

El Impacto de los Procesos de Adquisiciones Transnacionales sobre los Sistemas de Control

Antonio Lobo Gallardo



UNIVERSIDAD
de SEVILLA

*A la memoria de mi madre,
a mi familia y a Rosa.*

Quiero agradecer el apoyo y la atención de un grupo de personas sin las que estoy seguro, no hubiese podido realizar mi primer trabajo de investigación.

A los profesores Cecilio Mar-Molinero, Robert Scapens, Trevor Hopper y Mahmoud Ezzamel por sus consejos y ayuda durante mis estancias en el Reino Unido. A los profesores Robert Scapens, Antonio Dávila, Michel Lebas, Trevor Hopper, Mahmoud Ezzamel, Dermot Williamson y, especialmente, a Hanno Roberts por sus comentarios sobre el caso analizado. También a los tres revisores anónimos su contribución a la mejora de este trabajo.

En general, a todos los miembros de la organización estudiada, en particular a D. Manuel González, D. Zacarías de la Hera, Mrs. Jane Kilpatrick, D. Pedro Prieto y D^a. Rafaela Alamillo y, en especial, a D. Carlos Fernández por su colaboración y paciencia durante el largo período de investigación.

En cuanto a mis compañeros, incluidos los administrativos, les doy las gracias por soportarme durante los últimos años. En particular, a los profesores Silvia Fresneda por ayudarme a dar forma a mis ideas iniciales, a Manuel García-Ayuso por asesorarme con el inglés y aclararme algunas cuestiones financieras, a José Luís Arquero y a Constancio Zamora por su asistencia informática y, por último, al ilustradísimo Ignacio Ruiz por esas divertidas y provechosas discusiones académicas.

Asimismo, me siento especialmente en deuda con el profesor Guillermo Juan Sierra Molina por la confianza depositada en mí y, primordialmente, con mi maestro y amigo el profesor Bernabé Escobar por todos sus consejos, su imperturbabilidad para bregar conmigo y, sobre todo, por su buena predisposición para realizar todas esas discusiones tan fructíferas que hemos

mantenido sobre este trabajo por media Europa, Castro del Río, Fuente del Arco y El Saucejo.

Finalmente, a mis padres y hermanos por haberme brindado la posibilidad de realizar estudios superiores, a Rosa por el tiempo que me ha prestado y que le debo y, por último, a mis amigos por tener que haber aprendido hasta Contabilidad para seguir llevándonos bien.

A todos, muchísimas gracias.

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	V
ÍNDICE DE TABLAS	VII
ÍNDICE DE GRÁFICOS	IX
ÍNDICE DE ANEXOS	XI
INTRODUCCIÓN	XIII

CAPÍTULO I: EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN

1.- Introducción.	2
2.- Del Cálculo de Costes a la Contabilidad para la Gestión.	6
3.- Los Enfoques Derivados del Pensamiento Neoclásico.	15
4.- Las Aportaciones de la Teoría de la Organización. Especial Referencia a la Aproximación Contingente.	24
5.- La Corriente Interpretativa. Especial Referencia a la Teoría Institucional.	29
5.1.- El Institucionalismo Sociológico.	33
5.2.- El Marco Institucional-Económico.	34
6.- La Contabilidad Crítica.	37
7.- Algunas Reflexiones sobre la Investigación en Contabilidad para la Gestión en España.	43
8.- Tendencias de la Investigación en Contabilidad para la Gestión.	59
9.- Consideraciones Finales.	63
10.- Bibliografía.	72

CAPÍTULO II: LA INVESTIGACIÓN EN CAMBIO ORGANIZATIVO: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCESOS DE FUSIÓN Y ADQUISICIÓN

1.- Introducción.	90
2.- Panorama Actual de las Fusiones y Adquisiciones.	95

2.1.- Evolución del Fenómeno de las Fusiones y Adquisiciones.	96
2.2.- Situación Actual.	101
2.3.- Fusiones y Adquisiciones en Europa: Especial Referencia a la Situación Española.	106
2.4.- Procesos Globales y Causas que Potencian las Fusiones y Adquisiciones.	110
2.5.- Impacto sobre los Sectores Económicos y Tendencias Futuras.	118
3.- La Investigación en Cambio Organizativo.	124
3.1.- Trabajos Doctrinales.	126
3.2.- Estudios Empíricos.	132
3.3.- Revisiones Bibliográficas.	139
3.4.- Evolución de los Enfoques, Métodos y Cuestiones.	152
4- Impacto de las Fusiones y Adquisiciones sobre los Sistemas de Control: Aportaciones en Contabilidad para la Gestión.	162
5.- Consideraciones Finales.	174
6.- Bibliografía.	177

CAPÍTULO III: MODELO TEÓRICO Y MÉTODO PROPUESTOS PARA EL ESTUDIO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EN CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN

1.- Introducción.	196
2.- El Modelo Contingente Propuesto por Otley (1980).	199
3.- Las Aportaciones de Flamholtz (1983).	206
4.- Las Propuestas de Amat (1991).	218
5.- Análisis de los Principales Trabajos Empíricos Contingentes sobre Sistemas de Control.	231
5.1.- Naturaleza de las Variables Contingentes y las Medidas Empleadas.	249
5.2.- Cuestiones Metodológicas.	252
5.3.- El Rendimiento Organizativo.	256
5.4.- Los Resultados de las Investigaciones.	257
6.- El Modelo Contingente de Fisher (1995).	258
7.- El Modelo Teórico Propuesto.	267
8.- Métodos de Investigación Cualitativa en Contabilidad para la Gestión. Mención Especial a los Estudios de Caso.	289
9.- Consideraciones Finales.	299
10.- Bibliografía.	302

CAPÍTULO IV: EL CASO DE TESA

1.- Introducción.	315
2.- Diseño de la Investigación.	317
2.1.- Consideraciones Metodológicas del Estudio.	318
2.2.- Propositiones Planteadas.	320
2.3.- Método.	321
3.- Análisis Empírico del Impacto del Proceso de Venta.	323
3.1.- Adecuación de TESA al Perfil Organizativo a Investigar.	323
3.2.- Contexto e Historia.	326
3.2.1.- Historia y Tendencias Actuales de la Industria Química.	326
3.2.2.- El Segmento de la Química Industrial en que Opera TESA.	331
3.2.3.- <i>Tioxide Group Limited (TGL) e Imperial Chemical Industries (ICI).</i>	332
3.2.4.- TESA.	335
3.3.- El Trabajo de Campo: Técnicas de Recogida de Datos y Fases de la Investigación.	341
3.4.- Sistema de Control.	356
3.4.1.- Objetivos Organizativos.	358
3.4.2.- Variables Contingentes.	359
3.4.3.- Elementos no Formalizados.	364
3.4.4.- Componentes Formalizados.	365
3.4.5.- Sistema de Evaluación del Rendimiento Organizativo.	375
3.5.- El proceso de Venta.	377
3.5.1.- La Negociación con <i>DuPont</i> .	378
3.5.2.- El Cierre con <i>Huntsman</i> .	381
3.6.- Impacto de la Venta sobre el Sistema de Control de TESA.	385
3.6.1.- Objetivos Organizativos y Variables Contingentes.	386
3.6.2.- Componentes no Formalizados.	386
3.6.3.- Componentes Formalizados.	388
4.- Consideraciones Finales.	392
5.- Bibliografía.	401

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES E IMPLICACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

1.- Introducción.	406
2.- Conclusiones.	406
2.1.- Al Cuerpo Teórico.	406
2.2.- Al Cuerpo Empírico.	409
3.- Implicaciones de la Investigación.	412

ANEXOS	417
---------------	-----

Índice de Abreviaturas.

AAA: *American Accounting Association.*

ABC: *Activity Based Costing.*

ABM: *Activity Based Management.*

ACODI: Asociación Española de Contabilidad Directiva.

ACS: *Accounting Control System(s).*

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants.*

AIS: *Accounting Information Systems.*

ASEPUC: Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.

BPR: *Business Process Reengineering.*

BR: *Business Redesign.*

CAD: *Computer Aid Design.*

CAM: *Computer Aid Manufacturing.*

CF: Contabilidad Financiera.

CIMA: *Chartered Institute of Management Accountants.*

CG: Control de Gestión.

CO: Cambio Organizativo.

CpG: Contabilidad para la Gestión.

DP: *Data Processing.*

DSS: *Decision Support System(s).*

EAA: *European Accounting Association.*

EDC: Estudio de Caso(s).

EEUU: Estados Unidos de América.

EIS: *Executive Information System(s).*

EO: Estructura Organizativa.

FASB: *Financial Accounting Standard Board.*

FMS: *Flexible Manufacturing Systems.*

F&A: Fusiones y Adquisiciones.
HIP: *Human Information Processing*.
ICAEW: *Institute of Chartered Accountants of England and Wales*.
ICAS: *Institute of Chartered Accountants of Scotland*.
IEP: Incertidumbre Externa Percibida.
IM: *Information Management*.
JIT: *Just in Time*.
MAS: *Management Accounting System(s)*.
MCS: *Management Control Systems*.
MIS: *Management Information System(s)*.
Mptas: Millones de pesetas.
MRP: *Material Requirements Planning*.
M\$: Millones de Dólares.
M£: Millones de libras esterlinas.
OPA: Oferta Pública de Acciones.
PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas.
RD: Rendimiento de la Dirección.
RRHH: Recursos Humanos.
RO: Rendimiento Organizativo.
ROI: *Return on Investment*.
SC: Sistema(s) de Control.
SCG: Sistema(s) de Control de Gestión.
SI: Sistema(s) de Información.
SIC: Sistema(s) de Información Contable(s).
SIpG: Sistema(s) de Información para la Gestión.
TDD: Toma de Decisiones.
TI: Tecnologías de la Información.
TQM: *Total Quality Management*.
UDA: Unidad de Análisis.

Índice de Tablas.

Tabla 1: La Incertidumbre y el Papel de los Sistemas de Control.	8
Tabla 2: Evolución de las Fuentes Primarias de Información para la Gestión.	12
Tabla 3: Aproximaciones Tradicionales más Empleadas para el Estudio de la CpG.	16
Tabla 4: Nuevas Aproximaciones para el Estudio de la CpG.	17
Tabla 5: Revisión de Trabajos Españoles Doctrinales o de Opinión.	49
Tabla 6: Comparación de las Revisiones Bibliográficas Españolas en CpG.	53
Tabla 7: Revisión de los Trabajos Empíricos Españoles en CpG.	56
Tabla 8: Las Fusiones más Importantes de 1998 (M\$).	103
Tabla 9: Evolución del Volumen de Fusiones y Adquisiciones 1991-1995 (M\$).	104
Tabla 10: Principales Fusiones en España en 1998 (Mptas.).	110
Tabla 11: Los Sectores más Activos del Mundo en Fusiones y Adquisiciones.	121
Tabla 12: Revisión de Trabajos Doctrinales en CO.	128
Tabla 13: Revisión de los Trabajos Empíricos en CO.	140
Tabla 14: Comparación de las Revisiones Bibliográficas en CO.	150
Tabla 15: Resumen de las Corrientes de Investigación sobre el Control Organizativo.	221
Tabla 16.1: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados I.	236

Tabla 16.2: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados II.	242
Tabla 17: Principales Aportaciones y Limitaciones de los Modelos Analizados.	270
Tabla 18: Asunciones Implícitas en los Principales Métodos de Investigación Cualitativa.	293
Tabla 19: Evolución de las Principales Cifras de TESA.	342
Tabla 20: Principales Informes Elaborados en TESA.	352

Índice de Gráficos.

Gráfico 1: Fusiones en el Período 1990-1998.	105
Gráfico 2: Actividad Mundial en Fusiones y Adquisiciones en 1994.	107
Gráfico 3: Factores Asociados con el Cambio Organizativo.	156
Gráfico 4: Modelo Simple Empleado para el Diseño de los Sistemas de Información Contable.	200
Gráfico 5: Marco Contingente para el Estudio de la CpG Propuesto por Otley.	202
Gráfico 6: Representación Esquemática de un Sistema de Control Organizativo.	208
Gráfico 7: Modelo Esquemático del <i>Core Control System</i> Propuesto por Flamholtz.	209
Gráfico 8: Marco Integrador para el Estudio de los Sistemas de Control Propuesto por Flamholtz.	213
Gráfico 9: Modelo para el Estudio de los Sistemas de Control Propuesto por Amat.	226
Gráfico 10: Los Círculos de Influencia de los Principales Componentes del Sistema de Control.	228
Gráfico 11: Modelo Modificado para el Estudio de los Sistemas de Control Propuesto por Amat.	229
Gráfico 12: Modelo para el Estudio de los Sistemas de Control Propuesto por Fisher.	263
Gráfico 13: Modelo Teórico Propuesto para el Estudio de los Sistemas de Control.	273
Gráfico 14: Los Negocios de ICI.	337
Gráfico 15.1: Organigrama Funcional Abreviado de TESA (1997).	339
Gráfico 15.2: Organigrama Funcional Abreviado de TESA (2000).	340

Gráfico 16: Proceso de Venta de TESA y Fases del Trabajo de Campo.	345
Gráfico 17: Sistema de Control de TESA.	357
Gráfico 18: Mercado de Bióxido de Titanio en 1998.	381

Índice de Anexos.

Anexo 1: Cuestionario Empleado en los Períodos Presenciales.	419
Anexo 2: Entrevistas Realizadas en TESA.	424
Anexo 3: Resultados y Dividendos de TGL (£).	426
Anexo 4: Proceso Productivo de TESA.	427
Anexo 5: Resumen de Cuentas Anuales de TESA.	428
Anexo 6: Resumen del Informe de Evaluación del Rendimiento.	430

INTRODUCCIÓN

La principal motivación que nos ha llevado a realizar este trabajo ha sido la importancia del fenómeno de las operaciones de concentración empresarial, especialmente fusiones y adquisiciones (F&A), que se ha producido a nivel mundial y, más recientemente, en nuestro país. Tenemos que destacar que el número de operaciones de F&A que se producen actualmente en todo el mundo ha venido aumentando rápidamente. Esta tendencia ha continuado de forma progresiva durante las dos últimas décadas y, sobre todo, en los 90.

Sin embargo, y a pesar de la importancia de esta realidad, siendo el volumen de recursos implicados en operaciones de fusión a nivel internacional desde 1990 a 1998 de 1.305 billones de pesetas, esta cuestión ha sido poco estudiada por investigadores en Contabilidad para la Gestión (CpG), especialmente en España. Así pues, entendemos que nuestro conocimiento en cuanto al posible impacto de estos procesos de cambio sobre los Sistemas de Control (SC) o viceversa, no resulta suficiente.

Para realizar el trabajo de campo, hemos elegido el sector químico por tratarse de uno de los más activos del mundo, tanto en lo referente a la cantidad de operaciones realizadas entre distintos grupos multinacionales, como respecto a los volúmenes de recursos comprometidos.

En este sentido, destacaríamos como una de las principales causas de esa elevada actividad, la consideración de la misma como industria madura, afirmación basada en la estabilización o incluso descenso, del número de nuevas patentes registradas y, finalmente, el continuo incremento de los niveles de competencia de la industria.

Aunque existen más factores que han influido sobre la evolución reciente de la industria química, los cuales trataremos con más detalle en capítulos posteriores, la madurez y la elevada competencia han sido los principales causantes de un panorama caracterizado por un incremento importante en:

a.- El número de fusiones y adquisiciones globales, en la medida que las compañías han intentado beneficiarse, básicamente, de las economías de escala y de las sinergias dentro de la industria y,

b.- la cantidad de operaciones de *joint venture* emprendidas por empresas de la industria, destacando de manera particular la zona del Pacífico, Sudeste Asiático y China, debido al alto potencial de sus mercados emergentes.

Considerando todas las cuestiones nos hemos fijado como principal propósito de nuestra investigación mejorar el conocimiento sobre el impacto que el cambio organizativo provocado por un cambio en la propiedad, tendría sobre el SC. Para abordar este proyecto nos centramos en el caso concreto de las adquisiciones entre grandes grupos multinacionales.

En este sentido, es también un objetivo a cubrir en este estudio, conocer el papel que la CpG juega dentro de estos procesos de cambio. La principal razón que sustenta nuestro interés por este particular se fundamenta en el hecho de que la CpG, entendida en un sentido amplio tal como se defiende en este trabajo, sería la principal fuente de información que alimentase los SC y que, por lo tanto, serviría de base para introducir modificaciones en el sistema a través de los diferentes mecanismos de control.

Por consiguiente, con esta investigación pretendemos profundizar en el conocimiento de las relaciones de influencia entre los SC y los procesos de

cambio de propiedad ocurridos en una organización. Esta cuestión nos parece de especial importancia en nuestro país y disciplina dada la escasez de precedentes que aborden el fenómeno analizado de forma global y desde una perspectiva interpretativa.

Es nuestra intención abordar la cuestión investigada de la forma más amplia posible, en aras a obtener una visión global de la mayoría de las variables interrelacionadas que se manifiestan de manera activa en el fenómeno organizativo tratado, tales como el diseño organizativo, los sistemas de costes, de presupuestación, la cultura organizativa y las relaciones interpersonales, entre otros.

Para ello, en base a la revisión de trabajos previos hemos desarrollado un modelo teórico para el estudio de los SC que nos servirá de referencia para analizar el impacto de las operaciones de adquisición sobre éstos. Este modelo nos proporciona una representación simplificada, pero global, de los componentes formalizados y no formalizados que conforman el SC de una organización.

Aunque no es exhaustivo, nuestro modelo pone de manifiesto los diferentes factores, componentes y subsistemas que conforman el SC, así como las diferentes interrelaciones entre ellos.

En lo referente al método de investigación, en consonancia con el enfoque teórico que proponemos, nos decantamos por desarrollar uno de carácter cualitativo. Asimismo, por el interés de abarcar un largo período de investigación para profundizar en el estudio del fenómeno, optamos por la realización de un estudio de caso longitudinal y etnográfico, pues nos permite mantener un estrecho contacto con la realidad estudiada, adoptar una

aproximación holística a la problemática abordada y minimizar nuestra intervención sobre el fenómeno analizado. Esta estrategia de investigación posibilita captar, no sólo las dinámicas de cambio en los componentes formales de tales sistemas, sino que también nos facilita el acceso a las transformaciones de los elementos no formalizados de los mismos, como la cultura organizativa, las relaciones interpersonales y el estilo de liderazgo.

Por otra parte, teniendo en cuenta el objetivo pretendido, para comenzar el desarrollo del trabajo de campo, optamos en línea con Otley y Berry (1994) por utilizar el modelo teórico definido, aunque no rígidamente, que nos permitiese centrarnos en la observación e interpretación y comprensión del fenómeno para contribuir a seguir profundizando en su conceptualización teórica mediante la evidencia obtenida.

