

La teoría de estructuración en la investigación de la contabilidad de gestión. Problemática del cambio contable

MERCEDES BARRACHINA PALANCA

Universitat de València

VICENTE RIPOLL FELIU

Universitat de València

Resumen

Este artículo analiza la utilidad de la teoría de estructuración de Giddens, como marco teórico de aquellas investigaciones en Contabilidad de Gestión que pretendan incluir en sus análisis aspectos de la vida social y política de una organización. Para ello se analizan las diferentes funciones o roles que un sistema contable de gestión (SCG) puede desempeñar en una empresa, así como su relación con el comportamiento del individuo en la misma. Con el objetivo de demostrar su validez, finalmente se realiza un análisis interpretativo de los resultados obtenidos en una investigación centrada en el cambio contable, empleando como marco de referencia la teoría de estructuración. En este estudio se observa la estrecha vinculación existente entre el cambio en un sistema de contabilidad de gestión y el proceso de transformación sociocultural en una organización.

Palabras clave

Teoría de estructuración, contabilidad de gestión, cambio contable, análisis crítico.

1. Introducción

La comunidad contable, en las últimas décadas, ha prestado una atención creciente hacia los aspectos sociales vinculados con nuestra disciplina (Baker & Bettner, 1997; Hopwood, 1987). Se ha desarrollado una nueva corriente o línea de investigación que defiende las ventajas científicas que pueden derivarse al ampliar el ámbito de estudio de la dimensión económica o técnica a la dimensión social (Cooper, 1980; Tinker, 1980).

Las investigaciones dentro de esta tendencia, abandonan la racionalidad económica que caracterizó a los estudios realizados en épocas pasadas, e incorporan enfoques que podríamos denominar no-ortodoxos, puesto que incluyen aspectos sociales, tales como: cultura, ideología, poder, relaciones sociales, etc. (Mathews, 1993; Morgan, 1988; Nahapiet, 1988; Perera, 1989; Thomas, 1989). En definitiva, se cuestiona el impacto de los diferentes factores del contexto social y organizativo, en el funcionamiento de un sistema contable de gestión (SCG) y viceversa, la influencia de las prácticas contables en la sociedad y en las relaciones y comportamiento humano dentro de una organización.

La influencia de estos factores revela que la Contabilidad de Gestión es una herramienta empleada por las empresas que está lejos de ser desinteresada e inmune a las relaciones de poder, conflictos de intereses, etc., existentes en el funcionamiento de una organización. La Contabilidad de Gestión deja de ser analizada como un instrumento pasivo (diversas técnicas de administración) que refleja, de forma neutral, las diferentes condiciones económicas y aspectos relacionados con el funcionamiento de una organización, y pasa a ser entendida como una herramienta que también está vinculada con las relaciones de poder y actividades de legitimación dentro y fuera de la organización (Hopwood, 1987).

En la tendencia social de la Contabilidad de Gestión, se ha utilizado una gran cantidad de marcos teóricos (Macintosh y Scapens, 1990), importados de la sociología y que podrían agruparse, básicamente, en tres grandes corrientes: estructuralismo radical, humanismo radical y post-estructuralismo / postmodernismo. Esta contingencia teórica, tal y como expresan Macintosh y Scapens (1990), ha dado a la Contabilidad de Gestión la posibilidad de crear un modo dialéctico de investigación en el que se desarrollan intercambios entre las diferentes perspectivas, necesarios para evitar el anquilosamiento de cualquier disciplina (Mor-

gan, 1984; Hopper y Powell, 1985), pero quizá haya inducido también a un cierto desorden teórico, promovido por un cierto conflicto sobre cómo enfocar la investigación.

Putxy (1993) sostiene, sin embargo, que el hecho de que la Contabilidad se estudie desde diferentes aproximaciones –cada una de las cuales tiene sus propias presunciones– no impide que cada aproximación sea consistente dentro de su propio marco de referencia, en el cual se desarrollan y justifican sus teorías. En esta línea, Sierra (1983: 92) señala que, a pesar de que los resultados de investigación en las ciencias sociales, en general, se caractericen por: la multiplicidad de teorías diferentes empleadas, la consiguiente falta de unanimidad (presente por contra en las ciencias naturales), y la escasa potencia predictiva y explicativa de las teorías sociales obtenidas, no por ello estos resultados son inválidos, sino únicamente hay que ser consciente de sus ventajas y limitaciones.

En el presente trabajo no se ahonda en cada uno de los enfoques teóricos dentro de esta tendencia, debido a la profundidad que requeriría. La visión global del panorama actual de la corriente social en Contabilidad de Gestión, se puede obtener a través de una revisión de los trabajos más representativos. Entre ellos destacan los de Burrell y Morgan (1979), Hopper y Powell (1985), Chua (1986), Putxy, *et al* (1987), Roslender (1995) y Larrinaga (1999). A continuación se destacan algunos aspectos básicos de las diferentes corrientes, suficientes para justificar la utilidad que reporta el marco teórico analizado en este trabajo.

2. Dialéctica teórica en la perspectiva social de la contabilidad de gestión

2.1. Del humanismo radical al estructuralismo radical

Dentro de los estudios contables que emplean teorías sociológicas del comportamiento, hay dos posturas extremas: los que emplean teorías del *humanismo radical* (hermeneúticos o fenomenólogos existencialistas) y los que se basan en el *estructuralismo radical* (institucionalistas).

Los humanistas radicales entienden que la vida social está activamente constituida por los individuos, quienes subjetivamente producen los sistemas que guían sus actividades. La subjetividad es el centro so-

bre el que construyen sus teorías, «el sujeto está por encima de todo». No emplean los conceptos estructurales o institucionales como partes integrantes de la conducta humana, es decir, estudian la acción dentro de un contexto (espacio – tiempo), obviando su dependencia con dichas estructuras. En definitiva su principal preocupación se centra en mostrar que la vida social está gobernada por las acciones de los seres humanos generadas por sus intenciones y motivaciones independientemente de la estructura social que les engloba.

Los sociólogos estructurales, por su parte y en oposición a los humanistas radicales, consideran que las estructuras sociales son fundamentales para entender el comportamiento de los actores individuales, acentuando las cualidades limitativas de éstos. Las estructuras u objetos sociales (instituciones) son las que mueven las acciones de los seres humanos, olvidando la influencia de las fuerzas autónomas o individuales de los actores. Esta perspectiva implica observar al individuo como un ser condicionado o conducido en su actividad por las estructuras culturales, sociales y políticas que le rodean, presentando estas estructuras como incorpóreas, es decir, con existencia independiente al actor humano, afirmando que éste no tiene capacidad de modificarlas

2.2. El encuentro con el posmodernismo o postestructuralismo

El posicionamiento del investigador ante estas dos teorías confrontadas depende de la forma en la que dé respuesta a la cuestión de si los seres humanos son conducidos o empujados por códigos sociales o son seres voluntaristas y su actividad es el resultado de las propias motivaciones y entendimientos. La respuesta está condicionada a la creencia que personalmente se disponga al respecto. No obstante, con el transcurso del tiempo y el desarrollo de las investigaciones en ambas áreas, se han ido aproximando las dos posturas. Así, surgen una serie de teorías, dentro de lo que se ha denominado *postestructuralismo / posmodernismo*, que permiten ubicar un punto de encuentro entre ambas.

