismo propósito. Las evidencias recogidas en Mersa nos permiten confirmar la proposición 4, es decir, nos permiten confirmar que el grado de éxito externo está relacionado positivamente con el grado de institucionalización de los SCG implantados.

5 CONCLUSIONES

El estudio presenta el análisis del caso de la implantación de una herramienta de planificación estratégica (CMI) en la empresa

MERSA. Ha permitido contrastar empíricamente las relaciones teóricas planteadas en torno al objetivo general de este estudio, que

es conocer que relación existe entre el proceso de cambio de un sistema de contabilidad de gestión (SCG) en las PYME y el éxito del cambio, explorando y explicando (¿Por Qué? / ¿Cómo?) los factores de éxito del proceso de cambio de un SCG en la PYME.

Con base en las evidencias empíricas observadas, podemos identificar que los motivos relacionados con el cambio de los SCG fueron la competitividad y la salud empresarial. En el análisis del caso, diferenciamos una serie de factores de interiorización que influyeron positivamente en la institucionalización: los conocimientos y habilidades de los agentes implicados en el cambio, la influencia de los expertos externos, la profesionalización de la gestión, los recursos informáticos, la formación interna en SCG, la confianza entre los agentes y la implicación de las personas. Sin embargo, el proceso de interiorización del nuevo sistema se enfrentó con la influencia de las antiguas instituciones dominantes en Mersa, provocando más de una actitud de resistencia al nuevo sistema entre los agentes implicados en el cambio. No obstante, hemos observado un alto grado de interiorización, que ha permitido un alto grado de institucionalización de los SCG en los hábitos y rutinas de la organización.

En cuanto al grado de éxito interno del cambio, hemos observado que las expectativas que los directivos de Mersa tenían del SCG, las normas y reglas que se deseaban establecer, así como las relaciones y análisis que se querían efectuar, han coincidido con las realidades alcanzadas con la implantación del CMI, y con el tipo y uso que éste tiene desde el lado más práctico. Por otro lado, hemos valorado el éxito del cambio a través de la evolución de la organización en la frontera de eficiencia de su sector, mediante en análisis DEA. Hemos observado que los cambios

producidos a lo largo de los años analizados influyeron positivamente en el nivel de eficiencia de la organización. Mersa se mantiene en el topo de la frontera.

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. Por otro lado, los estudios de caso posibilitan la profundidad de la investigación, de tal modo que se obtiene una mayor comprensión del fenómeno analizado. El proceso de comparación de los resultados de este estudio de caso con los de otros estudios anteriores y futuros aumenta la capacidad de generalización de las teorías o encuentros obtenidos en el mismo, fenómeno llamado de generalización teórica o analítica. Tal y como afirman Ryan *et al.* (2004) el verdadero valor de un estudio de caso es su capacidad de expresar generalizaciones teóricas a partir del uso de la lógica de repetición y extensión de teorías.

Además de la generalización de los encuentros del estudio, los resultados pueden estar distorsionados por la subjetividad de las interpretaciones realizadas de las entrevistas en la empresa. Para subsanar este problema se ha recurrido a la triangulación de diferentes fuentes: las entrevistas, las grabaciones y transcripciones, el análisis de documentos y la observación.

Por último, en investigaciones futuras, nuestra intención es ampliar el estudio a nuevos casos del mismo sector analizado, o ampliar a casos de distintos sectores de actividad, con objeto de profundizar en los factores que influyen en las variables analizadas y captar la influencia de diversas características del entorno sobre las decisiones que las PYME toman en torno a los SCG.

Referências

- AECA. *Estrategia e innovación de la Pyme industrial en España* / dirección del estudio Domingo García Pérez de Lema; equipo de trabajo Antonio Aragón Sánchez et al. Madrid: AECA, 2005.
- AMAT, J.; CARMONA, S.; ROBERTS, H. Context and change in management accounting systems: a spanish case study. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 2, p. 107-121, 1994.
- 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.
- AX, C.; BJORNENAK, T. Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 1, p. 1-20, 2005.
- 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.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. *The social construction of reality*. Buenos Aires: Amorrortu, 1967.
- 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.
- _____; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.
- _____; VAIVIO, J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 389-402, 2001.
- 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.
- CASSIA, L.; PALEARI, S.; REDONDI, R. Management accounting systems and organisational structure. *Small Business Economics*, v. 25, n. 4, p. 373-391, 2005.
- COOPER, W. W.; SEIFORD, L. M.; TONE, K. *Data envelopment analysis: a comprehensive text with models, applications, references and dea-solver software*. Boston: Kluwer, 2000.
- 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.
- _____; _____; MICHELMAN, J. E. An institutional theory perspective on the DRG framework case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.
- DAVILA, A.; FOSTER, G. Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *Accounting Review*, v. 80, n. 4, p. 1039-1068, 2005.
- _____. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, p. 223-248, 2005.
- DIRSMITH, M. W. Accounting and control as a solution to technical problems, political exchanges and forms of social discourse: the importance of substantive domain. *Behavioural Research in Accounting*, v. 10, Supplement, p. 65-77, 1998.
- ESTEBAN GARCÍA, J.; COLL SERRANO, V.; BLASCO BLASCO, O. M. ¿Competitividad e innovación en la micro y pequeña empresa? retos previos a superar. *Estudios de Economía Aplicada*, v. 23, n. 3, p. 559-581, 2005.
- GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 141-166, 2001.
- HUSSAIN, M.; GUNASEKARAN, A.; LAITINEN, E. K. Management accounting systems in finnish service firms. *Technovation*, v. 18, n. 1, p. 57-67, 1998.
- JOHANSSON, I. L.; BALDVINSDOTTIR, G. Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, v. 14, n. 3, p. 219-234, 2003.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, enero-febrero, p. 71-79, 1992.
- _____; _____. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, Septiembre-October, p. 134-147, 1993.
- _____; _____. Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, enero-febrero, p. 75-85, 1996.
- LÖFSTEN, H.; LINDELÖF, P. Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting – an empirical analysis of new technology – based firms. *Technovation*, v. 25, n. 7, p. 725-738, 2005.
- LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. *Small business management: an entrepreneurial emphasis*. Traducido al portugués. Administração de pequenas empresas. São Paulo: Makron Books, 1997.
- 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.
- MALINA, M. A.; SELTO, F. H. Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 4, p. 441-469, 2004.
- 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, p. 391-411, 2000.
- _____; RAM, M. Case-study method in small business and entrepreneurial research: mapping boundaries and perspectives. *International Small Business Journal*, v. 22, n. 1, p. 83-101, 2004.
- RIBEIRO-SORIANO, D. et al. The role of consultants

- in SMEs: the use of services by Spanish industry. *International Small Business Journal*, v. 20, n. 1, p. 95-102, 2002.
- RITCHIE, J.; RICHARDSON, S. Smaller business governance: exploring accountability and enterprise from the margins. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 451-474, 2000.
- RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Deusto, 2004.
- SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.
- _____; JAZAYERI, M. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? a research note. *European Accounting Review*, v. 12, p. 201-233, 2003.
- 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.
- WAWERU, N. M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. Management accounting change in South Africa. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 17, n. 5, p. 675-704, 2004.
- YIN, R. K. Case study research. *Applied Social Research Methods Series*, v. 5, Thousand Oaks, CA: Sage, 1994.