Dadas las características específicas del método empleado para la realización de este trabajo, no nos hemos planteado una formulación de hipótesis para su posterior contrastación y la consiguiente generalización estadística de los resultados. Alternativamente, hemos optado por el planteamiento de una serie de proposiciones que hemos tenido en cuenta para articular el desarrollo de nuestra investigación. Éstas son:

Primera.- Los procesos de cambio en la propiedad de los grupos multinacionales afectan a los SC durante y, sobre todo, después de cerrar la operación de adquisición.

Segunda.- No todos los elementos del SC son igualmente sensibles a cambios en la propiedad.

Tercera.- En concreto, entendemos que los componentes no formalizados serán los menos susceptibles de verse cambiados por el proceso de venta.

Cuarta.- Las técnicas propias de la CpG se emplean para la introducción de cambios en el SC de la organización vendida.

Quinta.- La relación de influencia no es unidireccional, así hemos considerado que los SC también pueden influir en el proceso de cambio generado por las negociaciones para el traspaso de la propiedad. Esta influencia puede ser tanto positiva, si facilita el cambio, como negativa, si lo inhibe.

Sexta.- En cualquier caso, entendemos que la influencia del SC sobre el proceso de cambio se ejerce vía, básicamente, componentes no formalizados del mismo.

Séptima.- La Alta Dirección puede influir determinantemente en el resultado final de la operación.

Para el desarrollo de esta investigación hemos buscado una organización que se adaptase al diseño de la investigación previamente expuesto, así hemos analizado de forma intensiva las dinámicas de cambio provocadas por una operación de adquisición en una empresa química subsidiaria de una corporación multinacional inglesa, la cual desarrolla su actividad productora en España. Esta organización la hemos denominado TESA, que fue finalmente adquirida, tras un largo proceso de negociaciones, por una corporación norteamericana, *Huntsman Corporation*.

En cuanto a las técnicas empleadas para la recogida y análisis de los datos, hemos de señalar que han sido múltiples, entre ellas entrevistas

semiestructuradas, observación directa no participante, análisis de documentación, cuestionarios, conversaciones informales, reelaboración de la información y discusión de la misma, etc.

En base a todo lo anteriormente expuesto, hemos estructurado nuestra investigación en los siguientes cinco capítulos:

En el Capítulo I realizamos un análisis diacrónico de la evolución de la investigación en CpG. En este recorrido nos centramos en los diferentes enfoques adoptados y los métodos empleados por los investigadores de nuestra disciplina, así como las principales cuestiones tratadas por éstos. Este análisis se realiza a un doble nivel, por un lado se estudian las tendencias a nivel mundial y por otro, después en nuestro país, lo que nos permite estudiar la secuencia evolutiva del desarrollo de nuestra disciplina y compararla entre ambos. La finalidad última de esta parte de nuestra investigación era conocer las claves subyacentes en la evolución de la CpG para poder definir nuestro posicionamiento. Esta visión global nos ha permitido elegir entre las distintas alternativas presentes en el amplio escenario de investigación en CpG, sobre todo en lo referido al enfoque y al método a seguir que mejor se adecuara al estudio de la cuestión analizada. Como principales resultados del capítulo, podemos destacar la identificación y análisis de las tendencias en la evolución de los enfoques teóricos, los métodos de investigación y las cuestiones abordadas en CpG.

En el Capítulo II, en primer lugar, analizamos el panorama actual de las F&A. Posteriormente estudiamos la evolución de la investigación sobre Cambio Organizativo. Finalmente, revisamos la literatura sobre el impacto de las F&A sobre los SC, prestando especial atención a los trabajos realizados por investigadores en CpG. Los resultados de este capítulo nos han permitido

constatar el paralelismo existente entre la evolución de la investigación en CpG y en Cambio Organizativo, así como una alteración de la tendencia en el estudio de las F&A y los SC, que se inicia a principios de los 90 y que se corresponde con las características de la evolución de la investigación en CpG que se identifica en el capítulo previo. Además, se ha puesto de manifiesto que es necesario prestar una mayor atención al estudio de las F&A y su efecto sobre los SC, en nuestro área.

Todo este proceso de revisión y análisis contenido en los capítulos I y II nos ha proporcionado la base para examinar los diferentes modelos para el estudio de los SC elaborados por investigadores de nuestro área que realizamos en Capítulo III.

Por ello en este capítulo se ha prestado especial atención a las asunciones y aportaciones más significativas, así como a las limitaciones más importantes de los diferentes modelos para el estudio de los SC. El examen exhaustivo de estos modelos teóricos, por un lado, y el análisis de los principales trabajos empíricos contingentes sobre los SC, por otro, han supuesto el fundamento para nuestra propuesta teórica final. Ésta es de naturaleza ecléctica, pues se basa en un amplio concepto de control organizativo en el que se recogen las aportaciones de diversas corrientes de investigación provenientes de la Teoría de la Organización, la Psicología Industrial y la Sociología.

La conceptualización de los SC que se propone conlleva una serie de implicaciones metodológicas que no podemos obviar, por lo que realizamos una comparación entre los métodos de investigación cualitativa que nos permitió reafirmarnos en nuestra decisión, la elección del estudio de caso (EDC) como método a utilizar en nuestro trabajo de campo.

En el Capítulo IV, desarrollamos el caso de TESA a través del estudio de su contexto histórico y económico, las características más destacables de su industria y del segmento donde opera. También analizamos los grupos a los que pertenece TESA, los aspectos más destacables de su estructura y organización, el largo proceso de venta por el que ha pasado esta compañía. Todo lo anterior nos ha servido para analizar el impacto de la venta de TESA a *Huntsman* sobre los diferentes componentes –formalizados y no formalizados- del SC, así como para el estudio del proceso de negociación previo con otra multinacional, *DuPont*. Para finalizar el capítulo, hemos expuesto los principales resultados de la investigación y su discusión.

Por último, en el Capítulo V presentamos las conclusiones tanto al cuerpo teórico de nuestro trabajo como al empírico. Finalizamos esta parte señalando las implicaciones de este trabajo de investigación.

CAPÍTULO I: EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN

- 1.- Introducción.
- 2.- Del Cálculo de Costes a la Contabilidad para la Gestión.
- 3.- Los Enfoques Derivados del Pensamiento Neoclásico.
- 4.- Las Aportaciones de la Teoría de la Organización. Especial Referencia a la Aproximación Contingente.
- 5.- La Corriente Interpretativa. Especial Referencia a la Teoría Institucional.
 - 5.1.- El Institucionalismo Sociológico.
 - 5.2.- El Marco Institucional-Económico.
- 6.- La Contabilidad Crítica.
- 7.- Algunas Reflexiones sobre la Investigación en Contabilidad para la Gestión en España.
- 8.- Tendencias de la Investigación en Contabilidad para la Gestión.
- 9.- Consideraciones Finales.
- 10.- Bibliografía.

1.- Introducción.

En la actualidad es cada vez mayor la atención prestada por académicos y profesionales a los estudios en CpG¹. Esta evolución ha sido, en buena medida, consecuencia lógica de los importantes cambios que han afectado tanto al entorno empresarial como a las propias organizaciones, entre los que destacan: la creciente tendencia hacia la terciarización de la economía, la internacionalización de los mercados y los importantes avances en las tecnologías de la producción y de la información (Ashton y otros, 1995, p. 1).

Así, al abordar el estudio de la CpG nos encontramos ante una disciplina relativamente joven, en la que llaman la atención dos características: la amplitud de su dominio y la indefinición de sus límites como consecuencia de un proceso de continua evolución, particularmente acelerado en las últimas décadas.

El panorama antes descrito nos ha movido a estudiar la evolución de la investigación en CpG para conocer las claves subyacentes de su desarrollo y así poder definir nuestro posicionamiento de partida a la hora de realizar el presente trabajo de investigación.

Centrándonos en nuestro país, no es hasta finales de los 80 cuando en una revisión efectuada por Sáez (1988) comienza a hablarse claramente de CpG como algo más que Contabilidad de Costes.

¹ Se emplea esta denominación en vez de la convencional de Contabilidad de Gestión, “[...] aunque no tenga importancia conceptual alguna, solamente obedece a una mayor comprensión: no es, exclusivamente, contabilidad de la gestión acontecida que sería la expresión -de- sino contabilidad para gestionar. Y sólo se gestiona el presente y el futuro” (Sierra, 1993, p. 2).

En este capítulo, se presenta el estado de la investigación en CpG desde un punto de vista académico, tanto a nivel nacional como internacional, incidiendo en el análisis de las principales similitudes y diferencias entre ambos. Para ello hemos realizado un estudio diacrónico sobre la investigación al respecto para conocer su evolución y comprender el alcance de los trabajos que se vienen desarrollando y, de este modo, poder identificar mejor algunas de las posibles futuras líneas de investigación.

En concreto, con el estudio sobre las diferentes escuelas de pensamiento que han abordado la investigación en CpG, pretendemos cubrir los siguientes objetivos específicos:

a.- Estudiar los distintos enfoques teóricos que han enmarcado dicha investigación, así como las motivaciones que han provocado la renovación y el cambio en los mismos desde los postulados neoclásicos a las incursiones en los dominios de la Teoría de la Organización, la Sociología y la Psicología.

b.- Identificar y analizar los distintos métodos de investigación empleados por cada una de las escuelas estudiadas, prestando especial atención al proceso de cambio que sobre ellos se ha venido produciendo, a favor de los cualitativos y en detrimento de los cuantitativos.

c.- Analizar la evolución que han sufrido las cuestiones abordadas en la investigación en CpG, haciendo especial hincapié en las más tratadas en la actualidad y en los factores que han provocado los cambios en el interés sobre unos u otros aspectos².

² Para una revisión pionera sobre la relación práctica e investigación en CpG, véase Cooper y otros (1983).

d.- Poner de manifiesto las similitudes y diferencias, -en cuanto a enfoques, cuestiones estudiadas y métodos empleados-, entre las distintas escuelas de investigación.

f.- Por último, hemos revisado la investigación en CpG en nuestro país, tratando de dar cobertura específicamente a los objetivos anteriores.

Para cubrir tales objetivos, se ha realizado una amplia revisión de la literatura en CpG, SI y *Management*³. Las fuentes consultadas fueron:

a.- Revistas especializadas, tanto profesionales como académicas. El número de revistas consultadas es consecuencia de que cada vez son más las cuestiones relacionadas con la gestión que se investigan bajo la óptica de la CpG. Muestra de ello es la reciente aparición de varias revistas⁴ académicas a finales de los 80 y principios de los 90. Este fenómeno obedece a una tendencia que está presente en muchas disciplinas, entre ellas la Contabilidad, la expansión y especialización, tanto en términos de cuestiones tratadas como de métodos de investigación empleados que se ven reflejados en el aumento del número de revistas (Zeff, 1996, p. 158).

b.- Publicaciones de asociaciones profesionales y académicas de Contabilidad, como las de la AAA, AECA, CIMA, ICAEW, y *The Society of Management Accountants of Canada*.

³ No hemos traducido este término del inglés al castellano porque no existe una definición exacta y, además, tiene un significado más amplio que Administración de Empresas, Gestión, etc.

⁴ Las revistas de reciente aparición, por orden alfabético, son: *Advances in Management Accounting*, *European Journal of Information Systems*, *Information Systems Journal*, *Journal*

c.- Libros, tanto monografías como recopilaciones, de CpG, SI y *Management*.

d.- Trabajos nacionales e internacionales publicados en actas de congresos, conferencias, seminarios, workshops, etc., entre los que destacan los de la EAA, ASEPUC y *Management Control Association*.

e.- Investigaciones no publicadas, básicamente tesis y *working papers* de las áreas referidas.

Nos gustaría señalar que hemos optado por presentar los resultados de la revisión efectuada en este capítulo por orden cronológico en aras a conseguir una mayor claridad expositiva. No obstante, conviene advertir que dicha secuencia no puede entenderse en sentido estricto, ya que existen importantes solapamientos cronológicos entre las distintas aproximaciones empleadas por los académicos, como lo demuestra que en la actualidad puedan encontrarse trabajos en los que se abordan las principales cuestiones de este área, siguiendo todos los enfoques que analizamos a continuación, variando en el tiempo el grado de intensidad con que se emplean. Así, por ejemplo, en los últimos años los estudios de corte económico son cada vez menos realizados, respecto al total de la producción científica internacional, mientras que los de origen organizativo y sociológico van en aumento.

2.- Del Cálculo de Costes a la Contabilidad para la Gestión.

El Control de Gestión (CG) ha existido siempre dado que las empresas necesitan de mecanismos de planificación y control que han ido cambiando para adaptarse a las nuevas necesidades informativas de los responsables de la gestión, como lo demuestran, entre otros, los trabajos de Ezzamel (1994a, p. 222) y Carmona y otros (1998, p. 2), en los que se ilustran importantes precedentes que facilitan el entendimiento del papel jugado por los contables y la Contabilidad en el Antiguo Egipto y en España durante el siglo XVIII, respectivamente. El estudio de los SC empleados en el pasado y de las causas y razones que han provocado que estos cambiasen es un área de investigación relativamente, la denominada investigación en Historia de la CpG.

No obstante, autores anglosajones como Anthony (1989, p. 1) y Hopper (1994, p. 1) coinciden en señalar, el primero para Estados Unidos (EEUU) y el segundo para el Reino Unido, que las prácticas que actualmente asociamos con la CpG, -cálculo de costes estándares, tratamiento de los costes indirectos, cálculo de los costes de oportunidad y centros de responsabilidad por beneficios-; aparecen por primera vez en el siglo XIX en el contexto de la revolución industrial, introducidas básicamente por ingenieros.

En el ámbito estrictamente académico, en EEUU los estudios comienzan con el trabajo de Clark (1923) sobre la problemática de los costes indirectos, destacando a continuación los de Vatter (1950) y Druker (1963). En Inglaterra, Bhimani, (1996, p. 224) recoge el acuerdo del *Institute of Cost and Works Accountants* (antecedente del *Chartered Institute of Management Accountants* – CIMA-) acerca de que sólo se puede hablar de la incorporación de la CpG al cuerpo principal de conocimiento de la Contabilidad, a comienzos de la I Guerra Mundial.

En los inicios de la CpG, la principal preocupación, tanto de los responsables de la misma en la práctica como de los académicos que la estudiaban, era el cálculo de los costes de producción para mejorar la gestión de los negocios (Blanco, 1994). En términos generales, éste sigue siendo el objetivo común a los estudios en CpG, pasando de enfatizar sobre el cálculo de un coste *exacto* cuyo principal objetivo era la valoración correcta de los inventarios con vistas a la elaboración de los Estados Financieros, a cuestiones más relacionadas con una gestión más eficaz y eficiente en base a la utilización de técnicas más adecuadas como los costes estándares, presupuestos, estimaciones previsionales a corto plazo, indicadores e, incluso, incorporación de información cuantitativa no financiera y cualitativa.

Los primeros SC se diseñaron e implantaron en ambientes muy estables, en estructuras organizativas centralizadas con centros de costes perfectamente identificables y, en la mayoría de los casos, con un objetivo empresarial claramente definido, la maximización del beneficio. En este escenario, el papel de los SC se reducía al de un mecanismo de control automático, lo que Hopwood (1980, p. 227) en su estudio sobre el papel de la Contabilidad dentro de las organizaciones, denominaba *Contabilidad como Máquina de Respuestas*.

Esta concepción presenta dos características principales. En primer lugar, es reactiva en cuanto considera que la CpG se emplea para ejercer un control a posteriori, es decir, actúa una vez acaecido el problema. En segundo lugar, es determinista en tanto asocia a cada problema una solución, supuestamente óptima, de forma *quasiautomática*.

Este modelo quedó desfasado al cambiar radicalmente el entorno económico por el aumento de la competencia y el productivo por la innovación tecnológica. Como consecuencia de ello, se produjo un incremento notable de la

incertidumbre que originó una nueva concepción de los SC como *Máquinas de Aprendizaje* (Hopwood, 1980, p. 229), de carácter proactivo, ya que intentan anticiparse a los problemas que provocan en la gestión los cambios del entorno y en la propia organización.

En esta línea, el trabajo de Johnson y Kaplan (1987) explica la pérdida de relevancia de los SC entendidos como *Máquinas de Respuestas* en base a dos tipos de factores:

Tabla 1: La Incertidumbre y el Papel de los Sistemas de Control.

	Incetidumbre sobre los objetivos para la acción relativamente baja.	Incetidumbre sobre los objetivos para la acción relativamente alta.
Incetidumbre sobre las consecuencias de las acciones relativamente baja.	Máquinas de respuestas.	Máquinas de argumentos ⁵ .
Incetidumbre sobre las consecuencias de las acciones relativamente alta.	Máquinas de aprendizaje.	Máquinas de racionalización ⁶ .

Fuente: Hopwood (1980, p. 227).

⁴ Los SC se emplean como instrumento para argumentar y defender determinados intereses y valores dentro de la organización en los procesos de fijación de objetivos, jugando un papel importante para hacer visible el posicionamiento de los principales grupos de interés, especialmente, la alta dirección (Hopwood, 1974).

⁵ Los SC engloban un conjunto de mecanismos a través de los que se pretende justificar y legitimar como *lógico* un determinado comportamiento organizativo, que no es otra cosa que el resultado de procesos de toma de decisiones, más políticos que racionales (Hopwood, 1974).

1.- Internos, entre los que destacan:

a.- El predominio de la Contabilidad Financiera (CF) para fines de gestión, tanto en la práctica como en la teoría, provocó que los SC no tuviesen la suficiente capacidad de adaptación a la realidad competitiva y tecnológica que caracteriza al período desde el final de la II Guerra Mundial hasta mediados de los 70. Esta ausencia de capacidad de reacción para actualizar los diseños y las funciones de los SC, como tendremos ocasión de exponer a lo largo de este trabajo, parece no ser un fenómeno exclusivamente del pasado, sino que sigue presente en organizaciones contemporáneas.

b.- A pesar de los grandes avances en las Tecnologías de la Información (TI), todavía existen empresas que no distinguen dentro del SC entre CF y CpG, tendiéndose a utilizar para decidir la información proporcionada por el sistema concebido para la elaboración de las cuentas anuales que se suministran a los usuarios externos.

Esto provoca disfuncionalidades de cara a la gestión, ya que esta información presenta graves limitaciones, por su carácter histórico, agregado y parcial (Sierra y Vélez, 1997, p. 26), como para ser relevante en la toma de decisiones (TDD) de los directivos. La percepción de estas disfuncionalidades, tanto por directivos como académicos, provocó que se comenzasen a buscar alternativas. En esta línea, destaca el trabajo de Jordan (1989) en el que estudia las deficiencias de los SC descritas y se apoya en los precios de transferencia para intentar superarlas.