Esta nueva corriente trata de poner fin al conflicto, proponiendo que el estudio de las ciencias sociales no debe abarcar exclusivamente la perspectiva individual (humanismo radical), o la perspectiva estructural, sino que debe conectar acción y estructura bajo un mismo esquema teórico. Las teorías elaboradas entienden que las acciones, si bien

son impulsadas por los individuos desde sus propias motivaciones o razones, se ven influenciadas por otras fuerzas conectadas con las estructuras con las que el individuo interacciona.

La *Teoría de Estructuración de Anthony Giddens* (1976, 1979, 1982, 1984), es una de las principales manifestaciones del posmodernismo. El objetivo fundamental de este trabajo es demostrar su validez como marco teórico en las investigaciones dentro de la Contabilidad de Gestión, que pretendan incluir en sus análisis aspectos de la vida social y política de una organización.

A continuación se expone la estructura conceptual que aporta la teoría de estructuración en el análisis de la contabilidad de gestión, estableciendo los diferentes *roles* que un SCG puede desempeñar en una organización, así como su relación con el comportamiento del individuo en ésta. Posteriormente destacamos la utilidad que esta estructura conceptual tiene, en concreto, en el estudio del *cambio contable*, reanalizando el *caso* que fue expuesto en Abdul-Khalid y Scapens (2000).

3. La teoría de estructuración y la contabilidad de gestión

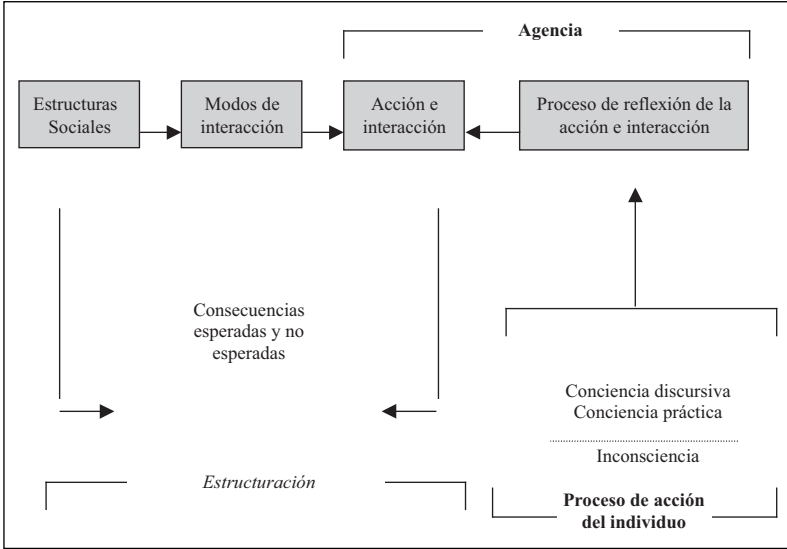
3.1. Marco conceptual de la teoría de estructuración

En esta teoría, las relaciones entre sujeto y estructura son descritas de forma dialéctica, integrando en un mismo esquema las relaciones entre ambos.

Uno de los aspectos más relevantes en la teoría de Giddens, es el análisis que realiza sobre el carácter interdependiente de las prácticas sociales, con los conceptos de sistema y estructura (Roberts y Scapens, 1985).

La figura 1 es útil para representar la conexión que esta teoría realiza entre las estructuras sociales y el proceso de acción o comportamiento de los individuos. Tal y como puede observarse y ponen de manifiesto Macintosh y Scapens (1990: 459), si bien el proceso de acción del individuo se inicia en la inconsciencia de éste (la cual viene a representar las motivaciones propias), posteriormente, su acción se encuentra condicionada por los diferentes valores, normas y relaciones de poder y cultura existentes en su sociedad. Los actores organizativos actúan, de este modo, reflexivamente, mediante la aplicación del conocimiento acumulado de cómo comportarse.

Figura 1. Proceso de acción del individuo y Estructuración Macintosh and Scapens (1990: 459).



Por un lado, los agentes primero toman partido deliberadamente, supervisando su comportamiento mediante el uso implícito del conocimiento tácito almacenado sobre cómo actuar y cómo interpretar sucesos y acciones. Giddens denomina a este proceso conciencia práctica. En una organización, por ejemplo, el comportamiento del individuo, a pesar de tener su origen en motivaciones individuales, estará condicionado por su conocimiento sobre las acciones que, explícita o implícitamente, estén premiadas o sancionadas.

Por otro lado, los actores pueden razonar en buena medida por qué actúan de un modo específico, justificando su comportamiento y el de los demás. Giddens denomina a este proceso conciencia discursiva. La conciencia discursiva conforma las razones que el individuo explícitamente ofrece sobre las acciones tomadas. En una organización, los diferentes actores justificarán o legitimarán explícitamente las razones que les llevó a tomar una decisión o realizar una acción, dentro del marco normativo que regula la actividad de la empresa.

Giddens expone que no siempre la conciencia discursiva coincide con la conciencia práctica. En ocasiones, el sujeto puede explicar discursivamente razones de comportamiento que difieren de las enmarca-

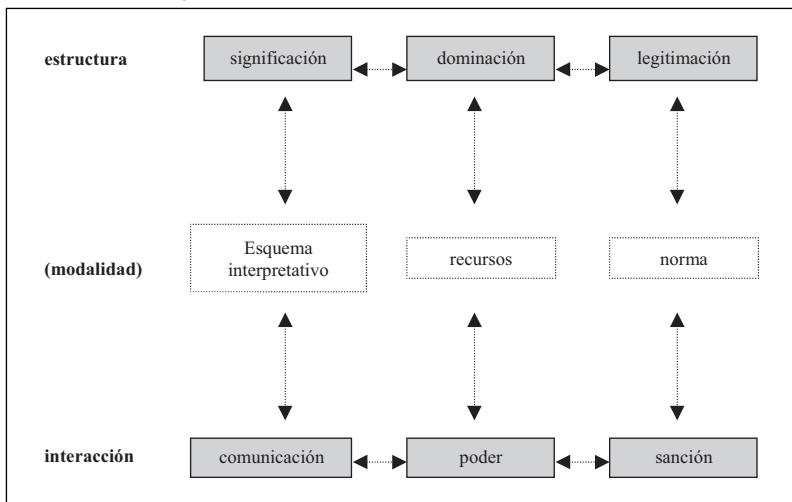
das en su conciencia práctica. Por ejemplo, el responsable de implantar un determinado sistema contable de gestión, en una organización, puede justificar su decisión, con razones parcial o completamente diferentes a las que realmente empujaron a tomar esa decisión.

