

# El cambio de los Sistemas de Control de Gestión: Estudio de caso múltiple en PyMEs

Lucio Jesús Uc Heredia<sup>1</sup>

## RESUMEN

El estudio de los Sistemas de Control de Gestión (SCG) de las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) resulta oportuno ante la imparable transformación del ambiente empresarial. El objetivo de este trabajo es conocer cómo cambian los SCG de las PyMEs. Para ello se analiza el cambio de SCG de cuatro PyMEs industriales manufactureras utilizando la tipología para la clasificación de Sulaiman y Mitchell (2005) y el modelo de interpretación de Busco, Quattrone y Riccaboni (2007). Los estudios de casos presentados permiten conocer cómo dichas empresas han cambiado sus SCG. También se señala la apremiante necesidad de diseñar una metodología o herramienta específica para la gestión de la PyME.

## ABSTRACT

The study of Management Control Systems (MCS) of the Small and Medium Enterprises (SMEs) is appropriate to the unstoppable transformation of the business environment. The aim of this paper is to discuss the change in MCS in four manufacturing SMEs using the typology for the classification of Sulaiman and Mitchell (2005) and the model for interpretation by Busco, Quattrone

**Palabras clave:** Sistemas de Control de Gestión, cambio, PyME, estudio de caso, gestión, innovación.

**Key words:** Management Control Systems, change, SME, study case, management, innovation.

Recibido: 2 de diciembre de 2009, aceptado: 6 de marzo de 2010

<sup>1</sup> Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Autónoma de Yucatán, luciouc@uady.mx

and Riccaboni (2007). These cases studies allow to know how these companies have changed their MCS. Also this paper shows the urgent need to design a specific methodology or tool for the management of SMEs.

## INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es conocer cómo cambian los Sistemas de Control de Gestión (SCG) de cuatro Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) industriales manufactureras. Para ello se utiliza la tipificación de los cambios de SCG de Sulaiman y Mitchell (2005) y las dimensiones para la interpretación del cambio de SCG de Busco, Quattrone y Riccaboni (2007). La pregunta de investigación que guía el trabajo es ¿cómo cambian los SCG en las PyMEs industriales manufactureras? Para responder a este cuestionamiento se realiza un estudio de caso múltiple en el subsector alimentos y bebidas de Yucatán, México.

La pertinencia del estudio del cambio de los SCG y su relación con el cambio organizativo y social, ha sido puesta de manifiesto en diversos trabajos (Burns y Scapens, 2000; Williams y Seaman, 2002; Araújo, 2003; Escobar y Lobo, 2005; Ford y Greer, 2005; Scapens, 2006; Chenhall y Euske, 2007; Busco *et al.*, 2007). En el siglo pasado surgieron diversas innovaciones en los subsistemas que conforman los SCG; sin embargo, el uso de las novedosas técnicas de gestión desarrolladas sigue siendo bajo.

El carácter conservador de la contabilidad causa que los cambios de SCG sean lentos y moderados, en contraposición de frecuentes y radicales (Sulaiman y Mitchell, 2005). En ese

sentido, Martínez (2004) afirma que la información contable ayuda, o en su defecto, retrasa a las organizaciones en la detección de la necesidad del cambio y en el establecimiento del modo de acometerlo. Además, el cambio de SCG no se presenta como un fenómeno homogéneo en las empresas. Por ejemplo, Simons (1990) menciona que existen diferencias entre los SCG de las empresas que compiten de acuerdo con la estrategia que siguen. Por su parte, Martínez (2004) indica que las variaciones en el entorno y en las estructuras organizacionales implican cambios en las necesidades de información, viéndose alteradas la cantidad y la naturaleza de la información así como su utilización en la toma de decisiones y el control. Esta heterogeneidad del cambio dificulta su análisis y discusión.