2.- Externos, tales como:

a.- Los cambios en las tecnologías de la producción que han provocado la adopción de nuevas técnicas de gestión inspiradas en la Calidad Total (TQM), Gestión de Inventarios en Tiempo Real (JIT), Planificación de Requerimientos de Materias Primas (MRP), Sistemas Flexibles de Fabricación (FMS), el Diseño y Fabricación Asistida por Ordenador (CAD/CAM), etc. Tanto las innovaciones tecnológicas como la forma en que fueron afrontadas por las empresas, han sido extensamente analizadas en la trilogía, sobre CpG y el cambio de la innovación tecnológica elaborada a mediados de los 80 por investigadores ingleses y supervisada por el CIMA (Coates y Longden, 1989; Innes y Mitchell, 1989; Littler y Sweeting, 1989). Posteriormente, otros trabajos como el de Mackey y Thomas (1995, p. 111) señalan que los responsables de los SC deben estar más alerta que nunca para considerar estos cambios en las tecnologías de producción y considerarlas para el diseño, implantación y explotación de los sistemas. También podemos encontrar estudios que analizan el estado de la cuestión en la investigación en CpG relacionada con estos cambios tecnológicos (Young y Selto, 1991).

b.- Los rápidos avances en las TI que han permitido aumentar tanto la capacidad para procesar información, como la rapidez para suministrarla a los usuarios de los SI. El efecto sobre las técnicas empleadas en CpG de este fenómeno también fue tratado en la mencionada trilogía. Sin embargo, otros trabajos posteriores se han centrado de forma mucho más específica sobre las relaciones entre CpG y TI (King y otros, 1991; Williams y Spaul, 1991; Christiansen y Mouritsen, 1995; entre otros).

c.- Por último, la internacionalización de la economía que ha originado un trepidante incremento de los niveles de competencia.

Todos estos factores han ocasionado un importante cambio en el entorno en que se desenvuelven las empresas, cuya principal característica es el aumento de la incertidumbre. En él, los enfoques de gestión tradicionales comenzaron a demostrarse ineficaces e ineficientes, por su incapacidad para adaptarse a las exigencias del mismo, de cara a su propósito básico, el apoyo a la gestión empresarial (Vatter, 1950, p. 510; ICAEW, 1954, p. 4).

Además, está comúnmente aceptado que en la denominada *Era de la Información* los nuevos SC tengan que ser más flexibles para que se puedan adaptar a los cambios en el entorno (Johnson, 1992, p. 89). En esta misma línea, este autor defiende que la gestión empresarial basada sólo en la información contable exclusivamente financiera, cuantitativa y a posteriori, tiene pocas posibilidades de contribuir al éxito empresarial, entendido éste como la consecución de la supervivencia de la firma.

La transición de los SC como *Máquinas de Respuestas* a *Máquinas de Aprendizaje* provocada por los cambios comentados supone implícitamente la adopción de un proceso de mejora continua de la gestión. Para el desarrollo de éste resulta fundamental la aportación del personal, ya que la descentralización exige que todos los trabajadores se motiven y formen parte del sistema global de control (Lyne, 1995). Así, este proceso estaría basado en la capacidad de la empresa para rediseñar sus sistemas de gestión en general y los SC en particular, de tal forma que la información suministrada a los decisores, básicamente internos, sea lo más válida y oportuna posible.

Ahora bien, esta nueva forma de entender la gestión no es fácil de asimilar, como se manifiesta en el trabajo de Cawsey y otros, (1994, pp. 34-35), donde puede observarse como en un conjunto de empresas canadienses consideradas excelentes, se detecta que el SC sigue siendo utilizado para mantener un estilo de dirección centralizado en las áreas identificadas como claves, aunque se aprecia una tendencia a la descentralización a niveles operativos. Por otra parte, para el éxito de la mejora, se necesita que el personal cuente con un grado de formación y cualificación elevados, así como una actitud favorable hacia estas prácticas.

Tabla 2: Evolución de las Fuentes Primarias de Información para la Gestión.

	Era Industrial: 1800-1950.	Pérdida de relevancia de los SC: 1950 – 1980.	Era global: 1990 -
Para el desarrollo de la planificación.	Contable.	Contable.	Contable.
Para decisiones sobre Marketing y recursos.	No contable.	Contable.	Contable (modificada por el ABC).
Para el control de los individuos y las subunidades.	No contable.	Contable.	No contable (Cliente y procesos).

Fuente: Johnson (1992, p. 19).

Esta concepción amplia y proactiva del CG (Otley, 1994) obliga a considerar cuestiones como las políticas de reducción de personal, la gestión de los recursos humanos, la adopción de nuevos sistemas para medir el rendimiento como la *Balanced-Scorecard* (Kaplan y Norton, 1992), o la aplicación de los

nuevos modelos de asignación de costes basados en las actividades (Innes y Mitchell, 1990).

En lo referente al contenido de la información de los SC, como podemos observar en la Tabla 2, el predominio de la de carácter cuantitativo-financiera ha sido el denominador común para los SC hasta la última década aproximadamente, es decir, esta información era básicamente la única proporcionada por los sistemas para el desarrollo continuo de actividades de planificación y control a todos los niveles de gestión en las organizaciones.

Sin embargo, en el nuevo marco de referencia descrito con anterioridad, el reto de los SC consistirá en proporcionar información útil para sus distintos usuarios y niveles de gestión, variando el contenido y las características de la misma. En otras palabras, la información empleada para la gestión de las organizaciones del nuevo entorno debe ser de carácter múltiple, así los usuarios de los SC demandarán información histórica y previsional, cuantitativa y cualitativa, financiera y no, externa y interna y con distintos niveles de agregación y de integración (Gul, 1991; Sierra y Escobar, 1996 y Chong, 1996, entre otros).

Esta nueva forma de entender los SC para la gestión ha sido consecuencia de la evolución en las distintas aproximaciones subyacentes a la CpG, lo que se ha reflejado tanto en las cuestiones estudiadas, como en los métodos utilizados para ello. Como señalamos anteriormente, el estudio de estas aproximaciones y su evolución en el tiempo, es el principal objetivo del presente capítulo.

Fruto de la preocupación por la evolución del estado de la cuestión en CpG y de la necesidad de identificar futuras líneas de investigación en este área,

surgieron una serie de trabajos, básicamente anglosajones, que han analizado la teoría, la práctica y la investigación en esta área de nuestra disciplina.

Estas revisiones se han sucedido en el tiempo, tanto en Inglaterra donde encontramos trabajos como el de Arnold y otros (1980); Bromwich y Hopwood (1981 y 1986); Hopwood y Schreuder (1984); Scapens y otros (1984); Scapens (1985 y 1991); Baxter (1988); Ashton y otros (1991 y 1995); Hopper (1994) y, finalmente, Bhimani (1996), como en los EEUU con los estudios de Dopuch y Revsine (1973); Anthony (1973 y 1989); Argyris (1980); Holzer (1980); Shillinglaw (1980); Mattessich (1980); Kaplan (1984, 1986b, 1993 y 1994); Johnson (1986), Loft (1995) y, por último, Atkinsons y otros (1997).

En este capítulo hemos intentado mostrar de la forma más estructurada posible, la evolución de nuestra disciplina que se contiene implícita en esas revisiones y en otros trabajos que han sido estudiados específicamente para completar nuestra revisión con una perspectiva lo más actualizada posible.

Una vez expuestas estas consideraciones, pasamos a abordar a continuación la revisión de los distintos enfoques teóricos en CpG, los métodos empleados y las cuestiones abordadas. Para ello mostramos sintéticamente y por orden cronológico en las Tablas 3 y 4, las distintas aproximaciones empleadas para el estudio de la CpG.

Estas tablas nos muestran, para cada una de las aproximaciones identificadas, las siguientes características: El período temporal donde se desarrollaron y tuvieron mayor vigencia estos planteamientos para la CpG, su origen, las teorías más representativas, las principales asunciones subyacentes a estos enfoques, los métodos empleados por los investigadores para el estudio de la CpG siguiendo estas aproximaciones, las cuestiones en que se han centrado

los académicos al analizar la CpG, la concepción de Sistemas de Información Contable (SIC) que, a nuestro entender, se desprende del análisis de estas características y, finalmente, las revistas⁷ más representativas donde podemos encontrar trabajos de cada una de las distintas aproximaciones.

3.- Los Enfoques Derivados del Pensamiento Neoclásico.

En este epígrafe centraremos nuestra atención en el análisis de la evolución seguida por las modelizaciones analíticas realizadas bajo los postulados neoclásicos. Básicamente, distinguiremos tres etapas claramente diferenciables en el tiempo, aunque existen solapamientos cronológicos. También se dan coincidencias en las asunciones subyacentes en los trabajos de las tres fases.

La primera de ellas cubre desde los inicios de la investigación en CpG hasta finales de los 60, caracterizándose por obviar el valor y el coste de la información, por trabajar bajo condiciones de certeza y, finalmente, por no considerar factores comportamentales.

La segunda fase podríamos ubicarla temporalmente, de manera aproximada, entre finales de los 60 y mediados de los 80. Su principal característica diferenciadora con respecto a la anterior es la inclusión del coste y valor de la información y, sobre todo, la consideración de la incertidumbre.

⁷ Los nombres completos de las revistas incluidas en las Tablas 3 y 4 son: *The Accounting Review* (TAR); *Accounting, Organizations and Society* (AOS); *Management Accounting Research* (MAR); *Journal of Management Accounting Research* (JMAR); *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) y *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ). Como se puede apreciar, la revista AOS ha venido recogiendo trabajos clasificables como pertenecientes a casi todas las aproximaciones empleadas para el estudio de la CpG.

Tabla 3: Aproximaciones Tradicionales más Empleadas para el Estudio de la CpG.

CRONOLOGÍA	ORIGEN	TEORÍA	ASUNCIONES	METODOLOGÍA	CUESTIONES	CONCEPTO SIC	REVISTA
Desde los inicios de la CpG como parte de nuestra disciplina hasta principios de los 80.	USA	<p>FIRMA. Tª de la Agencia. Tª de los Costes de Transacción. ----- COASE (1937) WILLIANSON (1975) ----- OBJETIVO: Maximización del beneficio. (Búsqueda del Equilibrio Económico).</p>	<p>Racionalidad Individuo. Contabilidad como Medio, Coste información nulo. Ausencia de la incertidumbre en los planteamientos. CONTABILIDAD como medio de control técnico de las “disfuncionalidades” organizativas.</p>	<p>“Cuantitativismo comportamental Inicial y Formalizado”.</p> <p>Modelizaciones analíticas de los procesos de TDD.</p> <p>Empleo de la Teoría Estadística de la Decisión.</p>	<p>Primeros sistemas de asignación de costes. Gestión de inventarios. Análisis de las desviaciones. Análisis Coste-Volumen-Beneficio. Centrado en el área operativa.</p>	<p>Técnico. Personas Pasivas. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.</p>	TAR
Desde mediados de los 70 a mediados de los 80.	USA Y UK	<p>CONTINGENCIA. ----- Lawrence y Lorsch (1976) en Teoría de la Organización. ----- Otley (1980) en Management Accounting. ----- Se consideran variables organizativas y del entorno externo.</p>	<p>No se abandona totalmente la aproximación económica. Racionalidad (max. Utilidad) Determinismo. Funcionalismo. Reduccionismo y simplicidad en los planteamientos. Se considera el coste de la información y la incertidumbre, también en los enfoques siguientes. CONTABILIDAD como medio técnico de control en consonancia con los fines organizativos y factores contingentes para solucionar los conflictos.</p>	<p>“Cuantitativismo Contingente”.</p> <p>Estudios <i>Cross-Sectional</i>, las grandes encuestas . Análisis estadísticos para la identificación de contingencias y sus efectos sobre los SIC.</p>	<p>Identificación de variables contingentes para el diseño de los SIC a nivel operativo y táctico. Estudios de los niveles de consistencia entre las variables contingentes y los SIC. Aproximación no universalista y holística.</p>	<p>Técnico. Personas Pasivas. Funcionalista. Reduccionista. Apolítico. No considera la historia. Disfuncionalidades en vez de conflictos.</p>	AOS. TAR.

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 4: Nuevas Aproximaciones para el Estudio de la CpG.

CRONOLOGÍA	ORIGEN	TEORÍA.	ASUNCIONES	METODOLOGÍA	CUESTIONES	CONCEPTO SIC	REVISTA
Desde principios de los 80.	----- UK Manchester y USA. ----- Resto del mundo	INSTITUCIONAL. ----- Interesada por interpretar y explicar el cambio más que el equilibrio económico. -----	Lo importante es el fin no el medio. Los SIC instrumentalizados por las personas no son neutros sino que influyen en la construcción de la realidad organizacional y social. Contabilidad como rutinas institucionalmente legitimadas. CONTABILIDAD como medio socio-técnico de control en consonancia con los fines organizacionales para solucionar los conflictos.	“Cualitativismo Interpretativo”. ----- Estudios de Caso. Estudios Etnográficos. Observación participativa/ <i>Action Research</i> . <i>Groundy Theory</i> . ----- Para interpretar las dinámicas de cambio y los procesos sociopolíticos que son el motor de las mismas.	Diseño de los SIC. Estudios de las Técnicas Contables para la Gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica sobre los SIC. Los SIC en organizaciones no lucrativas, públicas y en empresas de servicios.	Por fin las personas se consideran de manera explícita en los marcos de trabajo para el estudio de los SICs. Este paso hay que considerarlo como CLAVE dentro del desarrollo de y evolución del conocimiento en CpG.	AOS. MAR. JMAR.
Desde Mediados de los 80.	----- USA Y UK. ----- Resto del mundo.	Basadas en la Sociología Interpretativa. Corriente Marxista (antagonismo, división, lucha de clases): <i>Labor Process Perspective</i> . Corriente Post-Modernista: Perspectiva <i>Faucouliana</i> (procesos Históricos, relaciones conocimiento/poder) Son <i>otras</i> perspectivas sobre el papel de los SICs dentro del marco de las dinámicas internas organizacionales. Centradas en aspectos sociales, políticos y conductuales de los individuos y organizaciones.	Lo importante es el medio de nuevo. Los SIC instrumentalizados por las personas no son neutros sino que influyen en la construcción de la realidad organizacional y social mediante la alienación restricción de las potencialidades humanas provocadoras de conflicto organizacional. CONTABILIDAD como medio socio-técnico de control alienante/restrictivo para prevenir y solucionar los conflictos internos a las organizaciones.	“Cualitativismo Alternativo/Crítico” ----- Emplea las mismas metodologías para el estudio de la fenomenología relativa a los SICs. ----- Preocupado por captar aspectos mas intangibles como la dominación, conflicto y poder.	Diseño de los SIC. Estudios de las Técnicas Contables para la Gestión. Especial atención al impacto de la innovación tecnológica sobre los SIC. ----- Coincide con su antecesora, pero emplea una perspectiva macrosociológica.	Como característica identificativa: la consideración del Factor Humano a nivel macro.	CPA. AAAJ. AOS.

Fuente: Elaboración propia.

Por último, la tercera fase comprendería desde mediados de los 70 a mediados de los 80. Su característica identificativa viene dada por la contemplación explícita de factores comportamentales en los modelos, además de los factores considerados en las dos anteriores.

La investigación economicista aplicada a la CpG en general y a la Contabilidad de Costes en particular, ha sido un fenómeno que se ha extendido desde los años 50 hasta principios de los 80 (Hopper, 1994, pp. 4-7). En este apartado nos centraremos en la Teoría de la Agencia y en la Teoría de los Costes de Transacción, las cuales profundizan en la esencia de las empresas como formas alternativas de organización económica.

Ambas teorías son derivaciones de la Teoría de la Firma o Contractual, planteada inicialmente por Coase (1937) y desarrollada más tarde por Williamson (1975). Permiten analizar desde un punto de vista económico, el impacto que la introducción o modificación de los SC podrían tener sobre la organización e incluso sobre los mercados, al transformar tanto la estructura de costes de las transacciones, - internas y externas-, como los costes relacionados con el contrato de agencia. Más en concreto, tratan de determinar en qué medida las nuevas técnicas y procedimientos contables pueden permitir que (Gurbaxani y Whang, 1991, p. 60):

- a.- La empresa pueda subsistir como forma de organización viable, a pesar de los costes derivados de las discrepancias entre los objetivos del principal y del agente, en las distintas combinaciones en que pueden relacionarse ambos actores.

b.- La firma encuentre su justificación económica como sustituta de los mecanismos de mercado de cara a reducir los costes de transacción, tanto internos como externos.

Así pues, las mejoras en los SC a través de un mejor diseño, implantación y explotación de los mismos, proporcionaría una reducción de los costes en ambos sentidos. Por un lado, legitimaría económicamente la preponderancia de la empresa como forma de organización económica, sobre el mercado e incluso otras formas como los clanes tratadas por Ouchi (1979), al conseguir reducir los costes de transacción. Por otro, estos SC serían capaces de aminorar los costes internos provocados por la separación entre propiedad y dirección en las formas organizacionales actuales.

Estos planteamientos se centran en el estudio de los procesos económicos en los que las organizaciones se ven involucradas por lo que, implícitamente, en los estudios que se han realizado en CpG sobre los modelos de asignación de costes (Scapens, 1991, pp. 145-162) o los modelos de precios de transferencia (Ezzamel, 1995); se mantienen las asunciones de los economistas neoclásicos acerca de la racionalidad económica y el equilibrio del mercado⁸.

Como consecuencia de ello, presentan limitaciones importantes para el estudio de la CpG al no analizar otros factores, básicamente sociológicos, determinantes para la comprensión de la actividad económica dentro de las organizaciones (Scapens, 1994, p.305). No obstante, el hecho de que las aproximaciones empleadas puedan tener tales limitaciones, no implica necesariamente tener que abandonar la fundamentación económica, sino que

⁸ Para profundizar en las aproximaciones económicas aplicadas a la CpG, véase Scapens y Arnold (1986).

más bien apunta la conveniencia de completarla con otros enfoques que permitan entender las cuestiones que ésta no explica⁹.

En cuanto a los métodos, podemos afirmar que los modelos económicos basados en la Teoría de la Agencia que se han empleado para el análisis de los SC, resultan simplistas y parciales, utilizando técnicas matemáticas sofisticadas y complejas para modelizar el comportamiento económico supuestamente racional de los individuos en las organizaciones (Ashton, 1991, p.123), obviando aspectos importantes para explicar el comportamiento de los actores y de las organizaciones como pueden ser los psicosociales.

Siguiendo a Anthony (1989, pp. 15-16) las relaciones entre subordinados y directivos no pueden establecerse de forma realista en un modelo matemático. En el mundo real, las relaciones dependen de las personas y de cómo éstas reaccionan a los diferentes incentivos. Por tanto, afirma que estos modelos aún cuando resultan muy adecuados para la elaboración de tesis doctorales y la publicación de artículos en revistas académicas de alto nivel, son poco relevantes para mejorar la práctica empresarial, lo que no significa que para el desarrollo de estos complejos modelos no se requiera una importante capacidad intelectual y que sea una actividad totalmente loable desde la perspectiva académica. La consecuencia más directa de lo anterior ha sido el progresivo abandono de estos planteamientos para el estudio de la CpG.

Estos modelos analíticos formales han sido ampliamente utilizados en el estudio de aspectos tradicionales de la Contabilidad de Costes. Incluyen el uso de los análisis de regresión para estimar el comportamiento de los costes de producción, procedimientos de programación matemática para determinar la

⁹ Ezzamel (1995, p. 157) defiende esta misma idea cuando aborda el estudio de los precios de transferencia.

rentabilidad de un producto y las decisiones sobre la cartera de productos óptima, estadística formal y análisis de optimización dinámicos para investigar las decisiones sobre las desviaciones y una variedad de aproximaciones basadas en programación matemática para la asignación de costes (Kaplan, 1986a, p. 103)¹⁰.