Asimismo, el concepto de estructura es empleado por Giddens, para explicar la continuidad y reproducción de la interdependencia existente entre individuos y grupos a través del tiempo. Las instituciones, por ejemplo, serían estructuras mantenidas en la sociedad durante un largo periodo.

Sin embargo, discrepa con los estructuralistas radicales, al establecer que las estructuras sociales no son permanentes o invariables, pudiendo ser modificadas, dinámicamente, en el tiempo, a través de la propia acción del individuo. En este sentido, si entendemos, por ejemplo, que la cultura de una organización conforma una estructura social, Giddens consideraría que ésta no debe entenderse como algo que la organización tiene, sino como algo que la organización es, y por tanto, no puede analizarse sin considerar su relación de mutua dependencia con la dinámica de la organización.

Giddens (1976: 104) entiende que el estudio de una actividad social o interacción social debe incluir tres aspectos fundamentales: su constitución como entramado de significado, como orientación de poder, así

Figura 2: Estructuras de Significación, Legitimación y Dominación (Estructuración): modalidad y ámbito de interacción.



como orden moral. De este modo, Giddens (1984: 29) establece que las prácticas sociales dentro de una empresa están en íntima relación con tres tipos de estructuras sociales (ver figura 2): *Estructura de Significación*, la cual actúa como interacción de comunicación, la de *Domina-ción* como interacción de poder, y la de *Legitimación* como interacción de normas y valores.

3.2. Aplicación de la Teoría de Estructuración en la investigación de la Contabilidad de Gestión

Los defensores de la *Teoría de Estructuración* dentro de la Contabilidad de Gestión consideran que ésta es un buen marco de referencia para la investigación, en la medida en que a diferencia de otras bases teóricas ofrece una estructura que integra el conocimiento de los aspectos técnicos, organizativos y personales de los SCG (Roberts y Scapens, 1985; Macintosh y Scapens, 1990; Scapens y Roberts, 1993).

En los enfoques tradicionales, mayoritariamente funcionalistas, la Contabilidad de Gestión es entendida como un sistema abstracto que puede analizarse de forma independiente a la práctica social. Con un carácter técnico y prescriptivo, incluso cuando se hace referencia al comportamiento de los individuos, esta tendencia asume que una vez que los SCG son diseñados bajo ciertos objetivos o imperativos, directamente determinan lo que los individuos van a llevar a cabo. Uno de los principales intentos fue el uso de la Teoría Contingente (Gordon & Narayanan, 1984; Ryan & Hobson, 1985).

Con base a estas ideas la mayoría de las investigaciones se han centrado en analizar cómo estos sistemas pueden ser más efectivos, analizando las descripciones técnicas de los modelos realizadas por los contables de la empresa. Según Roberts y Scapens (1985), estos trabajos sólo captan la idea de cómo a esos actores les gustaría que fuera o creen que es el funcionamiento de sus sistemas.

Los defensores de la *Teoría de Estructuración* opinan que para entender la operatividad de los SCG, es necesario ir más allá, estudiando las condiciones y consecuencias de dichas prácticas. En este sentido Hopwood (1972, 1974) señala que los SCG pueden ser percibidos o empleados de diversas formas según el contexto y según las diferentes personas involucradas.

3.2.1. INTERDEPENDENCIA DE LAS PRÁCTICAS CONTABLES CON LAS ESTRUCTURAS Y SISTEMAS SOCIALES

Desde la teoría de Giddens, una organización no es considerada como algo que existe fuera de un tiempo y un espacio, sino que es producida y reproducida a través de su devenir. Esto implica que la organización no es tratada como una entidad que tiene existencia independiente de las relaciones que se crean entre sus individuos (como ocurre con la corriente contingente), y tampoco es vista como un contexto fijo dado para la acción e interacción (como realiza la perspectiva institucional). Los SCG deben analizarse entonces como un conjunto de actividades producidas y reproducidas por los diferentes actores (concepto de sistema), que contribuyen en la práctica a la producción y reproducción de la vida organizativa.

La aportación más relevante de la Teoría de Estructuración a la Contabilidad de Gestión, es que los SCG no son estructuras que determinan invariablemente un comportamiento u otro, sino sistemas que tienen *propiedades estructurales*. Los SCG, de este modo, pueden reflejar un determinado orden y esquema o rutinas de trabajo, pero siempre condicionado por el comportamiento final del individuo.

Como Macintosh y Scapens (1990) describen, los SCG representan, en una organización, modalidades de estructuración en las tres dimensiones de significado, legitimación y dominación. En la dimensión de significado, los SCG son los esquemas interpretativos que los directivos utilizan para interpretar resultados, tomar acciones y desarrollar planes. En la dimensión dominación, los SCG proporcionan un esquema de responsabilidades. Y en la dimensión legitimación, comunican un conjunto de valores y normas sobre lo que está permitido y lo que no.

3.2.2. ESTRUCTURA DE SIGNIFICACIÓN

La Contabilidad de Gestión ofrece a los diferentes directivos de una empresa un medio de entender las actividades de ésta, permitiéndoles comunicarse con un cierto significado contable (Macintosh y Scapens, 1990). Los diferentes conceptos contables (p.e., margen unitario, valor añadido, ratios de eficiencia, ..., etc.) conformarán un esquema interpretativo, a través del cual los diferentes individuos se expresarán y entenderán a los demás en su discurso.

La *estructura de significación* en Contabilidad de Gestión comprende, por tanto, todas aquellas reglas, conceptos y teorías contables utilizados en la organización para entender el desarrollo de las diferentes actividades, tales como: ingreso, activos, costes, rentas, beneficios, etc.

El lenguaje contable suministra a los miembros de una organización un conjunto de términos, a través de los cuales se ofrece una explicación de lo que ha ocurrido, se anticipa el futuro y se planifican y evalúan las diferentes actividades, ordenando de esta forma sus experiencias, y las de otros. El presupuesto es quizá el ejemplo más claro de cómo lo que ha ocurrido es constantemente evaluado en términos de expectativas respecto a lo que debería haber ocurrido. También, calcular los costes de una actividad es alterar la forma en la cual ésta puede ser entendida y la manera de actuar sobre la misma. Asimismo, el cálculo de costes está intrínsecamente vinculado con el lenguaje de eficiencia.

No obstante, si bien éstas y otras magnitudes tienen una descripción previa y abstracta dentro de lo que Giddens denomina «esquema interpretativo», sólo cuando las mismas son empleadas en un determinado contexto espacio-tiempo, se les asignará un cierto significado compartido por los diferentes sujetos involucrados. El mismo concepto contable puede tener un significado diferente en función de la organización en el que sea empleado. No hay que confundir, por tanto, esquema interpretativo con *estructura de significación*.