La revisión de la literatura existente permite identificar múltiples factores relacionados con el cambio de SCG. Burns y Vaivio (2001) atribuyen el cambio a fenómenos como la globalización de los mercados, el incremento de la competencia, los avances tecnológicos y los cambios en la forma de producción. Según estos autores, dichos fenómenos han causado que los procesos para la toma de decisiones requieran de múltiple información, en mayor cantidad y tiempo real. Dada la importancia de identificar la influencia de estos factores, Haldma y Lääts (2002) clasifican las contingencias que aceleraban o disminuían los cambios de sistemas contables en aspectos ambientales, organizacionales y tecnológicos. Así, los aspectos particulares de un SCG dependerán de las circunstancias específicas de la organización (variables contingentes, tales como el entorno de la empresa, su tecnología y estructura organizacional).

La importancia de identificar y analizar la influencia de los factores relacionados al cambio radica en el control de sus efectos al momento de realizarlo. Innes y Mitchell (1990) dividen los factores asociados al cambio de SCG en tres categorías: **motivadores**, **catalizadores** y **facilitadores**. Los primeros son los que impulsan de manera general al cambio, los segundos; a las necesidades más específicas asociadas con el cambio y por último, a los factores que apoyan el cambio pero que

no tienen la suficiente fuerza para provocarlo, aunque son necesarios para que ocurra. Cobb, Helliar e Innes (1995) añadieron a este modelo la influencia del líder (reconociendo el papel de los individuos en el cambio), el *momentum* y las barreras del cambio (factores que obstaculizan, atrasan e incluso evitan el cambio). Siguiendo este modelo, Kasurinen (2002) agrupó las barreras del cambio en tres subcategorías a las que llama **confusores**, **frustradores** y **retrasadores**. Burns y Scapens (2000) presentan el cambio de SCG desde una perspectiva institucional. Consideran que es un proceso continuo en el que destacan las relaciones entre acciones, reglas, rutinas y suposiciones subyacentes tomadas en la organización. La teoría sobre el cambio de SCG se ha desarrollado principalmente en el seno de las grandes empresas. Para empezar a construir la teoría para la PyME es necesario ir abordando los casos de éxito y fracaso en la adopción de nuevas herramientas o en la modificación de las existentes en este tipo de empresas (Gumbus y Lussier, 2006).

Ante la multiplicidad de enfoques encontrados en la literatura para estudiar el cambio en SCG, este trabajo supone la existencia de factores institucionales y contingentes como respuesta al cuestionamiento de ¿cómo cambian los SCG en las PyMEs industriales manufactureras?

Para efectos de tipificar los cambios de SCG se propone utilizar la de Sulaiman y Mitchell (2005). Esta clasificación es sencilla y permite de manera sistemática definir el cambio en una categoría que facilite su denominación y comparación (ver **Cuadro 1**). Además de la identificación del tipo de cambio de SCG en la PyME es necesaria su interpretación sistemática; para ello, se propone el modelo de Busco *et al.* (2007), que mediante el análisis sistemático de dimensiones claves obtienen una interpretación del cambio de SCG. El modelo que construyen implica el análisis del agente y objeto de cambio; las formas y relaciones del cambio; el espacio y tiempo del cambio; y la interacción entre cambio y estabilidad (ver **Figura 1**).

## MATERIALES Y MÉTODOS

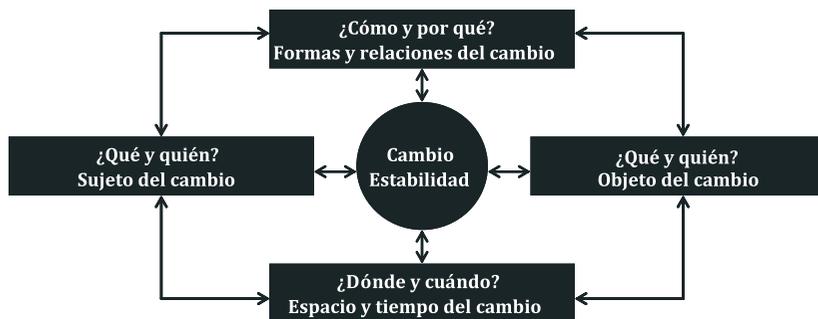
El trabajo ha sido diseñado con un enfoque cualitativo. La estrategia de investigación utilizada es el estudio de caso múltiple. Para asegurar su objetividad, en función de la fiabilidad y validez, se diseñó un protocolo<sup>2</sup> el cual constituyó la guía

<sup>2</sup> Siguiendo los lineamientos de Yin (2003) el protocolo contiene: Semblanza del estudio, proposiciones y preguntas de investigación, procedimientos a realizar para la recolección de información (formatos de solicitud y guías de entrevistas, así como proceso de triangulación de la evidencia).