Esta preponderancia de los métodos cuantitativos se sigue reflejando en la actualidad en los planes de estudio, en los que los estudiantes continúan aprendiendo técnicas como la programación lineal, los análisis de regresión, etc.; para luego descubrir que tales técnicas son raramente empleadas en la práctica (Horngren, 1989, p. 22).

Así pues, esta etapa que hemos denominado *Imperativismo Cuantitativo*, ha marcado la investigación en CpG durante un largo período desde sus inicios debido a:

a.- Una concepción reduccionista de la misma, basada en la medición y análisis de los costes de producción, gestión de inventarios y otros aspectos referidos al área de Operaciones que ha dominado desde los inicios de la CpG hasta principios de los 50. Fue a partir de entonces cuando algunos académicos estadounidenses empezaron a preocuparse por otros aspectos de la CpG como el análisis de las desviaciones de costes para *propósitos de gestión* y la utilización de técnicas matemáticas y econométricas que apuntaban hacia el posterior desarrollo de sistemas de costes formales (Mattessich, 1980, p. 210).

¹⁰ Para profundizar en el estudio de los modelos cuantitativos aplicados a la CpG, ver Kaplan (1977).

b.- El dominio de las aproximaciones económicas neoclásicas que hacían hincapié en la necesidad de tratar la problemática de la identificación y asignación de costes bajo modelos analíticos que asumían la racionalidad económica de los distintos actores. El objetivo final era la modelización de todas las actividades económicas, por ejemplo, los modelos de análisis de la varianza y de regresión aplicados a los sistemas de costes, estimaciones y presupuestación, y los análisis coste-volumen-beneficio; para poder alcanzar la maximización del beneficio.

Salvo raras excepciones, como los trabajos de Argyris (1952) y Stedry (1959), hasta la década de los 60, la incertidumbre y el coste de la información no fueron considerados en los trabajos de CpG (Anthony, 1973; Mattessich, 1980; Scapens, 1985 y 1991); ya que subyace la idea de que los “[...] *decisiones tienen total disponibilidad de toda la información que necesitan, sin coste alguno y bajo condiciones de certeza total, para estructurar completamente cualquier problema decisional y alcanzar una solución que maximice el beneficio*” (Scapens, 1985, p. 185).

Desde finales de los 60 hasta mediados de los 80, se adopta una nueva concepción de los procesos de gestión en las organizaciones que denominamos *Cuantitativismo Comportamental Inicial*, el cual deja de considerarlos como un fenómeno exclusivamente económico, dando cabida al factor humano como componente fundamental de la TDD (Anthony, 1973, p. 55). La posterior evolución de la investigación en CpG ha demostrado que la balanza, en cuanto a importancia y atención prestada por los investigadores a estos aspectos, se ha desequilibrado en favor de los componentes comportamentales.

Los primeros pasos en esta línea fueron la consideración del valor y coste de la información, así como de la incertidumbre. Así nacieron los modelos

analíticos de la Teoría Estadística de la Decisión que comenzaron a considerar la falta de certeza en las decisiones de los agentes internos.

Por otro lado, los análisis sobre el valor de la información en situaciones específicas fue el inicio de la aplicación de la Economía de la Información a la CpG. Esto supuso la modelización matemática de las decisiones relacionadas con la elección de los SIC, donde los decisores tenían que evaluar estos sistemas en base a criterios de valor de la información, sopesando los costes y beneficios de cada una de las alternativas (Scapens, 1985, p. 108).

Ahora bien, la introducción de estas consideraciones en las técnicas matemáticas y estadísticas para conseguir una modelización más realista de la TDD en CpG, paradójicamente, ha producido el efecto contrario, modelos cada vez más complejos, sofisticados, ininteligibles y alejados de la realidad empresarial.

Desde mediados de los 70 hasta la mitad de los 80, los enfoques basados en la Teoría de la Agencia fueron los predominantes, período que denominamos *Cuantitativismo Comportamental Formalizado*. Dada la extensión y la complejidad de la literatura que trata esta aproximación, sólo vamos a realizar una somera revisión de sus principales contribuciones al avance de la CpG.

Este enfoque pretende explicar en base a modelos matemáticos, las prácticas observadas en la realidad empresarial. La principal característica que distingue a estos modelos de los previamente analizados, fue la consideración explícita de aspectos comportamentales, además de la incertidumbre y el valor de la información, para la formalización de la TDD (Scapens, 1985, p. 167).

Esta aproximación sólo ha abordado análisis en escenarios extremadamente simplificados. Los modelos disponibles se limitaban a un máximo de dos personas y un solo período temporal. Probablemente en la actualidad, con los avances en *software* y *hardware* y el desarrollo de modelos estadísticos más sofisticados, se puedan considerar más actores y un horizonte temporal más amplio, pero aún así no serían suficientes para captar y expresar la complejidad de las prácticas contables en las empresas.

Además, en caso de que se pudiesen modelizar tales procesos, es muy probable que estuvieran fuera del alcance de muchos directivos, ya que necesitarían una amplísima formación en técnicas de modelización analítica para poder implantarlos y explotarlos en las empresas.

En definitiva, la Teoría de la Agencia supuso una nueva forma de abordar el estudio de la CpG, aunque no puede verse ni como la única, ni como la mejor manera de hacerlo, tal como ocurría en los 80, sobre todo en EEUU. Actualmente, el consenso sobre las limitaciones de este enfoque para la investigación en CpG, es bastante amplio y, en consecuencia, su empleo es escaso. No obstante, algunos autores como Baiman (1990, pp. 366-368) siguen buscando nuevas formas de aproximarse con el *modelo principal-agente* a la práctica contable, denominando a este tipo de estudios, *investigación empírica en Teoría de la Agencia*.

4.- Las Aportaciones de la Teoría de la Organización. Especial Referencia a la Aproximación Contingente.

En el período comprendido entre mediados de los 70 y los 80, surgen una serie de enfoques sobre la CpG que ponen su énfasis en los aspectos

comportamentales y organizativos. Entre todos ellos, nos centraremos en la Teoría de la Contingencia básicamente por dos motivos:

a.- Por un lado, la preponderancia de este enfoque en la investigación en CpG durante dicho período y su pervivencia, incluso en la actualidad.

b.- Por otro, la inexistencia de un análisis en profundidad de las aportaciones de esta nueva aproximación a la CpG puede tener dos interpretaciones (Gutiérrez, 1995, pp. 66-67). La primera sería positiva, al entender que el efecto conjunto de esta variedad de perspectivas (racionalistas, deterministas, etc.), de unidades de análisis (individual, grupal, departamental o global) y de disciplinas (Estadística y Economía), es beneficiosa para el avance del conocimiento en CpG.

La segunda es negativa, ya que entiende que la falta de referencias claras para los investigadores hace imposible conseguir el consenso mínimo necesario para que el progreso científico. En nuestra opinión, esta circunstancia ha impedido mejorar el empleo de esta teoría y aprovechar sus ventajas. En este sentido, cabría señalar algunos trabajos recientes, como el Chapman (1997), en los que se estudian las aportaciones de la Teoría Contingente al avance del conocimiento en CpG y se analizan las razones que no han permitido mayores logros.

Siguiendo a Fernández (1999, p. 57), *“la aproximación contingente se inició con los trabajos de Woodward (1971)¹¹, quien estudió las relaciones entre estructura y tecnología. [...] La importancia del medio fue destacada desde un punto de vista teórico por Emery y Trist (1965) y empírico por Burns y Stalker (1961) y Lawrence y Lorsch (1967)”*. Estos trabajos, junto con los del grupo de

Asthor son los más destacados de este enfoque, siendo los primeros de carácter cualitativo y los segundos cuantitativos empleando técnicas de análisis multivariante (Fernández, 1986).

Posteriormente se denominó por teóricos de la organización Teoría Estructural de la Contingencia porque defendía que la estructura organizativa dependía de una serie de factores internos y externos. Su principal premisa es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y de configurar las organizaciones, pues ésta dependerá del entorno en que se desenvuelva la empresa.

Esta aproximación es, por tanto, el contrapunto a aquellas otras universalistas que estudian las organizaciones desde una perspectiva global. Sus fundamentos podrían recogerse en los siguientes puntos:

a.- La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de características como la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos (Pfeffer, 1987; Scott, 1987; Ramió y Ballart, 1993; Chiavenato, 1981).

b.- El concepto más importante que introduce esta aproximación es el de acoplamiento (*fit*) entre variables estructurales y ambientales/tecnológicas. Éste es una condición necesaria pero no suficiente, para que el rendimiento organizativo (RO) mejore en términos de eficacia y de eficiencia. Ahora bien, esta hipótesis ha sido fuertemente criticada por haber sido contrastada estando de forma insuficiente y poco adecuada (Scott, 1987).

¹¹ Ésta es una versión en castellano del trabajo seminal de Woodward (1958).

Tras analizar los trabajos que tratan en profundidad el *fit* en las organizaciones, podemos señalar las siguientes formas posibles (Drazin & Van De Ven, 1985; Iivary, 1992):

a.- *De Interacción*. La consistencia se alcanzaría por la interacción de múltiples parejas de factores organizativos y ambientales distintos.

b.- *De Selección*. Se asume que la congruencia entre estructura y contexto se alcanza por selección natural de la dirección, ya que los equipos directivos que fueran incapaces de adaptar la estructura de sus organizaciones al entorno serían sustituidos por otros.

c.- *De Sistemas*. Se entiende como la consistencia interna entre múltiples factores estructurales y contingencias ambientales, por un lado, y el RO por otro.

En adelante, nos referiremos al *fit* según esta tercera acepción que considera globalmente a la organización y sus interacciones con el entorno, así como los posibles efectos de tales relaciones sobre el objetivo principal de la CpG, el RO. Éste hay que entenderlo en sentido amplio. Vendrá expresado en cada organización de una forma y en unas unidades distintas y no tiene porqué limitarse a términos económico-financieros, ni siquiera cuantitativos. Probablemente, en la práctica se expresará en cada organización como una combinación de distintos resultados expresados en unidades diferentes.

Ahora bien, la primera acepción de *fit* debe jugar un papel complementario en el estudio de las organizaciones, pues empleándola podríamos identificar algunas relaciones importantes entre determinadas variables organizativas y del entorno, que después habrían de integrarse en el

marco global que implícitamente conlleva la tercera acepción. A pesar de todo ello, al tratarse de una aproximación *ceteris paribus*, hemos de ser plenamente conscientes de sus limitaciones para el estudio de los fenómenos organizativos.

Esta teoría tan fructífera para la comunidad académica contable y de SI, ha venido siendo cuestionada (Otley, 1980 y 1995; Weill y Olson, 1989; Iivary, 1992; Chapman, 1997) fundamentalmente por el carácter estático y la no consideración de factores sociopolíticos en los trabajos iniciales.

Estas críticas han permitido ir ampliando y mejorando esta aproximación, de tal forma que se pueden encontrar trabajos recientes en las revistas especializadas de nuestra disciplina y de SI, en los que se puede constatar la evolución en el posicionamiento teórico de los investigadores que siguen este enfoque, caracterizado por la búsqueda de nuevas teorías *importadas* desde la Sociología para contextualizar mejor los cambios en las prácticas contables así como el nacimiento, o desaparición, de determinadas técnicas en CpG.

En el Capítulo III retomamos el análisis de las contribuciones de la Teoría de la Contingencia al desarrollo de nuestra disciplina pues pese a las críticas y limitaciones identificadas, defendemos el potencial de los modelos basados en esta teoría. Para ello, estudiamos las asunciones subyacentes, tanto de las principales revisiones teóricas y de propuestas de modelos contingentes, como de los trabajos empíricos abordados desde esta perspectiva. Razón por la que no entramos en más detalles en este apartado.

5.- La Corriente Interpretativa: Especial Referencia a la Teoría Institucional.

Esta corriente surge en CpG a principios de los 80 con una serie de asunciones identificativas que la hacen sustancialmente diferente de la corriente tradicional o funcionalista. Destacamos como sus principales postulados los siguientes (Jiménez, 1997; Larrinaga, 1999):

- a.- La búsqueda de una explicación científica de los propósitos o intenciones humanas.

- b.- La asunción de que la realidad social emerge y se crea subjetivamente por las personas. Posteriormente esta realidad es objetivizada por la interacción humana.

- c.- Se asume un orden social que se alcanza mediante la resolución de conflictos a través del control social de los mismos.

- d.- La teoría busca comprender y explicar cómo se produce y reproduce el orden social.

En base a estos postulados, siguiendo a Puxty (1993, p. 57) podemos afirmar que los estudios interpretativos son un medio que nos sirve para dar sentido al mundo social a través del entendimiento de la gente como, precisamente lo que son, personas. En otras palabras, comprendiendo cómo los distintos actores dentro de la organización entienden el comportamiento de los demás.

Entre los principales enfoques de esta corriente destacan (Puxty, 1993, pp. 7-9):

a.- *Behavioural Accounting* (Contabilidad Conductual). Se centra en el estudio de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los SC. En esta línea, cabe destacar la especial atención prestada por parte de los investigadores a los sistemas presupuestarios.

Esta aproximación nace a principios de los 80 y alcanza su auge hacia mediados de esta década. Tras ser reformulada, en la actualidad sigue siendo utilizada, aunque cada vez su peso relativo en la investigación en CpG es menor. Entre las revisiones de los trabajos en este área, destacan las de Emmanuel y otros (1985) y Ezzamel y Hart (1987).

b.- *Human Information Processing -HIP-* (Procesamiento Humano de la Información). Se deriva de la anterior y se basa en la Teoría Conductual de la Decisión. El HIP se centra en el estudio de la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información contable. Esta aproximación estudia aspectos relacionados con el diseño de los SC y es coetánea a la anterior. También podemos encontrar en la literatura especializada revisiones relevantes de la misma, como la de Libby (1981), Ezzamel y Hart (1987) y Jiménez (1994).

c.- *Institutional Theory* (Teoría Institucional). Este enfoque ha sido extensamente empleado en el estudio de las organizaciones como muestra Scott (1995). En el ámbito de la CpG, aunque su empleo ha sido más reciente, entendemos que presenta un elevado potencial, motivo por el que le hemos prestado una especial atención.

Como punto de partida, para comprender plenamente los postulados de la corriente institucional, resulta necesario abordar el concepto de *campo organizativo*, entendido éste como el entorno en el que se ubica la organización. Toda institución se inserta en un determinado campo que puede definirse por una serie de características intrínsecas a la firma y otras externas. Entre las primeras pueden destacarse las diferentes líneas de productos, el tamaño, etc. Por lo que se refiere al segundo tipo de propiedades, cabe señalar el sector económico en el que opera la empresa, su localización geográfica, la legislación vigente y todos aquellos con los que interactúa: competidores, proveedores, distribuidores, propietarios, etc. Así pues, el campo organizacional permite identificar las distintas instituciones internas y externas a la empresa para analizar su impacto sobre la CpG, así como las posibles interrelaciones entre ellas.

Originariamente, la teoría surgió en el campo de la Sociología y se empleó de forma casi inmediata en los estudios de Teoría de la Organización y más tarde en las Ciencias Políticas y en la Administración de Empresas. Dentro de estas últimas, la Contabilidad tampoco ha constituido una excepción, siendo considerada como un conjunto de prácticas institucionalizadas dentro de las organizaciones.

Por lo que se refiere al estudio de la CpG, esta aproximación comienza a emplearse a principios de los 80, a nuestro entender, por dos razones fundamentales:

- a.- La incorporación de académicos procedentes de otras disciplinas al estudio de la CpG, entre los que destacan Willmott, Miller y Armstrong en el Reino Unido; y Covalski y Dirsmith en Estados Unidos.

b.- Un apreciable consenso entre los investigadores en CpG sobre dos cuestiones importantes. Por un lado, en cuanto a las limitaciones de las modelizaciones economicistas para explicar la compleja realidad empresarial y, por otro, sobre el distanciamiento de la Teoría Contingente de dicha realidad y de la actividad de los directivos, al enfocarse casi de forma exclusiva en *macrovariables*, tales como el tamaño organizacional, la estrategia, la tecnología, la edad, etc. (Hopper, 1994, pp. 10-11).

Los trabajos en CpG que siguen este enfoque pueden dividirse en dos grandes tipos. Por una parte, los que se centran en los aspectos puramente sociológicos¹² y, por otra, los que estudian las cuestiones económicas relacionadas con la institucionalización de tales prácticas (Scapens, 1994). Estas dos tendencias, aunque tienen múltiples puntos en común, poseen implicaciones muy diversas para la CpG que pasamos a desarrollar someramente.

La base común de ambas tendencias considera la CpG como un subsistema de control cuyo funcionamiento no es neutro (Miller, 1994, p. 1; Humphrey y Scapens, 1992, p. 5; Burns, 1995, p. 236); es decir, no se limita a medir y a controlar las dinámicas y flujos organizativos relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la TDD, sino que la acción de las personas hace que la información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes internos y externos a las organizaciones en función de los intereses individuales, grupales y de la organización.

De esta forma, el conjunto de técnicas empleadas en la CpG para controlar y planificar puede ser usado para intervenir en el transcurso de la actividad de las firmas, alterando lo que sería el curso normal de los procesos dentro de la

organización, entendida ésta como una institución. Así pues, la construcción de la realidad en función de datos contables no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser *creada* de acuerdo con determinados intereses.

5.1.- El Institucionalismo Sociológico.

Esta corriente se fundamenta en que el análisis de los elementos culturales tales como, los símbolos, los sistemas cognitivos y las creencias normativas - entre otros- en el funcionamiento de las organizaciones (Scapens, 1994, p. 313; Carmona y otros, 1998, p. 3); ayudan a entender el contexto institucional en que éstas se desenvuelven.

En este sentido, puede observarse cómo los cambios en el contexto institucional de la empresa a lo largo del tiempo, afectan a su comportamiento, lo que hace y cómo lo hace. Así pues, este marco permite contextualizar e interpretar los cambios en las prácticas contables en escenarios sociales específicos donde se desarrolla la acción directiva, lo que la hace especialmente adecuada para la realización de estudios de carácter histórico.

Los cambios antes mencionados afectan a todas las instituciones de la organización y, así como a la CpG. Como consecuencia, las elecciones de la dirección en relación con las prácticas contables, dejan de ser consideradas como el resultado inmediato de la aplicación de los axiomas convencionales de los análisis económicos racionalistas y pasan a serlo como el resultado de la interacción entre las distintas instituciones que componen la organización.

¹² En el trabajo de Carmona y otros (1998) se adopta esta perspectiva desde un enfoque histórico. Además, se revisan una serie de trabajos en CpG que siguen esta aproximación

En la medida en que la Contabilidad refleja y soporta las creencias sociales de otras instituciones, tanto internas como externas, relacionadas con las ideas de racionalidad, eficiencia, etc.; se convierte en un instrumento de legitimación de la actuación de la empresa y de sus componentes ante la sociedad.