La influencia de las características contextuales, y propósitos de los individuos implicados en una conversación, puede potencialmente determinar diferencias simbólicas de los mismos signos, en definitiva, diferencias interpretativas de éstos. De la misma forma, los diferentes conceptos contables contenidos en el SCG de una empresa, pueden llegar a tener interpretaciones o matices de significado diferentes, según las características de su entorno externo e interno, propósitos del emisor y condicionantes de los receptores.

En este sentido, Miller (1994) señala que en función de la perspectiva temporal y espacial, a la misma noción contable se le puede vincular diferentes significados intrínsecos, por lo que identificar estas relaciones es, en parte, comprender el funcionamiento de un sistema contable en la práctica, destacando sus capacidades y consecuencias.

3.2.3. RELACIONES DE LA ESTRUCTURA DE SIGNIFICACIÓN CON LA ESTRUCTURA DE DOMINACIÓN Y LEGITIMACIÓN

Tal y como señala Miller (1994), el lenguaje contable influye en la forma en la que se perciben las prioridades, intereses y/o nuevas posibilidades dentro de los procesos de toma de decisiones. En esta línea, Amat (1998) señala que detrás de un SCG hay un proceso de carácter simbólico, el cual se caracteriza por tener un carácter repetitivo y predecible, otorgando a los conceptos contables un significado emocional (seguridad, autoestima, identificación) y práctico (señala los comportamientos esperados).

Por su parte, Roberts y Scapens (1985) señalan que el significado de dichos términos no está libre de ambigüedades, sino que está abierto a diferentes interpretaciones, en función del significado emocional que se les asigne en cada evento en los que se empleen. De este modo, el análisis de la Contabilidad de Gestión como *estructura de significación*, no puede aislarse de su dependencia con la *estructura de dominación* y *estructura de legitimación*.

El vocabulario contable y su significado intrínseco en un determinado contexto, constituyen no sólo nociones de verdad, sino también un reflejo de la estructura de poder y los valores y normas más significativas de la empresa, en nombre de los cuales se reconstruirán las organizaciones, se reconfigurarán los procesos y se redefinirá la identidad de los individuos.

La *estructura de dominación* comprende aquellos recursos que facilitan al sujeto el ejercicio de poder. En un cierto contexto espacio-tiempo la capacidad de ejercer poder puede ser relacionada con las asimetrías en la distribución de recursos. Existen dos tipos de recursos desde los cuales puede ejercerse poder: recursos de asignación que denotan aptitudes o capacidad de transformar objetos, bienes o fenómenos, frente a recursos de autoridad que denotan un tipo de aptitud o capacidad de transformar o condicionar el comportamiento de las personas, organizando y coordinando sus actividades.

Por su parte la *estructura de legitimación* comprende una serie de normas y códigos morales, los cuales sancionan de una forma u otra los comportamientos sociales. Es decir, es aquel conjunto de valores y creencias sobre lo que está bien realizado y lo que no; aquello que explica lo que es importante de lo que no lo es; lo que debería ocurrir de lo que no debería ocurrir. Como tal, la *estructura de legitimación* institu-

cionaliza los derechos y obligaciones de los actores sociales, pudiendo conectarla con la cultura que engloba sus actividades.

Miller (1994) considera que un SCG puede establecer diferentes relaciones de influencia sobre las actividades, individuos y procesos dentro de una empresa, reproduciendo a su vez la orientación de poder y el orden moral de la misma (es decir, reproduciendo sus estructuras sociales). Entre las relaciones más significativas destacan las siguientes:

- Organizar una empresa en diferentes centros de beneficios, costes e inversión, unidades estratégicas de negocio o cualquier otro tipo similar, implica modificaciones en las líneas de responsabilidad y las posibilidades de actuar sobre ellas, es decir, la selección de centros de costes y beneficios como formas de organizar las actividades está mutuamente relacionado con el vocabulario de responsabilidad.
- Evaluar la rentabilidad (eficacia / eficiencia) de una forma u otra (tasas de retorno de las inversiones, costes de «benchmarking» frente a los competidores, etc.) es cambiar la estructura de incentivos e imponer los requerimientos a la hora de actuar conforme a la evaluación que se hará de ellos.
- Las evaluaciones de las oportunidades de inversión están recíprocamente relacionadas con el valor de la elección, expresado en las razones de por qué se ha tomado una decisión u otra.
- Identificar las medidas de evaluación de las oportunidades de inversión es alterar la manera en la cual serán consideradas o evaluadas las decisiones de los diferentes directores o gerentes.

3.2.4. ESTRUCTURA DE LEGITIMACIÓN

Tal y como señalan Macintosh y Scapens (1990), los SCG están involucrados en las normas de actividad de una organización, ofreciendo sostén a los códigos morales que serán empleados en la relación entre individuos dentro de la *estructura de significación* correspondiente. El lenguaje contable da apariencia real y precisa a ciertas normas y valores que de otro modo serían ambiguos o abstractos. Esta función está relacionada con la capacidad de los SCG de objetivar un fenómeno. Miller (1994) analiza como los SCG no son técnicas neutrales ni objetivas, en la medida en que están profundamente implicados en la reproducción

de valores (cultura), es decir, son un medio a través del cual se reproduce la *estructura de legitimación* dentro de una organización. Una de las funciones de la información contable es crear un comportamiento determinado en una organización.

Uno de los instrumentos contables que claramente establece en una organización un determinado orden moral sobre lo que son conductas permitidas y las que no lo son, son los sistemas de incentivos. La fijación de aquellas medidas de evaluación y remuneración que van a influir en el comportamiento de los sujetos, impulsará el desarrollo de ciertas rutinas (Miller, 1994). Los SCG son por tanto utilizados por los diferentes actores para legitimar respecto a otros su comportamiento o sus decisiones, consolidando lo que está premiado de lo que no lo está. Ellos comunican un conjunto de valores e ideales sobre lo que se aprobará y lo que no se aprobará, así como lo que será premiado de lo que será sancionado.

En Argyris (1952) y Preston (1991), se observa, por ejemplo, la estrecha relación entre el presupuesto de una empresa, y el modelo cultural de la misma, demostrando que esta técnica no es neutral, sino que está íntimamente ligada a los valores y normas de conducta de sus individuos. En función de la persona y del momento, el mismo indicador contable de gestión puede ser interpretado de muy variadas formas, estableciendo una *estructura de significación* con validez contextual exclusiva. En conclusión, el lenguaje contable lleva asociado un cierto contenido simbólico, que transmite valores relacionados con aspectos como: horizonte temporal sobre el cual una meta a alcanzar va a ser medida (corto *versus* largo plazo), toma de decisiones analítica *versus* intuitiva, responsabilidad y esfuerzo individual *versus* grupo, etc.