**Cuadro 1.** Tipología para la clasificación del cambio de SCG

| Tipo de cambio  | Definición  | Ejemplo   |
|---|---|---|
| <b>Adición de nuevos componentes.</b>   | El cambio consiste en la introducción de nuevas técnicas como extensiones del SCG existente.            | La introducción por primera vez de un paquete de medición del rendimiento no financiero o de un sistema de costo de la calidad.   |
| <b>Reemplazo de componentes.</b>  | El cambio constituye la introducción de nuevas técnicas como reemplazos de una parte del SCG existente. | La sustitución del sistema de costos tradicional con ABC o del sistema de presupuestación fijo por el flexible.   |
| <b>Modificación de la presentación de la información. (information outputs)</b> | El cambio radica en la modificación de las salidas de información del SCG existente.                    | La preparación de informes semanales en contraposición a mensuales o la presentación de información numérica en forma gráfica.  |
| <b>Modificación de la operación del sistema.</b>                                | El cambio ocurre por la modificación de la operación técnica del SCG existente.                         | El uso de una tasa predeterminada frente a una real en un sistema de cálculo de costos existente o el uso de un análisis de regresión en contraposición a una base de inspección para la separación fija y los costos de la variable. |
| <b>Reducción del sistema.</b>   | El cambio es la eliminación de una técnica de control de gestión sin reemplazarla.                      | El abandono de la presupuestación o de la determinación del punto de equilibrio.  |

Fuente: Elaboración propia con base en la tipificación de Sulaiman y Mitchell (2005).



**Figura 1.** Modelo para interpretar el cambio y estabilidad de SCG.

Fuente: Busco, Quattrone y Riccaboni (2007).

de los procedimientos que se realizaron durante la fase de selección de los casos y obtención de evidencias. Yin (2003) señala que el protocolo es útil en un estudio de caso múltiple para asegurar la homogeneización de la información obtenida. Partiendo de las recomendaciones de este autor, la selección de los casos se realizó por muestreo teórico, tratando de seleccionar aquellos que representaban la mayor oportunidad de aprendizaje.

Tal como lo requiere la investigación con estudios de casos, la información ha sido recogida por medio de entrevistas personales (grabadas en audio) con propietarios/directivos,

gerentes y contables, revisión documental proporcionada por la empresa y observación directa. El trabajo también se beneficia de la experiencia de los diferentes actores que intervienen en el fenómeno tratado ya que la perspectiva que se obtiene de un equipo resulta en incidentes que en ocasiones no se tienen en cuenta al revisar los trabajos previos (Grant *et al.*, 2001). Esta combinación de actores, también ha sido utilizada por Busco *et al.* (2000) al analizar la cultura organizacional y los procesos de cambios.

Para la realización de este trabajo se seleccionaron PyMEs industriales manufactureras del subsector alimento y bebidas de Yucatán,