5.2.- El Marco Institucional-Económico.

Scapens (1994, pp. 303-314) siguiendo una aproximación de corte económico, defiende el estudio del cambio económico dentro de la organización, por lo que introduce en el estudio de la Contabilidad el análisis de dimensiones sociales, políticas y culturales. Esto facilita la exploración de las posibilidades de la Contabilidad a la hora de proporcionar una base institucional para la TDD y la creación de expectativas y creencias, en la medida en que las prácticas contables proporcionan coherencia social y significado para el comportamiento organizativo y, a su vez, dan también significado a las actividades diarias de los individuos y grupos dentro de las organizaciones.

Siguiendo a Burns (1995, p. 231), los principales postulados del Marco Institucional-Económico son los siguientes:

- a.- Las rutinas e instituciones contables son realmente importantes. La Contabilidad en sí misma es un gran conjunto de rutinas, siendo su papel institucional reconocido dentro y fuera de la firma.

b.- La Contabilidad constituye un proceso social que debe ser investigado como tal, si se quiere comprender su verdadero papel dentro de las organizaciones.

c.- Su carácter evolucionista hace de este marco una buena herramienta conceptual para interpretar los procesos de cambio.

d.- Al ser la Contabilidad un importante instrumento de gestión, es necesario estudiar los valores sociales implícitos en los procesos contables.

e.- La racionalidad no está siempre presente en la actuación de las personas, no siendo los procesos contables una excepción.

f.- La Contabilidad es un fenómeno complejo que ha de considerar al hombre en toda su dimensión, no exclusivamente la vertiente económica - *homo economicus* -.

g.- Los estudios sobre las prácticas contables requieren aproximaciones globales -*holísticas*- que consideren el contexto de una forma amplia, más allá de las explicaciones puramente económicas y considerando explícitamente el contexto institucional.

h.- La Contabilidad puede ser un instrumento de poder, por lo que ignorar este hecho podría ser subestimar un elemento fundamental para analizar los procesos evolutivos contables.

Esta visión de la Contabilidad como conjunto de rutinas dentro de la firma, implica un papel instrumental, ya que éstas son un instrumento que “[...]”

proporciona estabilidad y significado, legitiman las interacciones entre individuos internos y con agentes externos a la organización. Además, aumentan y refuerzan el conocimiento de la firma lo que a su vez se transforma en influencias sobre los procesos de toma de decisiones” (Burns, 1995, p. 222).

Finalmente, es necesario considerar cómo la organización, en general y las prácticas contables, en particular, de forma directa o indirecta, se ven influenciadas por la acción de otras instituciones externas. En este sentido, está generalmente aceptado que “[...] *la Contabilidad no puede ser y no debe ser estudiada como una práctica organizativa aislada de los contextos social e institucional más amplios en los que opera*” (Miller, 1994, p. 9). A esto hay que añadir que al ser la Contabilidad una institución dentro de la organización, la cual está compuesta a su vez por otras instituciones sociales, las interacciones entre todas ellas resultan fundamentales para el estudio de la práctica de nuestra disciplina en las firmas.

Así pues, este Marco Institucional-Económico permite estudiar las prácticas contables sin necesidad de seguir modelos teóricos ideales preconcebidos. Adicionalmente, su potencial para explorar, describir y explicar los cambios en los procesos contables en las organizaciones hace que este enfoque sea de gran atractivo y aplicabilidad. Como consecuencia, parece lógico que el interés de la comunidad académica contable por el mismo, siga en aumento.

Este marco se diferencia básicamente del resto de la literatura institucional en la unidad de análisis. Mientras en las formulaciones originales de la Teoría Institucional se estudiaban los aspectos institucionales - *macroprocesos externos a la firma* (Scott, 1995, pp. 1-14)- y sus potenciales efectos sobre las organizaciones; en el Marco Institucional-Económico se

pretende interpretar el funcionamiento de las empresas como instituciones en función de los procesos internos, lo que podríamos denominar *microinstitucionalismo*.

No obstante, podemos afirmar que aunque este marco presenta un alto potencial para su aplicación en la investigación en CpG, necesita ser desarrollado más profundamente. Así lo ponen de manifiesto algunos autores como Miller (1994, p. 30) cuando afirma que “[...] *el estudio de la Contabilidad como una práctica social e institucional está ahora en sus etapas iniciales*”.

Este ambicioso objetivo de intentar captar y entender los procesos al citado micronivel, consecuentemente, lleva aparejadas implicaciones metodológicas que pasan por el desarrollo de trabajos de campo intensivos que impliquen al mayor número de miembros de la firma posible (Burns, 1995, p. 236). Ésta sería la mejor alternativa para captar los procesos dinámicos internos que determinan la evolución y el papel de la CpG dentro de las organizaciones.

6.- La Contabilidad Crítica.

Desde mediados de los 80 hasta nuestros días han ido surgiendo una serie de enfoques que pueden agruparse bajo la denominación común de Contabilidad Crítica, cuyo objetivo es interpretar y explicar el papel de la CpG dentro de las organizaciones desde otras perspectivas menos convencionales. Éstas son, fundamentalmente, aproximaciones marxistas, postmodernistas, etc., aplicadas al estudio del funcionamiento de los mecanismos de control organizativos.

Entre las asunciones principales de esta corriente destacamos (Jiménez, 1997; Larrinaga, 1998;:

- a.- Negación de los hechos. Éstos son mentiras y las ideas verdad, por lo que los criterios para juzgar las teorías sólo son válidos de forma temporal y en el contexto que éstas se formularon.

- b.- Las potencialidades internas de las personas son alienables mediante el empleo de mecanismos restrictivos, entre ellos la Contabilidad.

- c.- La realidad empírica se objetiviza mediante un proceso de interpretación intersubjetiva de la misma.

- d.- El conflicto es una característica fundamental y endémica de la sociedad.

- e.- La injusticia e ideología a nivel socioeconómico inhiben la creatividad y la racionalidad de las personas.

Del análisis de estas asunciones podemos afirmar que el papel de la Contabilidad no es neutro, sino que constituye un dispositivo de control que puede ser instrumentalizado por determinados individuos para condicionar el comportamiento de la organización hacia el logro de sus objetivos. Por lo tanto, estas teorías permiten analizar en profundidad el papel de los SIC dentro del sistema global de control y el papel de los contables especializados en CpG en el marco de las dinámicas internas a la organización.

En concreto, podemos encontrar enfoques *críticos* centrados en aspectos sociológicos, políticos y comportamentales tanto de la organización, como de los individuos en tanto miembros de la misma. Estas aproximaciones *alternativas* han sido estudiadas de forma intensa en nuestra disciplina en los

últimos quince años. Fruto de este esfuerzo nacen una serie de trabajos¹³ que nos proporcionan una visión global del panorama actual de esta corriente reciente para la investigación en CpG. Entre éstos destacamos los de Hopper y Powell (1985), Cooper y Hopper (1987), Puxty (1993) y Roslender (1995).

En el presente trabajo nos limitaremos a la enumeración de los principales enfoques sin entrar a profundizar en cada uno de ellos. La razones de esta decisión son, por un lado, el elevado nivel de fragmentación dentro de esta corriente por lo que su estudio en profundidad resultaría demasiado prolijo y nos apartaría de los objetivos específicos de nuestro trabajo. Por otro lado, su contribución al cuerpo de conocimientos de nuestra disciplina hasta nuestros días ha sido modesta y lo que es menos alentador, no existe un consenso, ni siquiera mínimo, entre los académicos de esta corriente sobre su futuro dentro de la investigación en CpG.

A continuación mostramos una posible clasificación de los enfoques críticos más significativos a nuestro entender:

a.- *Perspectivas Marxistas*. Se basan en el estudio del antagonismo, la división y la lucha de clases. La CpG se entiende como medio de dominación y explotación de los trabajadores. En este sentido, se pone más énfasis en el medio que en el objetivo organizativo. Dentro de estas perspectivas, aunque existen más enfoques, destacamos el *Labour Process* por haber sido el más empleado. Sostiene, básicamente, que la CpG es un instrumento al servicio del capitalismo que instrumentalizado por los miembros de esta clase en las

¹³ De forma coetánea a estos estudios nace la revista *Critical Perspectives on Accounting* especializada en trabajos de esta naturaleza. No obstante, fue la *Accounting Organization and Society* la pionera en su difusión.

organizaciones, permite alienar y explotar a los trabajadores para conseguir más fácilmente sus objetivos. Ha sido la más estudiada entre las aproximaciones marxistas, destacando los trabajos de Hopper y otros (1987) y Hopper y Amstrong (1991).

b.- *Perspectivas Postmodernistas*. Se basan en el análisis de las diferencias entre los distintos mundos presentes en la organización: natural, social y subjetivo. Pretenden explicar el comportamiento de los individuos y las dinámicas organizacionales en función de las interrelaciones entre dichos mundos. Entre ellas, destaca el enfoque *foucauldiano*, extensamente empleado para estudiar las relaciones poder-conocimiento dentro de las organizaciones. Existen un gran número de trabajos realizados bajo esta perspectiva, entre los que destacan los de Miller y O'Leary (1987) y Ezzamel (1994b).

Para finalizar con la revisión de los diferentes enfoques empleados en CpG, nos gustaría destacar una serie de aspectos globales sobre las características más significativas de la evolución sufrida por éstos.

a.- La conceptualización de los fenómenos en CpG ha pasado de unos planteamientos netamente economicistas, basados en la racionalidad económica, el equilibrio del mercado y el objetivo de la maximización del rendimiento, a otros de corte sociológico e incluso psicológico, en los que se aborda la práctica de la CpG desde una perspectiva más amplia, incorporando factores culturales y políticos relacionados con el cambio económico y organizativo, antes sistemáticamente olvidados¹⁴.

¹⁴ Véanse entre otros Chua y otros (1989), Hopwood y Miller (1994), Berry y otros (1995), Vagneur y otros (1995).

Así, podemos observar como las teorías basadas en el enfoque neoclásico son cada vez menos empleadas en CpG, en beneficio de las *importadas* de la Teoría de la Organización, siendo la Teoría de la Contingencia la más empleada por los teóricos de la CpG para sus estudios desde mediados de los 70 a mediados de los 80 (Otley, 1980). En la actualidad, desde la mitad de la pasada década, otra serie de enfoques sociológicos están siendo aplicados a la investigación -teórica y empírica, presente y también histórica- en CpG.

Como aproximaciones destacadas de esta nueva corriente destacan el Institucionalismo Sociológico y Económico (Scapens, 1994), así como todas las derivaciones de la Sociología Interpretativa. Este proceso desemboca en la aproximación denominada *Crítica* que de forma genérica, “[...] se podría describir como una forma de conceptualización de la Management Accounting que se centra explícitamente en aspectos no técnicos de esta rama de la Contabilidad” (Roslender, 1995, p. 65).

b.- Estos últimos enfoques coinciden en considerar a las personas como la clave del éxito de la empresa y de los SC, aunque en un primer momento la unidad de análisis era el individuo y luego pasa a ser la organización, en tanto conjunto de personas cuyo comportamiento es mucho más complejo que la suma de los comportamientos de cada uno de sus miembros.

Para finalizar con la revisión de las distintas aproximaciones teóricas de investigación, y antes de comenzar con el análisis del caso español en el siguiente epígrafe, nos gustaría examinar una cuestión estrechamente relacionada con la evolución de los enfoques, el cambio que se ha producido en los métodos empleados en la investigación en CpG.

Los más empleados en los enfoques economicistas (Tabla 3, columna metodología), y en particular en Contabilidad de Costes, son los modelos analíticos formales. En este grupo se incluyen el uso de los análisis de regresión para estimar el comportamiento de los costes de producción, procedimientos de programación matemática para determinar la rentabilidad de un producto y las decisiones sobre la cartera de productos óptima, estadística formal y análisis de optimización dinámicos para investigar las decisiones sobre las desviaciones y una variedad de aproximaciones basadas en la programación matemática para la asignación de costes (Kaplan, 1986a, p. 103).

Como crítica a estos métodos, conviene señalar su carácter simplista y parcial. Utilizan técnicas matemáticas sofisticadas y complejas para modelizar la conducta económico-racional de los individuos en las organizaciones (Ashton, 1991, p. 123), obviando aspectos importantes para explicar el comportamiento de los actores y de las organizaciones. Siguiendo a Anthony (1989, p. 16), podemos afirmar que resultan muy adecuados para el desarrollo de tesis doctorales y la publicación de artículos en revistas académicas de alto nivel, pero poco relevantes para mejorar la práctica empresarial.

En la aproximación contingente (Tabla 3, columna metodología), han predominado también los métodos estadísticos y cuantitativos. Los estudios transversales se realizaban para un período concreto de tiempo, seleccionando una muestra de empresas y sometiendo a tratamiento estadístico los factores que influyen sobre la variable dependiente por excelencia, la estructura organizacional.

Esta conceptualización de los fenómenos estudiados pasó de planteamientos netamente economicistas, basados en la racionalidad económica, el equilibrio del mercado y el objetivo de maximización del beneficio económico; a otros de corte

sociológico e incluso psicológico, en los que se aborda la práctica de la CpG desde una perspectiva más amplia, incorporando factores culturales y políticos relacionados con el cambio económico y organizativo.

Este cambio en la forma de aproximarse al estudio de la CpG provocó que los métodos cuantitativos que predominaban en los trabajos de investigación de corte economicista y en los de la aproximación contingente (Tabla 3, columna metodología), pasasen a ser menos utilizados por los investigadores que adoptan estas nuevas aproximaciones en CpG. Esto benefició el empleo de los métodos cualitativos (Tabla 4, columna metodología), entre los que destaca particularmente el EDC.

En el Capítulo III realizamos un análisis en profundidad de los métodos cualitativos más empleados en la actualidad en la investigación en CpG.

7.- Algunas Reflexiones sobre la Investigación en Contabilidad para la Gestión en España.

Como punto final del estudio diacrónico realizado sobre la investigación en CpG, hemos estimado conveniente hacer una referencia específica a los trabajos llevados a cabo en España en este dominio, para evaluar la situación de nuestra disciplina en nuestro país y establecer una comparación con su estado a nivel internacional. En este sentido, nos gustaría que este análisis puede suponer un paso hacia un mayor entendimiento entre los que trabajamos en este campo, tanto desde el punto de vista de la práctica, como de la docencia y la investigación.

Con carácter previo al análisis, y con objeto de mejorar la comprensión de los resultados obtenidos, hemos de comenzar señalando que a nuestro entender la situación de la investigación en CpG en España resulta peculiar con respecto al resto de los países occidentales desarrollados¹⁵, básicamente, como consecuencia de la Guerra Civil y del posterior aislamiento que sufrió nuestro país hasta mediados de los 70, aunque con menor intensidad en los años que se conocen como “*tardofranquismo*”.

Este aislamiento provocó un importante retraso no sólo en la introducción de nuevos estilos de dirección, estructuras organizativas y mecanismos de control (Amat, 1992; Amat y otros, 1994), sino que también ha causado importantes efectos negativos para el desarrollo de la investigación en CpG, entre los que podemos destacar:

- a.- La aparición de una importante barrera lingüística de la que aún pueden encontrarse múltiples muestras.

- b.- Como consecuencia de las dificultades para salir del país e íntimamente relacionado con lo anterior, la práctica ausencia de españoles en los foros académicos internacionales.

Por otra parte, habría que añadir otro factor que también ha frenado el avance de la investigación en Contabilidad, el tradicional *divorcio* que ha existido en nuestro país entre la universidad y las empresas (García-Ayuso y Sierra, 1992; García y otros, 1996).

¹⁵ Para profundizar en la evolución de la CpG en Europa, resultan de interés las perspectivas proporcionadas por Birkett (1998), Macintosh (1998) y Shields (1998) desde Australia, Canadá y EEUU, respectivamente.

Posiblemente como consecuencia de este retraso, los investigadores españoles en CpG han venido estando claramente influenciados por los de otros países (Sáez y otros, 1996) e incluso algunos autores defienden que lo seguimos estando (Carmona y Gutiérrez, 1998).

Una vez aclarado esto, hemos estimado conveniente, en la línea de los trabajos en que se discute sobre la naturaleza local o internacional de la investigación en CpG¹⁶, analizar los estudios desarrollados en España, para evaluar la situación de la disciplina en nuestro país, por un lado, y establecer una comparación con su estado a nivel internacional, por otro.

Para elaborarlo hemos revisado buena parte de la literatura española en CpG, prestando especial atención a los diferentes enfoques teóricos que subyacen en los trabajos, los distintos métodos de investigación empleados y las cuestiones que se abordan.

En cuanto a las fuentes bibliográficas consultadas, cabe señalar que en primer lugar, se realizó una consulta a la base de datos ICALI. Posteriormente, se completó con (1) otras búsquedas que han considerado las principales revistas especializadas de nuestro país desde 1990 hasta la actualidad; (2) libros, tanto monografías como recopilaciones; trabajos publicados en actas de congresos – ACODI, AECA, ASEPUC y EAA-, y presentados en seminarios, a los que pudimos tener acceso.

Asimismo, antes de pasar a exponer los resultados, hemos de aclarar que dada la variedad encontrada en los trabajos estudiados, no se ha podido realizar un análisis homogéneo aplicable a todos ellos. Por tanto, para poder llevar a

¹⁶ A este respecto, véase Lukka y Kasanen (1996).

cabo un tratamiento más adecuado de los mismos, hemos comenzado dicho análisis efectuando una primera agrupación de los trabajos en tres bloques genéricos, denominados: *Doctrinales o de Opinión*, *Revisiones Bibliográficas* y *Trabajos Empíricos*, entendiendo por estos últimos aquellos que “*están basados en datos no extraídos de la literatura específica, sino que han sido obtenidos explícitamente para el estudio en cuestión, empleando distintas técnicas de recogida de datos, como por ejemplo, cuestionarios, casos, experimentos de laboratorio y estudios de campo*” (Lukka y Kasanen, 1996, p. 759).

Para cada uno de los grupos, hemos elaborado una tabla que hemos ordenado en primer lugar, cronológicamente según la fecha de publicación de los estudios, y en segundo lugar, alfabéticamente por el primer apellido del autor(es).

En primer lugar, como puede observarse en un análisis somero de la Tabla 5, dentro de los trabajos que hemos denominados *Doctrinales o de Opinión*, la característica predominante es el elevado grado de dispersión en cuanto a los temas abordados. Entre ellos, destacan los relacionados con:

- a.- Los intentos de normalización en CpG (Álvarez y Blanco, 1991),
- b.- los estudios comparativos entre distintos modelos de asignación de costes, en especial, el ABC (Sáez y otros, 1991; Sáez, 1993 y Sáez, 1997),
- c.- los trabajos que comparan los modelos de gestión tradicionales y el ABM (González y Navarro, 1994; Castelló, 1996),
- d.- los que tratan la Contabilidad de Gestión Estratégica (Sanchís y Sampón, 1995; Fernández y Muñoz, 1996),

e.- los que plantean algunas reflexiones sobre el futuro desarrollo de nuestra disciplina (Carmoma, 1995; Amat y Ripoll, 1997; Sierra y Escobar, 1996) y

f.- los que analizan algunas interrelaciones entre la CpG y los SI, o aspectos de los SI aplicables al estudio de la CpG (Iglesias, 1991; Álvarez, 1993; Sierra, 1993; Escobar y Vélez, 1995), etc.