3.2.5. ESTRUCTURA DE DOMINACIÓN

Los SCG son un recurso para reflejar en la empresa cómo se establecen las líneas de autoridad, así como un medio para ejercer poder dentro de una organización (Macintosh y Scapens, 1990).

Algunos ejemplos de esta realidad son observados en: Miller *et al.*, (1987), cuyo trabajo analiza, por ejemplo, la aparición de los costes estándares como el resultado de la necesidad de modificar las tipologías de poder existentes hasta esos años en la empresa, consiguiendo a través de estos que las personas sean más manejables y controlables, y Hopwood (1972), el cual estudia los presupuestos como instrumentos de po-

der en la empresa, en la medida en que el presupuesto puede ser entendido como símbolo de un modelo de dirección más descentralizado, participativo y profesional, o por el contrario, puede ser utilizado para mantener una estructura centralizada y poco participativa, actuando como mecanismo de legitimación de la autoridad.

Efectivamente, como es analizado por algunos autores (Hopper y Armstrong, 1991; Carmona *et al.*, 1997), incluso es necesario plantearse si las empresas que implantan un determinado SCG lo hacen buscando la utilidad de sus funciones técnicas (aumento de competitividad, logro de objetivos estratégicos, etc.), más que la utilidad de las propiedades estructurales que éstos pueden reflejar en la organización: cierta orientación cultural y estructura de poder.

La Contabilidad de Gestión permite en una empresa establecer qué y cómo queremos que los subordinados actúen, transmitiendo la información que permite coordinar las diferentes actividades. En esta línea, Amat (1998) especifica que a través de los elementos simbólicos (participación en la toma de decisiones, asignación de responsabilidad, etc.) suministrados por los SCG, los individuos se integran en la organización. A través de éstos, se comunica no sólo quién tiene la autoridad sino también la posición de cada cual dentro de la organización.

Dado el mayor tamaño de las empresas contemporáneas, la integración de sus diferentes unidades de negocio, producción, etc. sería imposible sin la información regular que elaboran los SCG. Roberts y Scapens (1985) señalan que este punto de vista es quizá el papel de los SCG, más enfatizado (Institute of Cost and Management Accountants, 1974; National Association of Accountants, 1981). La información regular transmitida por un SCG es en una organización un elemento que facilita la integración e interacción entre sus diferentes unidades, estableciendo el modo por el cual unas ejercerán el control o coerción sobre las otras (Cooper, 1981).

Sin embargo, no hay que olvidar que el poder a través de las relaciones contables, y siguiendo los postulados de la *Teoría de Estructuración*, no sólo implica considerar la «capacidad de opción» de ciertos individuos. Incluso, los sujetos o unidades que se encuentren en un nivel inferior, careciendo de tal «capacidad de opción», tienen, no obstante, «capacidad de acción», la cual otorga la posibilidad de ejercer influencia a través de ciertas acciones. Por ejemplo, los subordinados pueden determinar qué información suministrar, o en un principio cómo elaborarla, y elegir, en su caso, ocultar ciertos datos a sus superiores. En este

sentido, los subordinados pueden ejercer poder en las interacciones sociales con sus superiores.

Roberts y Scapens (1985) explican que la existencia de esta capacidad determina que la mayoría de multinacionales prefieran ejercer un control muy restrictivo a través de los SCG, marginando su utilidad como instrumento de coordinación e integración de las diferentes actividades mantenidas por el grupo. Este control pretende limitar al máximo el que los subordinados dispongan de recursos o posibilidades de distorsionar la información que sus superiores necesitan para conocer lo que ha ocurrido y quién es el responsable. Sin embargo, tal y como afirman estos autores, ningún contexto, a pesar de la asimetría de recursos existente entre unas unidades y otras, estará enteramente discapacitado de tales recursos.

3.2.6. PROCESO DE ACCIÓN DEL INDIVIDUO EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La Contabilidad de Gestión, puede ser, a su vez, un medio vital para satisfacer las necesidades inconscientes del agente respecto a su seguridad ontológica¹ (Macintosh y Scapens, 1990).

Los SCG, normalmente, establecen en una organización un «calendario» determinado, fijando un ritmo regular de emisión de informes. Además prescriben procedimientos de cómo elaborar la información, acorde a una serie de principios o normas en ellos contenidos, bajo una estructura general de objetivos, políticas, líneas estratégicas, orientación en el estilo de gestión, etc., o como señala Burns (1998), establecen una rutina en el día a día de la empresa.

De esta forma, la utilidad de los SCG es ofrecer en una organización una serie de recursos que pueden ser utilizados, en ocasiones, para satisfacer la seguridad ontológica de los diversos directivos. Preston (1986) encontró evidencias en este sentido, señalando que si bien los SCG en las empresas analizadas no suministraban información significativa a los directivos, eran útiles al ofrecer seguridad y tranquilidad en la justificación de sus decisiones. Se observó como, a pesar de que las diferentes decisiones se tomaban sobre la base de información obtenida por otras vías distintas a las contables, la información suministrada por los SCG servía para mantener, aunque inconscientemente, la convicción de que su actuación era correcta, otorgando a los directores cierta seguridad ontológica respecto a su comportamiento (Macintosh y Scapens, 1990).

4. Comportamiento de los directivos ante las normas y reglas contables

Aquellas normas y tácticas que entre todas las existentes en una organización tengan mayor importancia para sostener la seguridad ontológica de sus miembros tendrán una mayor fuerza en la orientación de la acción. Las normas formales contenidas en los SCG por lo general serán normas con una gran fuerza orientadora, principalmente en aquellas entidades de mayor tamaño, en las que dichos sistemas son imprescindibles para mantener el control y coordinación de las diferentes actividades, y sobre los que generalmente se basa la evaluación de las mismas.

Otra implicación del carácter psicológico en el estudio de la Contabilidad de Gestión, es su relación con el desarrollo de la conciencia discursiva y/o práctica de los diferentes actores. El individuo en su actuación rutinaria, en la cual racionaliza su comportamiento y sus decisiones, podrá dar razones de cómo y por qué emplea los diferentes SCG en su trabajo, desarrollando un conocimiento discursivo de su funcionamiento. Del mismo modo, también pueden existir razones tácitas o no dadas por el individuo que expliquen también su empleo.

Los diversos agentes racionalizarán su comportamiento bajo la influencia de las normas y reglas contenidas en los SCG. Explícita o tácitamente confiarán en dichos sistemas condicionando su actuación respecto al conocimiento compartido que los mismos aportan.