**Tabla 1.** Información general sobre los casos

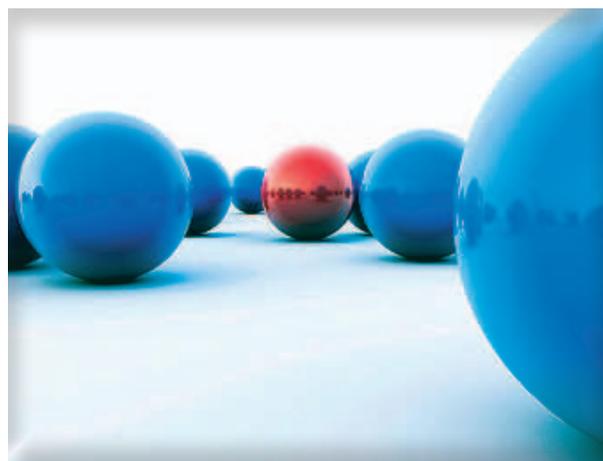
| Características generales de los casos                        | Empresa A  | Empresa B  | Empresa C   | Empresa D  |
|---|--|--|---|--|
| <b>Actividad</b>  | Elaboración de botanas   | Elaboración de panes y pasteles  | Elaboración de alimentos balanceados para animales  | Elaboración de salsas y condimentos  |
| <b>Tamaño<sup>3</sup></b>                                     | Mediana<br>120 empleados   | Mediana<br>90 empleados  | Mediana<br>160 empleados  | Pequeña<br>30 empleados  |
| <b>Antigüedad</b>   | Más de 30 años   | Más de 30 años   | Más de 10 años  | Más de 10 años   |
| <b>Propiedad</b>  | Sociedad familiar  | Sociedad familiar  | Sociedad familiar   | Sociedad familiar  |
| <b>¿La administración está profesionalizada?</b>              | Sí   | Sí   | Sí  | Sí   |
| <b>¿El propietario o principal accionista es el director?</b> | Sí   | Sí   | Sí  | Sí   |
| <b>Nivel tecnológico</b>                                      | Bajo   | Bajo   | Bajo  | Bajo   |
| <b>Exportación</b>  | Sí   | NO   | NO  | Sí   |
| <b>Herramientas de gestión implementadas</b>                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan estratégico formal.</li> <li>• Modelo de gestión.</li> <li>• Sistema administrativo integral desarrollado internamente.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan estratégico.</li> <li>• Sistema de información para gestión de puntos de venta en tiempo real, desarrollado internamente.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeación estratégica.</li> <li>• Sistema administrativo integral (ERP) prediseñado.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema administrativo integral (ERP) prediseñado.</li> </ul> |

Fuente: Elaboración propia.

México. La muestra se conforma de cuatro empresas locales que han experimentado el fenómeno a estudiar (ver **Tabla 1**). La obtención de información se realizó durante el periodo de agosto del 2008 a febrero del 2009. Dado que el cambio en SCG no es un fenómeno común y no existen estadísticas sobre las empresas que han cambiado sus sistemas, la selección se realizó partiendo de las recomendaciones de practicantes externos (consultores, auditores y contadores).

El contacto con estos practicantes fue de dos formas: **Presencial** con los integrantes del Comité Consultivo de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Yucatán y a través de **correo electrónico** de un directorio obtenido del mismo colegio de profesionales. De estas sesiones se obtuvo un listado de empresas con el fenómeno y se procedió a contactarlas.

<sup>3</sup> Clasificadas de acuerdo con el criterio señalado en el Diario Oficial de la Federación de México del 31 de diciembre de 2002, en el cual se considera Pequeña Empresa industrial a aquella que cuenta con un número de empleados entre 11 y 50, así como Mediana a aquella cuyo número se ubica entre 51 y 250.



Finalmente, nueve empresas del sector alimentos fueron identificadas, de las cuales cuatro aceptaron participar. Se realizaron entrevistas a los cuatro propietarios/directivos de empresas y el mismo número de responsables de la elaboración de información; en algunos casos se presenciaron reuniones relacionadas con los aspectos estudiados y se realizaron visitas a las instalaciones que permitieron observar el desarrollo de las

reuniones con los equipos administrativos y la utilización de la herramienta en estudio. En todos los casos y siguiendo el protocolo del estudio, se aseguró a los participantes el anonimato y la absoluta confidencialidad de la información proporcionada, razón por la cual no se revelan los datos de identidad de las empresas y los aspectos de sus sistemas que son considerados estratégicos (por ejemplo; el proveedor del sistema adquirido).