En segundo lugar, puede apreciarse la existencia de cuestiones tales como las comparaciones entre distintos modelos de asignación de costes o las reflexiones sobre el futuro de nuestra disciplina y sus posibles interrelaciones con áreas de conocimiento cercanas, que suponen una fuente recurrente para la investigación en CpG; mientras que otras no han tenido continuidad a lo largo del período analizado.

Por último, tenemos que señalar que en este grupo hemos detectado algunos trabajos que presentan inconsistencias entre el (los) objetivo(s) planteado(s), la estructura del trabajo y las conclusiones obtenidas. Asimismo, en otros casos se echa en falta una revisión de la literatura previa, tanto española como internacional, sobre la cuestión estudiada.

Una vez analizadas las denominadas *Revisiones Bibliográficas*, presentadas en la Tabla 6, hemos considerado adecuado agruparlas del siguiente modo en función de la(s) temática(s) que abordan y con la intención de mostrar la variedad existente:

a.- Aquellos que tratan la cuestión de la normalización de la CpG (Blanco, 1988),

- b.- las tendencias de la investigación en CpG (Fernández, 1994; Ripoll, 1996b),
- c.- diferentes aspectos relacionados con los SIC (Carmona, 1993a; Álvarez y Araujo, 1997),
- d.- el ABC (Ripoll y Tamarit, 1996),
- e.- la evolución de la investigación en CpG en España, en base a los trabajos presentados en diferentes foros (Ripoll, 1997 y 1998), y
- f.- el análisis comparativo entre la investigación en nuestro país y fuera del mismo (Carmona y Gutiérrez, 1998), etc.

Al igual que en el bloque de trabajos doctrinales, la fragmentación está presente de manera acentuada en las revisiones de nuestros investigadores.

Otra reflexión sobre las revisiones bibliográficas llevadas a cabo en España, es que se han centrado casi exclusivamente en las cuestiones estudiadas, llegando alguna a efectuarse en base a los títulos de los trabajos. Por el contrario, los aspectos relacionados con las diferentes aproximaciones teóricas que conviven en la investigación en CpG, son poco tratados. Por su parte, las cuestiones metodológicas tampoco han sido analizadas en un gran número de los trabajos tratados. Como corolario podríamos afirmar que en nuestro país interesa mucho más el *qué* se estudia que el *cómo*.

Tabla 5: Trabajos Españoles Doctrinales o de Opinión.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	ASPECTOS DESTACABLES
Álvarez, J. y Blanco, F.	1991	Análisis del marco conceptual de la CpG y las perspectivas de futuro en CpG. Trata temas como la toma de decisiones en CpG y Contabilidad de Dirección Estratégica.	Defensa de una base de datos única en la empresa.
Carmona, C.; Carrasco, F. y Fernández, L.	1991	Análisis de las implicaciones conductuales del proceso presupuestario en base a las asunciones de racionalidad subyacentes en la conducta de los que intervienen en el mismo.	Es el primer trabajo en el que se alienta a realizar más estudios interpretativos en España.
Carmona, S. y Carrasco, F.	1991	Estudio de la problemática de la asignación de los costes indirectos bajo la perspectiva de la Teoría de la Agencia.	Trabajo pionero en el empleo de este enfoque teórico en CpG.
Iglesias, J.L.	1992	Análisis del papel de la CpG en los SI para la gestión.	Defiende el carácter interdisciplinar de la CpG, distinguiéndola de la Financiera y de Costes.
Álvarez, M ^a .J.	1993	Propone adaptaciones de los SI, básicamente la implantación del ABC, para que proporcionen información adecuada y válida para la evaluación y justificación de las inversiones en nuevas tecnologías productivas.	Trata explícitamente la cuestión del riesgo.
Sáez, A.	1993	Análisis de la conceptualización continental del ABC y propuesta de cara a la mejora de la toma de decisiones.	
Sierra, G. J.	1993	Reflexión sobre el papel de los SI y la CpG en las organizaciones.	Identifica futuras líneas de investigación en CpG.
González, J. y Navarro, F.	1994	Analiza los modelos de gestión basados en las actividades y en los procesos de negocio, como alternativa a los modelos tradicionales de corte funcionalista.	
Carmona, S.	1995	Analiza el futuro de disciplina contable, tratando aspectos metodológicos, enfoques, etc.	Defiende la interdisciplinariedad en la investigación en CpG.
Escobar, B. y Vélez, M ^a .L.	1995	Propone una aproximación ecléctica al estudio de los SI que combinaría el Enfoque Decisional para la determinación de las necesidades informativas de los usuarios, y el Enfoque de los Costes de Transacción para la evaluación de la factibilidad económico-financiera del SI.	Intenta aprovechar las ventajas de dos enfoques aparentemente irreconciliables.

Tabla 5 (continuación): Trabajos Españoles Doctrinales o de Opinión.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	ASPECTOS DESTACABLES
Gonzalo, J. A. y Carmona, S.	1995	Reflexiona sobre el futuro rol de los contables en el área de Contabilidad de Costes y CpG, como expertos en SI económicos.	
Sanchís, J. y Sampón, V.	1995	Plantea las relaciones entre Contabilidad Financiera, CpG y Contabilidad Estratégica.	
Carrasco, F. y Larrinaga, C.	1996	Análisis de la consideración de cuestiones medioambientales en Contabilidad.	Alegato a favor de considerarlas desde una perspectiva amplia que contemple el contexto global en que se desenvuelve la Contabilidad.
Castelló, E.	1996	Analiza alternativas a los modelos de control de gestión tradicionales para afrontar el nuevo entorno empresarial.	
Fernández, A y Muñoz, C.	1996	Estudio del papel de la CpG en la toma de decisiones estratégica según planteamientos clásicos de gestión estratégica.	
Fernández, J.	1996	Propuesta sobre los contenidos de la materia Contabilidad de Costes.	Incluye dos temas genéricos sobre SI y <i>enfoque empírico</i> .
Ripoll, V.	1996a	Análisis el papel de los contables dentro de las empresas ante el reto que suponen los cambios en el entorno y las consecuentes nuevas formas de entender la gestión en las mismas.	
Sáez, A.; Fernández, A. y Gutiérrez, G.	1996	Análisis de los distintos posicionamientos frente al conflicto entre modelos de costes tradicionales y el ABC. Todo ello desde una doble perspectiva la anglosajona y la continental europea, centrándose dentro de ésta básicamente en la francesa.	Concluyen que la adopción de uno u otro modelo está relacionada con la dimensión de la empresa.
Sierra, G.J. y Escobar, B.	1996	Análisis de la información necesaria para la gestión mediante la defensa de la manifiesta insuficiencia de la información proporcionada por la Contabilidad Financiera.	Incluye una propuesta clarificadora para delimitar la CpG.
Amat, J. Y Ripoll, V.	1997	Analiza las causas del desarrollo de la CpG en España en las últimas décadas.	
Carmona, S. y Fernández, L.	1997	Defiende una unidad de análisis más amplia que la organizativa, la población, para investigar algunos procesos de cambio contable que necesitan de esta perspectiva para ser adecuadamente abordados.	Primer trabajo español en que la población es unidad de análisis.
Sáez, A.	1997	Análisis comparativo de los modelos de costes tradicionales y el ABC.	
Sevillano, F.	1997	Reflexión sobre como algunas de las nuevas tecnologías informáticas podrían influir sobre los SIC.	

Fuente: Elaboración Propia.

No quisiéramos concluir este apartado sin destacar entre todas ellas, las llevadas a cabo por Sáez (1988) y Blanco y Gago (1993) por ser las únicas que, aún sin profundizar en los métodos, tratan con un rigor muy superior a las restantes revisiones, aspectos relacionados con los enfoques y, especialmente, con las cuestiones estudiadas a la fecha de sus respectivos trabajos, proporcionando así una visión global de nuestro área de la que carecen en buena medida, los demás trabajos revisados.

El trabajo de Sáez y otros (1996) es la reflexión más reciente y seria sobre el estado de la cuestión en CpG en España. Este trabajo analiza dicha situación desde una triple perspectiva: investigación, docencia y práctica en las empresas de nuestro país. Aunque en el trabajo se nos muestran distintas conclusiones finales destacamos, por coincidir plenamente con el llamamiento de los autores, la que hace referencia a la inminente necesidad de realizar estudios empíricos sobre la CpG en la práctica empresarial (Sáez y otros, 1996, p. 194) para poder entender mejor el funcionamiento de la CpG en las organizaciones.

Para el análisis de los *Trabajos Empíricos*, hemos elaborado la Tabla 7 en la que aparecen los autores, la cuestión estudiada, el método utilizado y el enfoque teórico seguido, bien de manera explícita o implícita, en cada trabajo y finalmente los aspectos más significativos. Las cuestiones más tratadas son:

a.- El análisis de diferentes aspectos relacionados con los SIC, así como de su evolución (Amat, 1992; Carmona, 1993b; Amat y otros, 1994; Carmona y Álvarez, 1994; Aibar, 1997; Araujo, 1997; Domínguez y Gago, 1998),

b.- los SI y la evaluación de inversiones en SI y SIC (Carmona y Álvarez, 1994; Escobar 1996 y 1998; Escobar y otros, 1997),

- c.- el ABM y el ABC (Ripoll y otros, 1997),
- d.- estudios en historia de la CpG (Carmona y otros, 1998; Álvarez y Capelo, 1997), y
- e.- los trabajos sobre CpG y estrategia (Álvarez y Araujo, 1998), CpG y cultura organizativa (Blanco y Aibar, 1999), etc.

Aquí también podemos constatar una gran variedad en los temas tratados. Además, predominan los estudios que siguen métodos cualitativos, básicamente EDC, sobre los de carácter cuantitativo. Ahora bien, detrás de esta tendencia que muestra el incremento en el empleo de los EDC, hay aspectos que consideramos criticables como los siguientes:

- a.- Hemos identificado una serie de EDC, catalogados como *descriptivos* que se limitan a mostrar el fenómeno estudiado sin profundizar en el *cómo y porqué* del mismo. A nuestro entender son estudios con un alto potencial pedagógico, pero que no contribuyen significativamente al cuerpo de conocimientos de la CpG.
- b.- Se puede apreciar una cierta confusión en torno al concepto de EDC que manejan algunos investigadores en CpG. Aunque lo abordaremos en profundidad en el Capítulo III, entendemos que un EDC como estrategia de investigación, implica la utilización de forma simultánea de varias técnicas de recogida de datos para la obtención de diversas fuentes de evidencia sobre el fenómeno estudiado, que permitan mediante un proceso de triangulación, la validación interna del EDC y, por tanto, de los resultados obtenidos.

Tabla 6: Revisiones Bibliográficas Españolas en Contabilidad de Gestión.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	MUESTRA	ASPECTOS DESTACABLES.
Fernández, E.	1984	Revisión del estado de la investigación y la práctica en Contabilidad en España. Trata de forma marginal la CpG, aunque entendida como Contabilidad de Costes.	Heterogénea.	
Blanco, F.	1988	Análisis de los distintos pronunciamientos para normalizar la CpG.	Pronunciamientos organizaciones profesionales.	
Donoso, R. y Donoso, A.	1988	Estudio para delimitar conceptualmente la Contabilidad Financiera y la CpG, así como para identificar la información útil en la toma de decisiones.	Heterogénea	
Sáez, A.	1988	Reflexión sobre el estado de la cuestión en CpG y propuesta de futuras líneas de investigación.	Trabajos básicamente anglosajones.	Primera revisión rigurosa encontrada. Es pionera en tratar el impacto de las tecnologías de la información sobre la CpG.
Blanco, M ^a I. Y Gago, S.	1993	Estudio de la evolución de la investigación en CpG tratando sobre todo las líneas de investigación y, en menor medida, temas metodológicos.	Trabajos básicamente anglosajones.	Revisión rigurosa, aunque se detiene poco en analizar las aproximaciones teóricas.
Carmona, S.	1993a	Análisis de la investigación en SIC en España.	Trabajos empíricos españoles.	Llamamiento para la realización de más trabajos empíricos, sobre todo, de EDC.
Amat, J.	1994	Analiza la influencia del desarrollo tecnológico sobre los SIC, así como factores organizativos y motivacionales.	Heterogénea.	Presenta la evolución de los SIC en las nuevas empresas españolas.
Fernández, A.	1994	Análisis de las tendencias en investigación en CpG.	Heterogénea	Se centra en el estudio de cuestiones, identificando paralelismos entre los intereses de la comunidad internacional y la española. Estas coincidencias serían principios subyacentes en CpG.
Amat, O. y Blake, J.	1996	Análisis de los distintos factores económicos, culturales, organizativos e incluso personales que hacen que la práctica y la investigación en CpG, sean diferentes en distintos países.	Heterogénea.	
Ripoll, V	1996b	Análisis de las tendencias de investigación en CpG.	Trabajos encuentros ASEPUK.	Sólo se centra en las cuestiones, no trata los enfoques teóricos ni los métodos empleados.

Tabla 6 (continuación): Revisiones Bibliográficas Españolas en Contabilidad de Gestión.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	MUESTRA	ASPECTOS DESTACABLES.
Ripoll, V. y Tamarit, M ^o C.	1996	Análisis del estado de la investigación sobre ABC.	Artículos (1986-95) de las principales revistas anglosajonas.	Se constata que es un tema en boga y que los trabajos teóricos prevalecen sobre los empíricos.
Sáez, A.; Fernández, A.; Texeira, J. Y Vaquera, M.	1996	Revisión del estado de la investigación y la práctica en CpG en España.	Trabajos españoles: tesis, publicaciones, comunicaciones, ponencias, etc.	Se constata un creciente interés académico hacia la CpG, haciéndose un llamamiento para realizar más investigación empírica en este área.
Álvarez, C. y Araujo, P.	1997	Identifica las tendencias e innovaciones recientes más significativas en la investigación de los SIC	Artículos de las principales revistas anglosajonas.	Analiza los distintos resultados de EDC sobre SIC, identificando varios factores relacionados con el cambio contable en las organizaciones.
Ripoll, V.	1997	Analiza la evolución de las cuestiones tratadas por los investigadores en CpG en España.	Trabajos presentados a los foros de AECA.	Tratamiento estadístico de los títulos de 191 trabajos.
Carmona, S. y Gutiérrez, I	1998	Estudian las diferencias en la evolución de la investigación en CpG entre países con una larga tradición investigadora (UK) y otros con menos peso y más reciente incorporación a nivel internacional (España).	Trabajos anglosajones y españoles.	Se identifican algunos factores explicativos de la hipersensibilidad de los investigadores españoles hacia cuestiones recientes en CpG, como el ABC.
Larrinaga, C.	1998	Revisa la investigación, básicamente en CpG, para la identificación de las aproximaciones alternativas y de las asunciones que subyacen en estos nuevos planteamientos.	Trabajos anglosajones y algunos españoles.	Identifica los escasos trabajos españoles que siguen alguna de estas líneas. Defiende el pluralismo en la investigación en Contabilidad.
Ripoll, V	1998	Analiza la evolución de las cuestiones tratadas por los investigadores en CpG en España.	Trabajos presentados a los encuentros organizados por ASEPUC.	Tratamiento estadístico de los títulos de 191 trabajos.

Fuente: Elaboración Propia.

Otra cuestión a destacar del análisis de los trabajos empíricos es la que se refiere a los enfoques adoptados para desarrollarlos. En este sentido, hemos constatado el predominio de la Aproximación Contingente, si bien es cierto que ésta aparece en la mayoría de los casos de forma implícita. En cuanto a otras aproximaciones, como pueden ser las de carácter interpretativo o crítico, aún son poco empleadas en nuestro país, constatación que está en la misma línea de los resultados obtenidos por Larrinaga (1999).

Como consideraciones finales genéricas derivadas de la revisión de trabajos de investigación españoles en CpG, podemos señalar que:

a.- Existe una gran variedad de enfoques y métodos y, sobre todo, en las cuestiones abordadas.

b.- En el mismo sentido que Carmona y Gutiérrez (1998), podemos afirmar que la situación anterior puede ser consecuencia de la influencia de las *modas* en la investigación en CpG, combinada seguramente con las presiones por realizar trabajos y publicar derivadas del sistema universitario vigente en nuestro país.

c.- La evolución de nuestra disciplina en España es similar a la que se ha venido produciendo a nivel mundial, aunque más lenta y, sobre todo, con un componente empírico menor. En esta misma línea, y tal como hiciera de forma pionera Sáez (1988), aprovechamos la ocasión para volver a insistir con un llamamiento a la realización de un mayor número de trabajos empíricos que nos permitan conocer mejor cómo se emplea y cómo funciona la CpG en la práctica.

Tabla 7: Trabajos Empíricos Españoles en CpG.

AUTORES/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	MÉTODO	ENFOQUE	RESULTADOS
Amat, J.	1992	Estudia la evolución de los SIC en las empresas españolas con especial atención a los cambios sociopolíticos, económicos y organizativos.	Tres EDC descriptivos.	Contingente.	El principal efecto de tales cambios es el creciente nivel de formalización de los SIC.
Carmona, S.	1993b	Análisis del papel de los SIC en los procesos de aprendizaje y, sobre todo, de olvido organizacional.	EDC interpretativo.	Contingente.	El sistema presupuestario es identificado como un componente clave dentro del diseño de los SIC para evitar los riesgos que llevan al olvido organizacional.
Amat, J.; Carmona, S. y Roberts, H.	1994	Estudio de los factores que provocan el cambio en los SIC distinguiendo dos niveles contextuales de influencia, el interno y el externo.	EDC descriptivo.	Contingente.	Se constata una formalización progresiva de los SIC en España.
Carmona, S. y Álvarez, M ^a J.	1994	Estudia el grado de consistencia entre la información suministrada por los SIC -sistema de costes y de evaluación de las inversiones en nuevas tecnologías- por un lado, y las necesidades de información que demanda la implantación de las modernas tecnologías avanzadas de fabricación. Analiza también las posibles implicaciones que esta consistencia puede tener para el aprendizaje organizacional.	Cuestionarios a 250 empresas con mayor valor añadido. (105 respuestas).	Contingente.	Este grado de consistencia es un factor importante para que se produzca el avance tecnológico en las empresas y también para el aprendizaje organizacional.
Amat, O.; Carenys, J.; Blake, J. Y Gowthorpe, C.	1996	Análisis del rol de los contables, tanto en Contabilidad Financiera, como en CpG y sus implicaciones para la evolución de las normas contables.	Casos descriptivos.	?	La gestión de la Contabilidad de forma activa por los directivos puede mejorar la posición competitiva de las empresas.
Escobar, B.	1996a	Análisis de la evaluación de inversiones en intangibles, el caso de los SI. Se cuestiona la validez de modelos universalistas y genéricos para estos fines.	EDC interpretativo.	Contingente.	Concluye proponiendo que ha de hacerse de manera específica (<i>ad hoc</i>).
Aibar, G.	1997	Análisis del grado de consistencia entre la investigación en SIC, las características que éstos deberían tener y las que tienen en la práctica.	Entrevistas.	Marco basado en pronunciamientos de asociaciones profesionales.	La correspondencia entre la teoría y la práctica es elevada en cuanto a características y objetivos de los SIC.
Álvarez, C.; Capelo, M.	1997	Estudio del cambio contable en una organización durante el período 1770-1835.	EDC histórico e interpretativo.	Teoría de la Agencia.	El conflicto de intereses entre propietarios y dirección provocan cambios en los SIC.
Álvarez, C.; Valle, R.	1997	Analiza la congruencia entre procesos de trabajo, SI y gestión de recursos humanos para mejorar la eficiencia de la gestión, en concreto, en condiciones de alta incertidumbre ambiental.	EDC interpretativo.	Contingente.	Una visión limitativa de los SIC e inconsistente con la estrategia, puede hacer fracasar la organización.