Sin embargo, la interacción de estos sistemas a lo largo de la actividad social de una empresa nunca será completamente explícita ni invariable. El uso que se hace de ellos puede ocultar razones que no se den a conocer. En la medida en que estos sistemas están involucrados con el orden moral y orientación de poder de una organización, su empleo puede verse condicionado por la existencia de posibles conflictos de intereses, asimetrías de poder, defensa de beneficios particulares, etc., pudiendo distorsionar la operatividad de los mismos. En este sentido, Giddens incorpora en su modelo el concepto de *consecuencias esperadas y no esperadas* (ver figura 1) de un sistema. El funcionamiento de un SCG puede determinar comportamientos o consecuencias que no fueron previstas en su diseño, especialmente cuando las propiedades estructurales que reflejan (estilos culturales y relaciones de poder) son incompatibles con las estructuras (de significación, dominación, y legitimación) existentes en la empresa anteriormente a su implantación.

5. Situaciones rutinarias y de crisis y su impacto en las normas contables

En la vida de una organización, se establecen rutinas o comportamientos habituales en los que diariamente los individuos se encasillan. Este carácter rutinario de las actividades es útil para que los diversos agentes no tengan la necesidad de parar y pensar en cada momento cómo proceder respecto a los diferentes códigos o normas establecidos en los SCG con los que ellos interaccionan. Estas rutinas generan un flujo consciente que reproduce diariamente las diferentes estructuras sociales. Las rutinas tienen un poder conexionador, por el cual las actividades son entendidas y no necesitan ser explicadas cada vez que se realizan. Sin embargo, en línea con la *Teoría de Estructuración*, no hay que obviar la posibilidad de que estas sean modificadas a lo largo del tiempo, cambiando a su vez las propiedades estructurales que reflejan.

El que se actúe de una forma u otra, en línea con Giddens (1984), depende de la situación, distinguiendo entre situación rutinaria y situación de crisis. En situación de crisis, definida en Giddens (1984: 24) como aquel «conjunto de circunstancias que, por cualquier razón, alteran las rutinas a las que la organización está acostumbrada», los códigos sociales pueden perder la fuerza que anteriormente mantenían en la coordinación de las actividades de una empresa. Es en estos contextos, en los que la agencia, o la actuación del agente (guiada por su necesidad inconsciente) tiene más fuerza que las barreras estructurales que normalmente han regulado su comportamiento rutinario.

En situaciones de crisis, las normas y reglas de los SCG pueden distorsionarse. La necesidad inconsciente de los individuos de buscar su seguridad ontológica, cuando se disturban sus rutinas, puede ser un motor que genere comportamientos diferentes a los que normalmente quedaban encajados en las estructuras sociales que les rodeaban. El estudio de Weick (1983) es citado en Macintosh y Scapens (1990) como un ejemplo de este fenómeno. En concreto este trabajo analizó como una situación de estrés o incertidumbre que empujaba al individuo fuera de su estabilidad normal de equilibrio, producía una tendencia a desarrollar comportamientos contables cuestionables, como por ejemplo: inflar rentas, diferir gastos actuales, exagerar el valor de los activos, e incluso alterar facturas.

En conclusión, la teoría de Giddens permite analizar en una empresa cómo los SCG contribuyen a mantener el orden social existente, pro-

duciendo y reproduciendo las estructuras sociales que le engloban. No obstante, también pueden favorecer el desencadenamiento de cambios en este orden, principalmente cuando la empresa atraviesa situaciones de crisis. Los SCG en tanto producen y reproducen propiedades estructurales de una empresa, ofreciendo un conjunto de reglas y recursos implicados en el comportamiento organizativo o rutinas, serán una fuente de: seguridad ontológica, conciencia discursiva y conciencia práctica de sus participantes.

6. Evidencia empírica de la problemática del cambio contable: interpretación desde la teoría de estructuración

A continuación se realiza un análisis interpretativo de los resultados obtenidos en Abdul-Khalid y Scapens (2000), en torno a un caso de cambio contable. Para ello se emplea como marco teórico de referencia la Teoría de Estructuración de Anthony Giddens. El objetivo no es encontrar nuevas soluciones al caso planteado, sino realizar una interpretación de sus resultados, a través de dicha teoría. En nuestra opinión, la revisión de este caso ha sido útil para demostrar la conveniencia de la Teoría de Estructuración, en el análisis de la problemática del cambio contable, en la medida en que legitima y da validez interna a las cuestiones que en este tipo de investigaciones se plantean.

El caso descrito en este estudio es representativo de un cambio contable que introdujo conflictos en las estructuras sociales de una organización, como consecuencia de un plan deficiente en la implantación del nuevo sistema.

En concreto, se analiza la introducción de un nuevo sistema de indicadores en una empresa perteneciente al sector del gas, localizada en el este de Asia, la cual forma parte de un grupo nacional petrolero.

La empresa subsidiaria, *Eagle*, es una organización propiedad del Estado, y su principal actividad es procesar y transmitir gas a varios usuarios finales. La empresa matriz, *NOC*, es también una empresa propiedad del Estado, creada en 1970, a la cual se le otorgaron los derechos y la propiedad de explotar las reservas de petróleo y gas del país. Antes del nacimiento de *NOC*, esta actividad era realizada por empresas extranjeras. En el país, por tanto, no había una habilidad o tecnología local en este tipo de actividades. Es por ello que *NOC* imitó las prácticas de

empresas petroleras multinacionales y de otras empresas del sector de otros países. Esto se realizó manteniendo relaciones con aquellas empresas y enviando a personal *staff* para que observara sus habilidades. Esto les permitía incrementar su legitimidad y expectativas de supervivencia independientemente de la eficacia inmediata de las prácticas y procedimientos importados de aquellas empresas.

La introducción del nuevo sistema de indicadores en *Eagle* fue consecuencia de la utilización en *NOC* de una nueva técnica de gestión, *VBM (gestión basada en el valor)*. La incorporación de esta técnica, según los autores, puede ser analizada como un peldaño más en su proceso continuo de construirse una imagen en el sector, permitiéndole mantener un perfil de empresa moderna, y bien gestionada. Otro objetivo, sin embargo, fue también cambiar el estilo de gestión de la organización. Efectivamente, el objetivo de introducir el nuevo sistema era cambiar la manera de tomar decisiones. El nuevo sistema necesitaba una orientación financiera, afectando a los valores tradicionales de *Eagle*, propios de una empresa orientada a la producción, en la que la eficacia y la exactitud primaban sobre la rentabilidad.

El nuevo sistema por lo tanto requería, para un desarrollo efectivo, un cambio paralelo en las estructuras sociales de *Eagle*, tanto en *la estructura de legitimación*, como en la de *dominación*. El cambio era más complejo que una simple modificación técnica de algunos métodos de evaluación en la empresa. Los directivos necesitaban tener una conciencia financiera que antes no poseían. El nuevo sistema demandaba para su correcto funcionamiento normas, valores y prácticas que anteriormente no existían.