## RESULTADOS

### Tipificación de los de cambios de SCG

La empresa A reemplazó su modelo de gestión tradicional, enfocado al desempeño económico, por uno nuevo<sup>4</sup> el cual integra la dimensión social de la empresa con el desempeño económico. La nueva forma de gestión, impuso a la empresa nuevos requerimientos de información en múltiples dimensiones. Por ello, fue necesaria la utilización de un *software* para sustituir los sistemas de información manuales con los que contaba, mismos que resultaban ineficaces a la luz del nuevo modelo de gestión. El *software* fue diseñado para proporcionar información en tiempo real y con diversas opciones de salidas de información (por ejemplo: información agregada o detallada, numérica o gráfica, opción de impresión o consulta en pantalla, por área o por individuo, etc.). Estos cambios ocurrieron en un periodo de 11 años, con una interrupción de cinco años, tiempo en el que los proyectos no tuvieron avance.

La empresa B determinó como prioridad la obtención de información en tiempo real de sus puntos de ventas, para éstos; implementó un sistema de información que provee información en tiempo real a los encargados de la planificación de la producción diaria y de la determinación de costos de producción. A futuro, este sistema se incorporará al sistema semi-integrado de gestión existente que, con ciertas limitaciones, proporciona información económico-financiera global. Los cambios se iniciaron nueve años atrás de la fecha de realización del presente estudio.

Siguiendo la tipología de clasificación

<sup>4</sup> Por motivos de confidencialidad no se revelan los nombres de las herramientas de gestión implementadas; en todos los casos, los propietarios/directivos las consideran una ventaja competitiva.

de Sulaiman y Mitchell (2005), la empresa A ha reemplazado su SCG (nuevo modelo de gestión) y también ha modificado sus salidas de información (*outputs*) al pasar de un sistema manual a un Sistema Integrado de Gestión (SIG). El cambio de la empresa B puede considerarse menos radical ya que únicamente constituye una adición a los sistemas existentes. A la fecha ambas empresas manifiestan estar satisfechas con los resultados obtenidos. Cabe destacar que el cambio no ha sido tarea fácil ya que, previo a su funcionamiento, realizaron varios intentos fallidos que representaron una cantidad importante de recursos invertidos.

Las empresas C y D han implantado un sistema integrado de gestión prediseñado modificando



sus sistemas manuales, los cambios iniciaron cuatro y tres años atrás de la fecha del presente estudio. En ambos casos, este cambio no ha modificado las prácticas habituales de gestión y únicamente ha redundado en una mejoría de la confianza de la información, en mayor oportunidad o rapidez en la obtención de información, y facilidad por el sistema amigable.

De acuerdo a la clasificación de Sulaiman y Mitchell (2005) el cambio de ambas empresas se clasifica como una modificación de sus salidas de información. Aunque las dos manifiestan estar satisfechas con el cambio, la empresa D manifiesta una mayor satisfacción con los resultados obtenidos.

## Estudio de las dimensiones del cambio

### ¿Qué y quién cambia?

En todos los casos se observa que el convencimiento de los propietarios/directivos es un factor indispensable para que ocurra el cambio de SCG. En las Medianas Empresas (A, B, y C) el cambio de SCG está relacionado con la planificación estratégica. En los procesos de planeación se identificaron limitaciones en los sistemas de información existentes, hecho que llevó a fijar como objetivo prioritario, la mejora de los sistemas de información formales para poder conducir las estrategias. Resulta interesante observar que los propietarios/directivos de estas empresas estuvieron más relacionados con los potentes agentes de cambio (cursos, consultores, recomendaciones de expertos, academia) y tuvieron un mayor interés en formalizar y conducir sus estrategias, mejorar el sistema de evaluación de personal y establecer un mejor sistema de recompensas.

En el caso de la Pequeña Empresa (empresa D) es notable su énfasis al control de los resultados. Esto sugiere que el propietario/directivo no está interesado en cambiar de fondo su gestión, sino más bien en reforzar los controles que ya tienen al añadirle tecnología a sus sistemas de información implantados. Cabe mencionar que el cambio de SCG de esta empresa fue motivado por la contratación de un nuevo contralor.