Tabla 7 (continuación): Trabajos Empíricos Españoles en CpG.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	MÉTODO	ENFOQUE	RESULTADOS
Araujo, P.	1997	Estudia las interrelaciones entre los SIC y los factores organizativos y culturales en las empresas.	EDC descriptivo.	Institucional.	Las presiones institucionales del entorno y las internas, son factores que provocan el cambio de los SCI.
Escobar, B.; Fresneda, S.; Vélez, M ^a L.	1997	Estudia los factores organizativos, personales y culturales, que aún determinando el éxito en la implantación de los SI, han sido poco tenidos en cuenta por los investigadores en este área.	Tres EDC interpretativos .	Contingente.	Identifican los factores no técnicos como los de mayor peso para implantar con éxito un SI.
Ripoll, V.; Crespo, C.; Tamarit, M ^a C.	1997	Análisis de los sistemas de gestión y de costes basados en las actividades, así como de los sistemas de gestión medioambiental en la práctica empresarial.	Cuestionario a 1164 PYMES. (Índice de respuesta del 12,46 %).	?	Se constata que tales sistemas se emplean en las empresas desde principios de los 90, aunque en una proporción muy reducida.
Álvarez, C.; Araujo, P.	1998	Estudio del papel de la información contable dentro de los procesos de planificación estratégica. Más específicamente trata cuestiones como la Contabilidad Estratégica, el ABM y el ABC.	Cuestionario a las 500 mayores empresas industriales. (Índice de respuesta del 13%).	Contingente.	Se concluye que el papel de los SIC en los procesos estudiados es bastante limitado en la actualidad.
Carmona, S.; Ezzamel, M. y Gutiérrez, F.	1998	Analiza las causas del cambio contable en la Fábrica de Tabacos durante el periodo 1760-1790. En principio este cambio parecía la consecuencia de un intento por mejorar la gestión.	EDC histórico e interpretativo.	Institucional.	La búsqueda de una mayor legitimación frente a instituciones externas parece ser el principal motor de cambio contable.
Domínguez, M.J.; Gago, S.	1998	Análisis del papel de los SIC en el éxito de los procesos de innovación.	Entrevistas.	Contingente.	La contribución de los SIC es un factor determinante en innovación.
Escobar, B.	1998	Estudia los criterios de evaluación/selección de inversiones en SI utilizados por las mayores empresas españolas.	Cuestionarios a 250 empresas con mayor volumen de ventas (76 respuestas).	Contingente.	Concluye señalando la necesidad de aumentar el rigor en la evaluación y de ampliar el concepto tradicional de información financiera.

Fuente: Elaboración Propia.

Por último, concluimos este análisis exponiendo una serie de reflexiones que entendemos deben ser consideradas en futuras investigaciones:

a.- Si bien estimamos necesario reflexionar periódicamente sobre determinados aspectos de la CpG, creemos ineludible meditar acerca de su aportación antes de realizarlos, intentando evitar los que desde esta perspectiva, pudieran resultar poco relevantes.

b.- Cabría cuestionarse si la coincidencia en la variedad encontrada en la literatura internacional y española, es fruto del desarrollo natural de la investigación en nuestro país o por contra, es una situación forzada por la evolución de la misma a nivel internacional.

c.- En la revisión de los trabajos empíricos, pueden apreciarse tendencias que valoramos muy positivamente, entre las que destacamos:

c.1.- La mayor utilización de los métodos de investigación cualitativos, debido a su peculiar adecuación para representar mejor las problemáticas que se desarrollan en las organizaciones. Más en concreto, entendemos que resultan mucho más apropiados para los propósitos de los investigadores, los EDC y entre ellos, los de carácter explicativo e interpretativo, es decir, aquellos que intentan explicar mejor la problemática analizada.

c.2.- El creciente número de investigadores en CpG que emplean enfoques teóricos y métodos de investigación análogos a los que aparecen en la literatura de difusión mundial, así como su creciente participación en foros de discusión internacionales.

8.- Tendencias de la Investigación en Contabilidad para la Gestión.

Estamos convencidos de que la propia variedad existente en CpG va a ser la principal causa de que se continúe produciendo, incluso aumente en un futuro debido, por un lado, a la coexistencia de enfoques adoptados, métodos empleados y cuestiones estudiadas y, por otro, a la incorporación de sus nuevas variantes y combinaciones.

A pesar de ello, a continuación enunciamos nuestro posicionamiento acerca de las tendencias que en función del análisis efectuado, consideramos más apropiadas, tanto en enfoques como en métodos y cuestiones en CpG.

Desde nuestro punto de vista, la investigación en CpG habrá de realizarse dentro del marco de referencia del *Paradigma de la Utilidad*, aunque entendido de forma amplia, de tal manera que permita el empleo de cualquier tipo de conceptualización teórica capaz de ayudar a mejorar la comprensión de la fenomenología relacionada con la gestión empresarial, todo ello con el objetivo de mejorarla.

A nuestro entender, esto se traduce en la necesidad de articular un enfoque ecléctico o si se quiere *posibilista*, donde se reformulen los planteamientos económicos clásicos a la luz de aquellas teorías que nos acercan en mayor medida al conocimiento de la compleja realidad empresarial, como puede ser la Teoría de la Contingencia entendida de forma más amplia como defenderemos en el Capítulo III, o los enfoques interpretativos.

Este planteamiento implica tener en cuenta todas las complejas interrelaciones entre el comportamiento de los individuos como tales, formando parte de grupos y de la organización, las características formales e informales de

la misma y la influencia de los factores del entorno; para poder comprender y explicar cómo las dinámicas de cambio organizativo y la resistencia al mismo pueden incidir sobre la gestión empresarial. Todo ello, en una línea de mejora continua que nos permitiría ir consiguiendo el objetivo de supervivencia de la empresa.

En este sentido, resaltamos el hecho de que a pesar de los esfuerzos crecientes de los investigadores, sigue existiendo un importante desfase entre la práctica y la investigación en CpG. Entendemos que es importante seguir trabajando para acortarlo si se quiere profundizar adecuadamente en el estudio de la misma, considerando los aspectos humanos y organizativos en toda su complejidad.

Esta aproximación ha de producirse mediante la adopción de enfoques teóricos amplios y el empleo de métodos de investigación adecuados para estudiar los problemas a los que se enfrentan en la práctica a los directivos. Esto tendría un efecto doblemente positivo, por un lado, podrían mejorarse los procesos y las dinámicas organizativas, en definitiva, la gestión y el RO. Por otro, tal como se ha podido constatar en el Reino Unido, se produce un efecto multiplicador sobre el avance del conocimiento en CpG, debido a la colaboración entre ambos colectivos.

En este sentido, también es justo reconocer que existe una importante presión sobre los investigadores proveniente de los sistemas de promoción académica que empuja a realizar muchos trabajos y, quizá, muy rápidos; que si bien hace aumentar el volumen, puede que vaya en detrimento de la calidad de la investigación en CpG.

En cuanto a los métodos de investigación, aún reconociendo que su validez estará en función de los objetivos concretos perseguidos en cada trabajo, entendemos que el EDC es la estrategia de investigación más adecuada para profundizar en la comprensión de la complejidad empresarial, debido a su carácter global, su flexibilidad y su capacidad explicativa. En el Capítulo III realizamos un estudio comparativo de los distintos métodos cualitativos de investigación más empleados en CpG.

Al hilo de lo anterior, parece que haya pasado la época en que este tipo de investigación no era considerada *científica* por algunos de nuestros colegas, como lo demuestra el cada vez mayor número de revistas especializadas en investigación empírica de carácter cualitativo en CpG¹⁷ y su creciente importancia. En la medida en que los resultados de estas investigaciones sean publicados y se perciban como útiles por las empresas, su nivel de colaboración con los investigadores aumentará y el desarrollo de la CpG podrá ser más rápido y eficaz.

En ningún caso, esto debe llevarnos a no reconocer las dificultades que existen, en especial en nuestro país, para su realización. No obstante, esto hecho no tiene que desanimarnos, pues cualquiera que sea el método a emplear, la distancia entre lo deseable y lo posible será más grande de lo que nos gustaría. De cualquier manera, los investigadores que pretendan realizar EDC no sólo tendrán que buscar empresas que se lo permitan, sino que también habrán de dedicar importantes esfuerzos para animar a su personal a participar activamente.

¹⁷ Entre estas destacan: *Management Accounting Research; Accounting, Organizations and Society* y *Journal of Management Accounting Research*.

Para finalizar, por lo que se refiere a las cuestiones de investigación que entendemos más interesantes en un futuro próximo, podemos agruparlas según Atkinson y otros (1997) en las siguientes áreas principales:

a.- La necesidad de entender más ampliamente y de forma más activa el papel de la información contable como apoyo a la TDD tácticas y estratégicas, en especial, en organizaciones como empresas de servicios, pertenecientes al Sector Público y entidades sin ánimo de lucro. Esto obligará a estudiar la fijación de nuevos indicadores del RO y mecanismos de incentivos acordes con los mismos.

b.- Dado que el diseño de los SC es parte integrante del diseño organizativo, resulta indispensable adecuar la estructura organizativa y el papel de la CpG como mecanismo de control. Así, la aparición de nuevas formas organizativas introduce áreas de interés en CpG, tales como la medida del rendimiento de los grupos de trabajo, la redefinición de los centros de responsabilidad, etc.

c.- El papel de la CpG en los procesos de cambio organizativo, con especial atención a los desarrollos que proponen su necesaria readaptación de cara a mejorar el control de gestión mediante la identificación de nuevas medidas de la eficacia y eficiencia de la organización, es decir, el diseño de nuevos sistemas de medición del rendimiento en los que se considere explícitamente además de información financiera, cualquier otra de carácter cuantitativo y cualitativo que pudiera afectar a la supervivencia de la empresa.

Además, nos gustaría añadir otra cuestión, el estudio del impacto de la internacionalización de las organizaciones sobre el diseño de los sistemas de control.

Asimismo, entendemos que ha de seguirse estudiando el papel de la CpG en los procesos de aprendizaje organizativo como mecanismo proactivo que propicia el cambio. Para ello, es necesario considerar la gestión del conocimiento en la empresa, o sea, la problemática asociada a la gestión de los recursos humanos, al constituir el factor más importante en la empresa para la consecución de sus objetivos.

Además de todo lo anterior, no puede descartarse ni la introducción de nuevas aproximaciones teóricas que permitan reinterpretar cualquiera de las cuestiones mencionadas a lo largo de este trabajo, ni la aparición de nuevos aspectos relevantes de cara a la mejora de gestión empresarial.

9.- Consideraciones Finales.

Con carácter previo a las consideraciones finales, queremos manifestar las siguientes reflexiones generales.

En cuanto a la concepción de la CpG, la entendemos desde una perspectiva amplia, como un SI capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control para la consecución de los objetivos organizativos, que se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo que ha de ser considerado.

La complejidad de la gestión empresarial, su gran importancia social y las distintas perspectivas desde las que se ha abordado su estudio, han originado una gran diversidad de enfoques, métodos y cuestiones estudiadas. En este panorama, la principal ventaja de la adopción de una concepción amplia como la expuesta, es su capacidad para englobar a las múltiples aproximaciones teóricas utilizadas, muchas de ellas provenientes de disciplinas afines.

Esta diversidad tiene al menos dos efectos. Uno de ellos positivo, ya que ha ocasionado que nos encontramos en la actualidad ante una disciplina donde las posibilidades de investigación son realmente innumerables, de hecho se está trabajando en la mayoría de ellas.

En contraposición a esta efervescencia, puede apreciarse un escaso consenso entre los investigadores sobre los límites de la CpG, los enfoques, los métodos y las cuestiones que han de estudiarse. Esto se puede apreciar en la dispersión terminológica existente, lo que puede dificultar el avance en este área.

Una vez aclarado nuestro posicionamiento con respecto a la concepción de la CpG, pasamos a exponer las principales conclusiones acerca de la evolución de los enfoques adoptados en la investigación en CpG, los métodos empleados y las cuestiones abordadas.

En cuanto a los enfoques, como hemos visto a lo largo de este análisis, se han ido reformulando e incluso abandonando las aproximaciones neoclásicas que concebían la CpG como un conjunto de técnicas mediante las que se podía modelizar el comportamiento de cara a la consecución de los objetivos de la firma.

Es en esta época, todavía dominada por el racionalismo económico, cuando se comienzan a introducir en los estudios teóricos el factor incertidumbre y el valor de la información para la TDD, lo que influye en el planteamiento de modelos decisionales en CpG, apareciendo las primeras formulaciones inspiradas en la Teoría Estadística de la Decisión y en la Teoría de la Economía de la Información.

La importación de los postulados de la Teoría Contingente a la CpG puso de manifiesto la importancia de considerar los aspectos contextuales en el diseño de los SC. Aunque mucho más amplios, buena parte de los trabajos realizados bajo esta perspectiva, continúa siendo de corte determinista¹⁸, al aceptar la asunción de la hipótesis de racionalidad económica que supone concebir implícitamente estos sistemas como reactivos a los cambios en el entorno.

Posteriormente, la preocupación por los aspectos sociales y políticos relacionados con las prácticas contables, hizo que irrumpieran en la CpG una serie de planteamientos procedentes de la Sociología Interpretativa y de la Psicología Industrial y Organizativa, entre los que destaca la Teoría Institucional.

Estos cambios en las escuelas de pensamiento no han sido radicales. Por el contrario, las tres corrientes principales han cohabitado e incluso conviven todavía, aunque con distinta importancia. Mientras resulta bastante complicado encontrar estudios con base exclusivamente económica, la Teoría de la Contingencia sigue presente, explícita o implícitamente, en un gran número de las investigaciones en CpG y la Teoría Institucional se ha perfilado desde mediados de los 90 como una de las más empleadas en nuestro área.

En nuestra opinión, aunque hay diferencias entre la Teoría Contingente y la Institucional, esta última y los planteamientos más avanzados de la primera no son tan diferentes como los partidarios de cada una aseveran, pudiéndose afirmar incluso que no existen diferencias sustanciales entre el concepto de campo organizativo y el de entorno contingente, entendido éste en sentido amplio; pues ambas aproximaciones buscan en última instancia analizar, interpretar y explicar las prácticas contables en su contexto económico, social y político.

Por último, esta dinámica de cambio epistemológico inevitablemente se ha visto influida por las modificaciones en los paradigmas presentes en Contabilidad que subyacen en los trabajos revisados. El normativismo y las aproximaciones apriorísticas han perdido la importancia que tuvieron en favor de los enfoques de corte positivista. Esta evolución en CpG se evidencia al constatar que en todas las aproximaciones teóricas empleadas desde los 80, el paradigma central subyacente es el de la *Utilidad* en alguna de sus diferentes acepciones e incluso en combinación con postulados provenientes de otros.

En el análisis de la evolución de los métodos utilizados en la investigación en CpG, hemos podido constatar que los cambios han sido de gran importancia. Los métodos cuantitativos que predominaban en los trabajos de investigación de corte economicista y en los de la Aproximación Contingente cuantitativista, comenzaron a ser ampliamente cuestionados y, por tanto, utilizados en menor medida en CpG.

Como consecuencia de las críticas anteriores, comenzó a apreciarse progresivamente la adecuación de los métodos cualitativos para la investigación en CpG que ha desembocado en el uso preeminente de los mismos. Aunque

¹⁸ Véase al respecto el epígrafe 5 del Capítulo III.

provenientes de otras disciplinas sociales, estos métodos cualitativos se han impuesto en CpG, básicamente, por su capacidad para captar la forma en que operan determinados fenómenos en su contexto, normalmente caracterizado por el dinamismo y por una elevada incertidumbre.

En la actualidad, es posible encontrar trabajos de ambos tipos. Los modelos cuantitativos se siguen utilizando para abordar determinadas cuestiones en CpG. Entre ellos, destaca la gestión de las operaciones en las empresas, sobre todo, en lo que se refiere al análisis de las desviaciones en costes, estados previsionales para la gestión de las operaciones y presupuestación.

Las razones que argumentan sus defensores son que, por un lado, se trata de planteamientos más realistas y operativos y menos complicados o sofisticados; por otro, que la introducción de las nuevas TI ha originado un uso extensivo de este tipo de enfoques, ya que permiten modelizar de forma más fácil y rápida el proceso de TDD y la construcción de aplicaciones que lo agilizan, tales como los paquetes integrados para la gestión, las bases de datos relacionales y las hojas de cálculo.

Además, entre sus inconvenientes, cabe señalar que la aplicación de los métodos cuantitativos tradicionales, sólo se ha demostrado eficaz para el estudio de aspectos muy concretos y en áreas de investigación en CpG suficientemente delimitadas.

Los métodos cualitativos son cada vez más empleados para el desarrollo de trabajos de campo en CpG, como consecuencia lógica del giro que se ha producido en los enfoques teóricos en nuestra disciplina. Curiosamente muchos autores de los que defendieron los modelos económicos analíticos, fueron los primeros en hacer un llamamiento para adoptar perspectivas comportamentales

y organizativas que permitieran entender mejor como funcionaba la CpG en la práctica.

En nuestros días, puede afirmarse que existe un consenso bastante apreciable en CpG sobre la necesidad de utilizar los métodos cualitativos por su capacidad para soportar las aproximaciones con un mayor componente sociopolítico, de cara al análisis de las prácticas contables tal y como se producen en las empresas.

Por ello, entendemos que los métodos cualitativos son los más apropiados para investigar en CpG, aunque no excluyentes con respecto a los cuantitativos. Esta afirmación ha quedado refrendada tras el análisis de las principales revistas en nuestro área, en el que puede observarse como éstos son cada vez más utilizados en detrimento de otras formulaciones con escaso valor desde el punto de vista aplicado.