Los valores financieros característicos del nuevo sistema entraron en conflicto con la cultura corporativa de *Eagle*. Existía una ausencia general de objetivos financieros, los contables tenían un rol muy tradicional de registradores de datos y los presupuestos tenían un carácter ceremonial, es decir, se elaboraban, sólo porque había que hacerlo, pero sin que fueran usados en la toma de decisiones. El nuevo sistema requería un cambio de mentalidad, y una nueva forma de ver sus trabajos.

Adicionalmente, el nuevo sistema de trabajo hacía más transparentes y por tanto potencialmente más controlables a los diferentes departamentos y empleados de la organización. Anteriormente el proceso presupuestario no limitaba la «*capacidad de acción*» de los ingenieros de *Eagle*, al no controlar particularmente el resultado financiero de sus decisiones. Bajo el nuevo sistema cada decisión iba a medirse financieramen-

te, con lo cual disminuía notablemente los recursos de acción de los diferentes responsables técnicos de la empresa, y aumentaba la *capacidad de opción* de la empresa matriz. Paralelamente, el sistema modificaba las relaciones de influencia internas, en la medida en que aumentaba de alguna manera el *status* del personal contable frente al personal técnico.

El cambio en el estilo de gestión y en las relaciones de influencia entre la empresa matriz y su subsidiaria, requerido por el nuevo sistema, no se logró implementar de modo efectivo. El principal problema fue la resistencia al cambio, y subsiguientemente un desarrollo no efectivo de los objetivos técnicos del sistema. El sistema implantado debería haber conducido a otros cambios en la organización, siendo en su conjunto un cambio bastante revolucionario, pero esto no llegó a ocurrir en *Eagle*.

La resistencia al cambio estuvo generada por dos factores: la incapacidad de sus miembros a implementar el sistema, y los conflictos entre los valores que éste introducía y los existentes anteriormente. Las normas y valores reflejadas por el sistema implantado no fueron interiorizadas por los empleados. Los diferentes responsables sentían que los nuevos indicadores no reflejaban verdaderamente la eficacia y eficiencia de su trabajo. Nunca se reconoció la necesidad de cambiar.

El sistema no logró racionalizar el comportamiento de los individuos, bajo las estructuras sociales reflejadas por el mismo. A pesar de que el sistema se llevó a la práctica, a través del poder coercitivo que la empresa matriz tenía sobre *Eagle*, éste sólo fue desarrollado de manera formal o aparente, en la medida en que el sistema no logró desinstitucionalizar los antiguos valores y normas de la organización. A nuestro juicio, esto fue consecuencia de un plan deficiente de cambio. La ausencia de un equipo competente que liderara el cambio, y evaluara las reacciones de resistencia que podían surgir, propició que no se aplicaran dispositivos capaces de aumentar la motivación e identificación de los individuos frente al nuevo sistema.

A pesar de la presencia del nuevo sistema, la *seguridad ontológica* de sus empleados seguía siendo validada por los antiguos valores y normas. Esto implica que *Eagle* separó lo que son sus obligaciones formales frente a la matriz de lo que es el día a día de su gestión interna.

En conclusión las *propiedades estructurales* transmitidas por el nuevo sistema, no lograron modificar el comportamiento interno de la organización. Las *propiedades estructurales* reflejadas por el sistema funcionaron entonces como una barrera para el eficaz desarrollo de sus funciones técnicas. La resistencia que los individuos mostraron hacia

los nuevos *roles* y valores provocó que el sistema no fuera utilizado en el proceso interno de toma de decisiones. Se siguió haciendo uso de los antiguos procedimientos de gestión. Empleando la estructura conceptual de Burns y Scapens (2000), podría decirse que el proceso de cambio observado en *Eagle* fue exclusivamente ceremonial, en la medida en que no tuvo impacto en las posiciones relativas de los diferentes grupos de interés dentro de la organización.

7. Resumen y conclusiones

En este trabajo se ha puesto de manifiesto la importancia de incluir en el análisis de la Contabilidad de Gestión aspectos de la vida social de la organización. Los sistemas contables de gestión en una empresa no tienen un funcionamiento neutral. Un SCG potencialmente puede producir y reproducir las estructuras sociales de una organización, reforzando los comportamientos institucionalizados en la misma, y las relaciones de influencia existentes. Tal y como expresan Burns y Scapens (2000:22), «las rutinas de Contabilidad de Gestión podrían ser esenciales para mantener un conocimiento de la actividad organizativa».

Cuando se analiza la Contabilidad de Gestión bajo esta perspectiva, es interesante emplear algún marco teórico importado de la sociología. Su uso legitima y da robustez a las cuestiones vinculadas con aspectos de la vida social dentro de una empresa. De otro modo, quedarían definidas o analizadas de forma relajada, vaga o imprecisa.

Dentro de la variedad de teorías que han sido utilizadas en la literatura, este trabajo ha tratado de destacar la utilidad que la *teoría de estructuración* tiene para la realización de este tipo de estudios, por dos aspectos fundamentales:

1. En primer lugar, por el hecho de que presenta un modelo sólido que abandona toda postura radical, ya sea de talante funcionalista, estructuralista, o humanista, incluyendo en su análisis un esquema en el que se diferencian los distintos mundos presentes en la organización: el natural, social y subjetivo (Macintosh y Scapens, 1991).
2. En segundo lugar, por su adecuación para interpretar los diferentes *roles* que los SCG pueden ejercer en una empresa, ofreciendo un esquema útil para analizar el proceso de cambio contable.

El cambio contable debe ser analizado como un proceso, y no como un resultado. El cambio contable debe ser analizado sin obviar el comportamiento de los individuos y de los grupos dentro de la organización. Este estudio puede realizarse desde dos perspectivas distintas, por un lado: analizar el modo en que un cambio contable influencia sobre el comportamiento organizativo, reconociendo la importancia de sus *propiedades estructurales* durante el proceso, y por otro lado, observar el modo en que el comportamiento del individuo y de los grupos, puede impedir la institucionalización de las normas y valores reflejadas por un SCG. Dicho de otro modo, las estructuras de dominación y legitimación existentes en la empresa pueden convertirse «en un mecanismo de control informal que impulse, retrase o evite cualquier cambio promovido dentro de las organizaciones y en particular el cambio contable» (Álvarez-Dardet y Araújo, 1997).

El análisis del caso de cambio contable contenido en Abdul-Khalid y Scapens (2000) ha tratado de puntualizar la capacidad de la Teoría de Estructuración en el análisis de la complejidad de un proceso de este tipo, ilustrando las relaciones establecidas a lo largo de este trabajo entre un SCG y el contexto social de una organización.

No obstante, la utilidad de esta teoría estará condicionada a aquellos trabajos que necesiten observar la Contabilidad de Gestión dentro de su contexto, es decir, de un espacio-tiempo. Por lo que únicamente será válido en estudios de carácter longitudinal, en los que se pretenda entender o conocer la complejidad de la organización en su conjunto.