En suma, puede observarse en todos los casos que no existe ningún agente externo para cambiar los SCG; únicamente impera la necesidad de contar con sistemas más eficientes para hacer frente a diversos factores. Es observable la poca influencia de los gerentes y contadores en la motivación del cambio, excepto en uno de los casos. La falta de propuestas se da por la pobre capacitación en gestión (no conocen alternativas efectivas) y el exceso de tareas no integradas para fines fiscales y control de resultados. Por tanto, al presentarse este tipo de problemática los mismos contables y gerentes recomiendan los servicios de un consultor para resolverla. Así, a través de la consultoría se da inicio a una planeación formal. El papel de los consultores externos ha sido duramente criticado principalmente por la falta de propuestas adecuadas a las realidades y posibilidades de estas empresas.

### ¿Cómo y por qué?

Excepto el caso de la empresa A, los demás no

consideraron urgente realizar un cambio radical en su gestión. La decisión de cómo realizarlo ha sido producto de un continuo ejercicio de reflexión colectiva entre propietario/directivo, gerentes, contadores y consultores en todos los casos.

A diferencia de la empresa D, las demás han recurrido a consultores expertos para el diseño e implementación de la herramienta. En las empresas A, B y C existían las condiciones propicias para desarrollar el cambio de SCG (gestión profesionalizada, disposición del personal, recursos para desarrollar el cambio), pero sobretodo existía la filosofía de mejora continua. Para estas empresas es común la dificultad para encontrar consultores expertos. También destacan la inversión en la preparación del personal de niveles más bajos para el manejo del equipo de cómputo y la falta de experiencia de los profesionales egresados de las principales facultades de empresa de la región. Así, a través de la inversión en capacitación y entrenamiento de personal y mediante pruebas de ensayo y error, han diseñado e implementado subsistemas de control de gestión que les son más adecuados para obtener la información que les exigen sus estrategias.

### ¿Dónde y cuándo?

Las implicaciones del cambio pueden encontrarse en todos los niveles de la organización. El hecho de contar con información de calidad anima a los directivos a invertir en sus sistemas, aunque de manera parcial y gradual. Los sistemas antiguos fueron gradualmente reemplazados y algunos tales como la contabilidad financiera, coexisten sin cambio junto con los nuevos sistemas. Las nuevas técnicas implantadas son adopciones parciales de técnicas administrativas desarrolladas. Éstas, junto con la capacitación constante y los incentivos, permiten a la organización la flexibilidad de ir cambiando a la par de las necesidades y estrategias (las operaciones de estas empresas son menos estandarizadas que las operaciones de las grandes empresas). Debido a la lentitud con la que ocurren las diferentes etapas de implementación, no es posible observar un momento del cambio y determinar su estabilidad. Las empresas justifican esto porque se ven a sí mismas como organizaciones que aprenden, por tal motivo, asumen que el cambio es continuo.

En todas las empresas se valora el capital intelectual (ya que han invertido en la

capacitación y entrenamiento de su personal), han establecido sistemas de recompensas para invitar a los participantes a una mejora continua (algunos de los empleados participantes en los cambios ya son propietarios de acciones de la empresa).

## DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

A través del estudio de cuatro PyMEs industriales manufactureras del subsector alimentos y bebidas de Yucatán, México, se ha logrado una aproximación hacia la comprensión del cambio de SCG en este tipo de empresas. El modelo de interpretación del cambio de Busco *et al.* (2007) ha resultado eficaz a la luz de la metodología utilizada y ha permitido demostrar que el cambio de SCG tiene importantes implicaciones en las PyMEs que lo realizan.

En respuesta al cuestionamiento de cómo cambian los SCG de las PyMEs industriales manufactureras, puede concluirse que este es un fenómeno aparejado al establecimiento de estrategias formales para contrarrestar la fuerte competencia y el crecimiento que causa la complejidad del negocio (Hadma y Laats, 2002; Martínez, 2004). Sin embargo, se presenta como un proceso parcial y lento. Trabajos como el de Busco *et al.* (2000) y de Sulaiman y Mitchell (2005) señalan que este comportamiento está relacionado con el conservadurismo propio de la contabilidad, pero en este estudio se relaciona más con los recursos limitados. Básicamente estas limitaciones se refieren al aspecto humano y financiero.

Aún mediante pruebas de ensayo y error, algunas empresas locales han realizado cambios exitosos. El cambio en SCG en las PyMEs locales, está ocurriendo como adaptaciones parciales (basándose en referentes teóricos) de las herramientas que se divulgan como eficaces en la región. Se observa un fuerte énfasis en la integración informática de los sistemas de información.

Las principales características observadas en la implementación son la sensibilización, el establecimiento de un sistema de recompensas e incentivos y la capacitación. El directivo juega un papel importante en la decisión de cambiar así como en el desarrollo del mismo. Por tanto,



ha quedado demostrado que es él, quien finalmente decide el cambio, su intensidad y duración. Sin embargo, surge un nuevo cuestionamiento: ¿cómo cultivar en el director ese compromiso para el cambio? Se observa que aquellos directores que se centran en la tarea y se encierran en la organización no se dan cuenta de las nuevas necesidades de la empresa, mientras que aquellos que están en permanente contacto con consultores y expertos, ven más allá de los límites de su organización; por tanto, es importante mantener informado al propietario/director de la PyME, sobre las novedades en la gestión de empresas.

En conclusión, se destaca la necesidad de construir un modelo de gestión donde el concepto de "heterogeneidad" de Busco *et al.* (2007) pueda representar la característica esencial de las herramientas de gestión aplicables a las PyMEs. Es decir, para disminuir las pruebas de ensayo y error en este tipo de empresas, es necesario desarrollar herramientas que por naturaleza sean heterogéneas pero que su difusión y práctica sean homogéneas; es decir, herramientas comunes pero que permitan experimentar, mediar y adaptarse a las necesidades de cada organización en un contexto altamente competitivo y cambiante. Finalmente, aspectos como el papel de los asesores externos (independientes o agencias gubernamentales), la pasividad de las asociaciones empresariales y de los contables o la escasa vinculación empresa-universidad, abren nuevas posibilidades de investigación.

## REFERENCIAS

- ARAÚJO, 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*, vol. XXXII, 693-724, julio-septiembre, 2003.
- BURNS, J. y R. SCAPENS, Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, vol. 11, 3-25, 2000.
- BURNS, J. y J. VAIVIO, Management accounting change. *Management Accounting Research*, vol. 12, 389-402, 2001.
- BUSCO, C., QUATTRONEP. y RICCABONIA., Management Accounting Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, vol. 18, 125-149, 2007.
- CHENHALL, R. y K. EUSKE, The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, 601-637, 2007.
- COBB, I., HELLIAR C. y INNES J., Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*, vol. 6, 155-175, 1995.
- ESCOBAR, B. y A. LOBO, Una revisión sobre cambio organizativo: Implicaciones para la contabilidad de gestión. *Universidad Eafit*, vol. 41, 96-122, enero-marzo, 2005.
- FORD, M. y B. GREER, The Relationship between Management Control System Usage and Planned Change Achievement: An Exploratory Study. *Journal of Change Management*, vol. 5, 29-46, 2005.
- GRANT, K., *et al.*, Experiential research methodology: an integrated academic practitioner team approach. *Qualitative Market Research: An International Journal*, vol. 4, 66-74, 2001.
- GUMBUS, A. y R. LUSSIER, Entrepreneurs Use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures. *Journal of Small Business Management*, vol. 44, 407-425, 2006.
- HALDMA T. y K. LÄÄTS, Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies. *Review of Faculty of Economics and Business Administration*, (13), 2002.
- INNES, J. y F. MITCHELL, The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, vol. 1, 3-19, 1990.
- KASURINEN, T., Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, vol. 13, 323-343, 2002.
- MARTÍNEZ, M., Proceso, antecedentes y consecuencias de la adopción de innovaciones contables: contrastación de un modelo integrador. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, (21) 5-26, 2004.
- SCAPENS, R., Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, vol. 38, 1-30, 2006.
- SIMONS, R., The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, 127-143, 1990.
- SULAIMAN, S. y F. MITCHELL, Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, (16) 422-437, 2005.
- WILLIAMS, J. y A. SEAMAN, Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty. *Management Accounting Research*, vol. 13, 419-445, 2002.
- YIN, R., *Case study research. Design and methods*. 3<sup>ra</sup>. edition, vol. 5, USA: Sage Publications, 183, 2003.