Adoptar este modo de investigación es separarse de cualquier creencia positivista y/o funcionalista, en la medida en que los sistemas «óptimos» y las elecciones «racionales», no pueden prescribirse, sino únicamente explicarse dentro del contexto organizativo en el que se observan.

Referencias bibliográficas

- ABDUL-KHALID y SCAPENS (2000): «An Institutionalists study of resistance to management accounting change», *Documento de Trabajo*, Turku (Finlandia), octubre.
- ÁLVAREZ-DARDET, C. Y ARAÚJO, P. (1997): «Cultura y mecanismos de control: ¿motor o barrera del cambio contable», *Workshop en Contabilidad de Gestión*, Cádiz.

- AMAT, J. (1998): *Control de gestión: una perspectiva de dirección*, Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A.
- ARGYRIS, C. (1977): «Organizational learning and management information systems», *Accounting, Organizations and Society*, v. 2 (2), págs. 101-112.
- BIRNBERG, J.G.; TUROPOLEC, L.; YOUNG, S.M. y BUCKLEY, J.W (1983): «The organizational context of accounting/comments/reply», *Accounting, Organizations & Society*, v. 8, n. 2/3, págs. 111-138.
- BURCHELL, S., CLUBB, C., HOPWOOD, A. y HUGHES, J. (1980): «The roles of accounting in organizations and society», *Accounting, Organizations and Society*, v. 5 (1), págs. 5-27.
- BURNS, J. (1998): «The micro-processes of accounting change in a product development department: the inter-play of routines, institutions and power», *EIASM workshop on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research*, December, Brussels.
- BURNS, J. y SCAPENS (2000): «Conceptualising management accounting change: an institutional framework», *Management Accounting Research*, v. 11, págs. 3-25.
- BURRELL, G. y MORGAN, G. (1979): *Sociological paradigm and organisational analysis*, Heinemann, London.
- CARMONA, S., EZZAMEL, M. y GUTIERREZ, F. (1997): «Control and cost accounting in the spanish royal tobacco factory», *Accounting, Organizations and Society*, v. 22 (5), págs. 441-446.
- CHUA, W. F. (1986): «Radical Developments in Accounting Thought», *The Accounting Review*, v. 61, págs. 601-633.
- COOPER, D. (1980): «Discussion of towards a political economy of accounting», *Accounting, Organization and Society*, v. 6 (3), págs. 175-191.
- COOPER, D. (1981): «A social and organizational view of management accounting», en M. Bromwich y A. Hopwood (editores), *Essays in British Accounting Research*, Pitman, London.
- GIDDENS, A (1976): «New rules of sociological method», *Hutchinson & Co*, London.
- GIDDENS, A (1982): «Profiles and critiques in social theory», *Macmillan*, London.
- GIDDENS, A. (1979): «Central problems in social theory», *University of California Press*, Berkeley.

- GIDDENS, A. (1984): *The constitution of Society*, University of California Press, Berkeley.
- HANNA, D.P. (1990): «Diseño de organizaciones para la excelencia del desempeño», *Addison-Wesley Ibeoramérica*, México.
- HOPPER, T. y ARMSTRONG, P. (1991): «Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates», *Accounting, Organizations and Society*, v. 16 (5/6), págs. 405-438.
- HOPPER, T. y POWELL, A. (1985): «Making sense of behavioural research into management accounting: a review of its underlying assumptions», *Journal of Management Studies*, págs. 437-465.
- HOPWOOD, A. (1972): «An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation», *Journal of Accounting Research*, v. 10.
- HOPWOOD, A. (1974): *Accounting and human behaviour*, Haymarket Publications, Londres.
- HOPWOOD, A. (1987): «The archaeology of accounting systems», *Accounting, Organization and Society*, v. 12 (3), págs. 207-234.
- INSTITUTE OF COST AND MANAGEMENT ACCOUNTANTS (1974): «Terminology of Management and Financial Accountancy».
- LARRINAGA, C. (1999): «Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión», *Revista de Contabilidad*, v. 2 (3), págs. 103-132.
- MACINTOSH, N.B. y SCAPENS, R.W. (1990): «Structuration theory in management accounting», *Accounting, Organization and Society*, v. 15 (5), págs. 455-477.
- MACINTOSH, N.B. y SCAPENS, R.W. (1991) «Management accounting and control systems: a structuration theory analysis», *Journal of Management Accounting Research*, v. 3, págs. 131-158.
- MARKUS, M. y PFEFFER, J. (1983): «Power and the design and implementation of accounting and control systems», *Accounting, Organizations and Society*, v. 8 (2/3), págs. 205-218.
- MILLER, P. (1994): «Accounting as social and institutional practice: an introduction», en A. Hopwood y P. Miller, *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge Studies in Management, Cambridge University Press, Cambridge.
- MILLER, P.; O'LEARY, T. y BOLAND, R.J., Jr. (1987): «Accounting and the construction of the governable person/discussion», *Accounting, Organizations & Society*, v. 12, n. 3, págs. 235-272.

- MORGAN, G. (1984): «Opportunities arising from paradigm diversity», *Administration and Society*, págs. 306-307.
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, DEFINITION OF MANAGEMENT ACCOUNTING (1981): «Statements on Management Accounting».
- PRESTON, A. (1986): «Interactions and arrangements in the process of informing», *Accounting, Organizations and Society*, págs. 521-543.
- PUTXY, A.G. (1993): «The social and organizational context of management accounting», en *Advance Management Accounting And Finance Series*, CIMA, Academic Press, San Diego, California.
- PUTXY, A.G., WILLMOTT, H.C., COOPER, D.J. y LOWE, E.A. (1987): «Modes of accounting regulation in advanced capitalism: locating accountancy in four countries», *Accounting, Organizations and Society*, v. 12(3), págs. 273-291.
- ROBERTS, J. y SCAPENS, R. (1985): «Accounting systems and systems of accountability-understanding accounting practices in their organizational context», *Accounting, Organizations and Society*, v. 10 (4), págs. 443-456.
- ROSLENDER, R. (1995): «Relevance lost and found; critical perspectives on the promise of management accounting», *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 7, págs. 533-561.
- SCAPENS, R. W. y ROBERTS, J. (1993): «Accounting and control: A case study of resistance to accounting change», *Management Accounting Research*, v. 4, págs. 1-32.
- SIERRA, R. (1983): *Ciencias sociales: epistemología, lógica y metodología*, Editorial Paraninfo, Madrid.
- TINKER, A. (1980): «Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the cambridge controversies», *Accounting, Organization and Society*, v. 5 (1), págs. 147-160.
- WEICK, K. E. (1983): «Stress in accounting systems», *The Accounting Review*, April, págs. 350-369.

Notas

- ¹ Seguridad del ser apoyada en la lógica y la moral.