En cuanto a las cuestiones, hemos podido apreciar que su evolución ha sido de carácter expansivo. Aunque existen importantes solapamientos temporales, podemos establecer *a grosso modo* la siguiente clasificación por orden cronológico, íntimamente relacionada con los cambios experimentados en los enfoques y los métodos empleados en CpG:

a.- En un principio, bajo la influencia de planteamientos básicamente economicistas, los trabajos se centraban en los temas más clásicos relacionados con el cálculo, reparto y asignación de costes. Más tarde, comenzaron a estudiarse otras cuestiones como los presupuestos, el análisis de desviaciones, los sistemas de medición de rendimiento, con especial referencia a los indicadores financieros y no, los cuadros de mando, etc.

b.- Como consecuencia del desarrollo tecnológico, comienzan a estudiarse, por un lado, cuestiones relacionadas con la aparición de nuevas tecnologías de producción y de filosofías de gestión de operaciones, tales como las técnicas de fabricación flexibles fundamentalmente basadas en la automatización (*Automated and Flexible Manufacturing Techniques*) y el JIT, TQM, MRP, etc., respectivamente. Por otro lado, el avance en las TI abrió un amplio debate sobre el impacto en la gestión y en los SC por su introducción en las organizaciones. Ambos desarrollos tecnológicos provocan un cambio importante en la estructura de costes de las empresas, disminuyendo fuertemente los directos y aumentando de forma sustancial los indirectos. Esto originó la aparición de nuevos planteamientos en los sistemas de gestión y de cálculo y asignación de costes, como el ABM y el ABC, que han sido ampliamente estudiados.

c.- El auge del sector terciario, la evidente necesidad de mejorar la gestión en el Sector Público y, aunque con menor importancia, el crecimiento de la importancia de las entidades sin ánimo de lucro en la economía, han planteado nuevos retos a los investigadores en CpG. En una primera aproximación a esta cuestión, muchos autores impulsaron el empleo de las mismas técnicas de gestión empleadas en el sector privado en general y en la industria en particular, lo que provocó, lógicamente, un importante fracaso. Por ello, comienzan a aparecer trabajos en los que se replantea el papel de los SC y se propone una visión más amplia del mismo como sistema global de control de gestión, prestando especial atención a los sistemas de control del RO, en los que se da cabida a información de carácter cuantitativo no financiero e incluso cualitativo, como respuesta a las particularidades de estas entidades.

d.- La consideración de la supervivencia de la empresa como objetivo último de la misma y del factor humano como su recurso crítico para alcanzarla, ha planteado en CpG la necesidad de cuestionarse el papel de los SC en relación con este particular activo *intangibile*. En concreto, comienzan a analizarse los procesos de cambio y aprendizaje organizativo, la gestión del conocimiento, básicamente en las *knowledge-intensive firms*¹⁹. En definitiva, la consideración de las personas y de las problemáticas que las afectan dentro de la gestión y de la CpG.

En esta misma línea, y como fruto de la creciente importancia social adquirida por los planteamientos conservacionistas, se produjo la incorporación a la CpG de cuestiones relacionadas con el medio ambiente, entre las que destacan la consideración de los costes medioambientales, la utilización de indicadores de RO de carácter cuantitativo, la obtención de una ventaja competitiva sostenible en base al establecimiento de estrategias *respetuosas* con el medio, etc.

En la actualidad, las cuestiones estudiadas en CpG son muy diversos, ya que coexisten los trabajos que abordan los más novedosos con los que siguen tratando los clásicos o las reformulaciones de éstos en función de nuevas teorías e incluso empleando nuevos métodos o técnicas de investigación. En este sentido, hay que reconocer que el continuo replanteamiento de las cuestiones clásicas ha sido la principal fuente de ideas para la investigación en CpG.

En cuanto a España, cabe señalar que existe una importante variedad de enfoques, métodos y cuestiones abordadas, una sensibilización hacia las *modas* en CpG y un apreciable incremento en el número de trabajos empíricos

¹⁹ Organizaciones cuyo principal recurso es el conocimiento organizativo. Véase Roberts (1999) para profundizar sobre el papel de la CpG en estas instituciones.

cualitativos. En definitiva, una serie de características identificativas que nos permiten afirmar que la investigación en CpG en nuestro país sigue los mismos parámetros que en el resto de nuestro entorno.

No obstante, entendemos que la mejora de la investigación en CpG en nuestro país, podría verse reforzada por la aparición de una revista académica con proceso anónimo de revisión. Ésta podría acercar las distintas posiciones teóricas que existen sobre la misma y ayudar a aumentar el rigor con el que se desarrollan los trabajos, tanto por el propio proceso de revisión anónimo, como por el efecto positivo que provocaría la difusión de los mismos dentro de la comunidad académica.

Para finalizar el presente capítulo expondremos nuestra reflexión global sobre la evolución de la investigación en CpG. Ésta se ha desarrollado pasando desde los enfoques economicistas a aquellos otros que podemos denominar *sociológicos*. Lógicamente, esta evolución se ha producido de forma gradual. Tanto es así que como también se ha puesto de manifiesto anteriormente, se han producido y se siguen produciendo, importantes solapamientos temporales en el empleo de los distintos enfoques e incluso una gran proliferación de aproximaciones de carácter mixto.

Desde nuestro punto de vista, detrás de todo este proceso de evolución de la investigación en CpG subyace un claro cambio paradigmático en todo este proceso que va desde el normativismo deductivo imperante a principios de siglo, al positivismo inductivo hegemónico en la actualidad, transición esta que se ha materializado en un cambio en la forma de entender y estudiar todas las cuestiones relativas a la CpG.

10.- Bibliografía.

- AAA (1977): *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. Evanston, Illinois.
- AECA (1997): *La Unión Europea un Reto para las Empresas y los Profesionales Españoles*. IX Congreso AECA. Madrid.
- Aibar, B. (1997): *Análisis Empírico sobre las Características de los Sistemas de Contabilidad de Gestión en el Marco Empresarial Gallego*. Comunicación presentada al IV Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka. Universidad Carlos III, Madrid.
- Álvarez, M^a.J. (1993): *Los Sistemas de Información y las Nuevas Tecnologías Productivas*, en Carmona Moreno, S. (Ed.).
- Álvarez, J.; Blanco, F. (1991): *Perspectivas de la Contabilidad de Gestión y Adopción de Decisiones*, en Universidad de Santander (1991), pp. 579-614.
- Álvarez, C.; Araujo, P. (1997): *Consecuencias de la Evolución de los Sistemas Contables de Gestión: Una Visión a través de Resultados de Investigaciones Empíricas*, en ICAC (1997), pp. 37-55.
- Álvarez, C.; Araujo, P. (1998): *Información Contable para el Proceso Estratégico: Una Aproximación a la Realidad Española*. Comunicación presentada al VIII Encuentro ASEPUC. Alicante.
- Álvarez, C.; Capelo, M. (1997): *Asimetría de la Información Contable y Remuneración de los Responsables de la Gestión: El Caso de los Almacenes Agüera (1970-1835)*. Comunicación presentada al IV Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka. Universidad Carlos III, Madrid.
- Álvarez, C.; Valle, R. (1997): *Estrategias Flexibles de Fabricación y Gestión de los Recursos Humanos: El papel de los Sistemas de Información de Gestión*. Comunicación presentada al III Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka. Universidad de Cádiz, Cádiz.

- Amat, J.M. (1992): “Management Accounting Systems in Spanish Firms”. *European Accounting Review*, nº 1, pp. 1-25.
- (1994): *Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión*, en Amat, J.; Amat, O. (1994), pp. 99-126.
- Amat, J.M.; Carmona, S.; Roberts, H. (1994): “Context and Change in MAS: A Spanish Case Study”. *Management Accounting Research*, nº 5, pp. 107-122.
- Amat, J.M.; Ripoll, V. (1997): *Evolución de la Contabilidad de Gestión en España*. Comunicación al III Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka. Universidad de Cádiz, Cádiz.
- Amat, O.; Blake, J. (1996): *Perspectivas Internacionales de la Contabilidad de Gestión*, en ICAC (1996), pp. 9-28.
- Amat, O.; Carenys, J.; Blake, J.; Gowthorp, C. (1996): *La Contabilidad de Gestión: En Busca de un Rol más Activo*, en Universidad de Barcelona (1996), pp. 338-347.
- Amat, J.M.; Amat, O. (1994): *La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos*. Ed. AECA, Madrid.
- Anthony, R. N. (1973): *Some Fruitful Directions for Research in Management Accounting*, en Dopuch y Revsine (1973), pp. 37-68.
- (1989): “Reminiscences about Management Accounting”. *Journal of Management Accounting Research*, nº 1, pp. 1-20.
- Araujo, P. (1997): *Cambio Contable y Presión Institucional: Estudio de un Caso*. Comunicación presentada al IV Workshop en Control de Gestión Raymond Konopka. Universidad Carlos III, Madrid.
- Argyris, C. (1952): *The Impacts of Budgets on People*. Ed. Ithaca, New York.
- (1980): *Some Inner Contradictions in Management Information Systems*, en Holzer (1980), pp.105-119.
- Arnold, J.; Carsberg, B.; Scapens, R.W. -Eds.- (1980): *Topics in Management Accounting*. Ed. Philip Alan Publishers, Oxford.

- Ashton, D. (1991): *Agency Theory and Contracts of Employment*, en Ashton, Hopper y Scapens (1991), pp. 106-125.
- Ashton, D.; Hopper, T.; Scapens, R.W. (1995): *The Changing Nature of Issues in Management Accounting*, en Ashton, Hopper y Scapens (1995), pp. 1-20.
- Ashton, D.; Hopper, T.; Scapens, R.W. -Eds.- (1991): *Issues in Management Accounting*. Ed. Prentice-Hall, Nueva York.
- (1995): *Issues in Management Accounting -2nd Edition-*. Ed. Prentice-Hall, Nueva York.
- Atkinson, A.; Balakrishnan, R.; Booth, P.; Cote, J.; Groot, T.; Malmi, T.; Roberts, H.; Uliana, E.; Wu, A. (1997): “New Directions in Management Accounting Research”. *Journal of Management Accounting Research*, vol.9, pp. 79-108.
- Baiman, S. (1990): “Agency Theory Research in Management Accounting: A Second Look”. *Accounting, Organizations and Society*, July, pp. 341-372.
- Baxter, W.T. (1988): *Accounting Research: Academic Trends vs Practical Needs*. Ed. ICAS, Edimburgo.
- Belkaoui, A. (1981): *Accounting Theory*. Ed. The Dryden Press. Londres.
- Berry, A.J; Broadbent, J; Otley, D.T. -Eds.- (1995): *Management Control: Theories, Issues and Practices*. Ed. Macmillan Press, Londres.
- Bhimani, A. -Ed.- (1996): *Management Accounting European Perspectives*. Ed. Oxford University Press. Oxford.
- (1996): *Management Accounting in the United Kingdom: Reflections on Research, Practice and Profession*, en Bhimani -Ed.- (1996), pp. 218-242.
- Birkett, W.P. (1998): “Management Accounting in Europe: A View from Down-Under”. *Management Accounting Research*, nº 9, pp. 485-494.
- Blanco, M^a.I. (1994) *Contabilidad de Costes: Análisis y Control*. Ed. Pirámide, Madrid.

- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1999): *Efectos de la Internacionalización y Globalización Económica sobre la Cultura Empresarial y los Sistemas de Información y Control en Distintos Grupos de Sociedades: Análisis Empírico de las Relaciones e Influencias de Distintas Culturas (Organizacionales y Locales)*. Comunicación presentada al X Congreso AECA, Zaragoza.
- Blanco, M^a.I.; Gago, S. (1993): *Las Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión*, en Sáez, A -Ed.- (1993), pp. 67-110.
- Blanco, F. (1988): *La Contabilidad de Gestión como Instrumento para la Toma de Decisiones*, en Universidad de Málaga (1988), pp. 279-288.
- Bromwich, M; Hopwood, A.G.-Eds.- (1981): *Essays in British Accounting Research*. Ed. Pitman, Londres.
- (1986): *Research and Current Issues in Management Accounting*. Ed. Pitman, Londres.
- Burns, J. (1995): *The Institutionalization of Accounting Routines: KENAO Ltd*, en Vagneur, Wilkinson y Berry -Eds.- (1995), pp. 221-238.
- Burns, T. -Ed.- (1971): *El Hombre Industrial*. Ed. Tiempo Nuevo, Buenos Aires.
- Burns; T.; Stalker, G. M. (1961): *Management of Innovation*. Ed. Tavistock Institute. Londres.
- Cañibano, L.; Gonzalo, J.A. (1995): *Los Programas de Investigación en Contabilidad*. Ponencia defendida en la I Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad. Universidad de Cádiz, Jerez de la Frontera.
- Carmona, S. -Ed.- (1993): *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*. Ed. ICAC, Madrid.
- (1993a): *La Crisis de los Sistemas de Contabilidad de Gestión: Una Perspectiva Española*, en Carmona, S. -Ed.- (1993), pp. 483-542.
- (1993b): *Curvas de Olvido y Sistemas de Información*, en Carmona, S. -Ed.- (1993), pp. 101-113.

- (1995): *Por los Límites de la Contabilidad.*; Ponencia presentada a la I Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad. Universidad de Cádiz, Jerez de la Frontera.
- Carmona, S.; Álvarez, M^a.J. (1994): *Automatización y Sistemas de Costes*, en Amat y Amat. (1994), pp. 213-258.
- Carmona, S.; Carrasco, F. (1991); *La Asignación de Costes y la Teoría de la Agencia*, en Universidad de Santander -Ed.- (1991), pp. 979-987.
- Carmona, S.; Fernández, L. (1997): *La Población como Unidad de Análisis en Contabilidad*, en ICAC (1997), 171-180.
- Carmona, S.; Gutiérrez, I. (1998): *Vogues in Management Accounting Research*. Comunicación al XXI EAA Congress, Amberes.
- Carmona, S.; Carrasco, F.; Fernández, L (1991): *Racionalidad Económica e Investigación en Presupuestos*, en Universidad de Santander -Ed.- (1991), pp. 989-1002.
- Carmona, S.; Ezzamel, M.; Gutiérrez, F. (1998). “Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville”. *Accounting Historians Journal*, vol. 25, nº 1, pp.115-147.
- Carrasco, F.; Larrinaga, C. (1996): *El Poder Constitutivo de la Contabilidad: Consideraciones sobre la Cuestión Medioambiental*, en ICAC (1996), pp. 65-83.
- Castelló, E. (1996): *Los Sistemas de Control de Gestión en el Actual Entorno Empresarial*, en ICAC (1996), pp. 85-112.
- Cawsey, T.; Deszca, G.; Teall, H.D. (1994): “Management Control Systems in Excellent Canadian Companies”. *Management Accounting Issues Paper 5*. Ed. The Society of Management Accountants of Canada.
- Chapman, C. (1997): “Reflections on a Contingent View of Accounting”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 189-205.
- Chiavenato, I. (1981): *Introducción a la Teoría General de la Administración*. Ed. McGraw-Hill Latinoamericana, Bogotá.

- Chong, V.K. (1996): "Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 5, pp. 415-421.
- Christiansen, J.; Mouritsen, J. (1995): *Management Information Systems, Computer Technology & Management Accounting*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 215-236.
- Chua, W.F.; Lowe, E.A.; Puxty, A.G. -Eds.- (1989): *Critical Perspectives in Management Accounting*. Ed. Macmillan Press, Londres.
- Clark, J.M. (1923): *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Ed. University of Chicago Press, Chicago.
- Coase, R.H. (1937): "The Nature of the Firm". *Economica*, pp. 387-405.
- Coates, J.B.; Longden, S.G. (1989): *Management Accounting: The Challenge of Technological Innovation 1*. Ed. CIMA, Londres.
- Cooper, D.; Scapens, R.W.; Arnold, J. -Eds.- (1983): *Management Accounting Research and Practice*. Ed. CIMA, Londres.
- Cooper, D.; Hopper, T. (1987): "Critical Studies in Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 5, pp. 407-414.
- Domínguez, M^a.J.; Gago, S. (1998): *Management Information Systems, Innovation and Development and Maintenance of Competitive Advantages: A Study of two Spanish Firms*. Comunicación presentada al XXI EAA Congress, Amberes.
- Donoso, R.; Donoso, J.A.; (1988): *Contabilidad Financiera versus Contabilidad de Gestión: La Información para la Gestión*, en Universidad de Málaga (1988), pp. 309-321.
- Dopuch, N.; Revsine, L. -Eds.- (1973): *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation*. Ed. Centre for International Education and Research in Accounting, Illinois.
- Drazin, R.; Van de Ven, A.H. (1985): "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, pp. 514-539.

- Druker, P.E. (1963): "Managing for Business Effectiveness". *Harvard Business Review*, vol. Mayo/Junio, pp. 53-60.
- Emery, F.E; Trist, E.L. (1965): "The Casual Texture of Organizational Environmets". *Human Relations*, 18, pp. 21-32.
- Emmanuel, C.R.; Otley, D.T.; Merchant, K. (1985): *Accounting for Management Control*. Ed. Van Nostrand, Reinhold.
- Escobar, B. (1996): *La Evaluación Económica de los Sistemas de Información: El Caso MAIS*, en ICAC (1996), pp. 113-138.
- (1997): *La Evaluación Económica de los Sistemas de Información*. Ed. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla.
- (1998): "Information Systems Investment in Business Practice: The Spanish Case" *European Journal of Information Systems*, vol. 7, nº 3, pp. 202-209.
- Escobar, B.; Vélez, M^a.L. (1995): "Sistemas de Información: Hacia un Enfoque Ecléctico". *Anales de Estudios Económicos y Empresariales*, nº 10, pp. 140-153.
- Escobar, B; Fresneda, M^a.S.; Vélez, M^a.L. (1997): "Factores Determinantes del Éxito en la Implantación de los Sistemas de Información Contables". *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 3, nº 1, pp. 43-60.
- Ezzamel, M. (1994a): "The Emergence of the "Accountant" in the Institutions of Ancient Egypt". *Management Accounting Review*, vol. 5, nº 3-4, pp. 221-246.
- (1994b): "Organizational Change and Accounting: Understanding the Budgeting System in its Organizational Context". *Organization Studies*, vol. 15, nº 2, pp. 213-240.
- (1995): *Transfer Pricing*, en Ashton, Hopper y Scapens (1995), pp. 137-158.
- Ezzamel, M.; Hart, H. (1987): *Advanced Management Accounting: An Organizational Emphasis*. Ed. Cassell Educational, Londres.

- Ezzamel, M.; Willmott, H.; Worthington, F. (1997): Accounting Power and Resistance in the "Plant with a Problem". Comunicación presentada al *Fifth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester.
- Fernández, A. (1994): *Situación Actual y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en España*, en Amat y Amat –Eds.- (1994), pp. 127-142.
- Fernández, A.; Muñoz, C. (1996): “La Actuación Estratégica de la Empresa y la Contabilidad de Gestión”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, nº 89, pp. 821-836.
- Fernández, E. (1984): *Developments in Accounting Research in Spain*, en Hopwood y Schreuder, -Eds.- (1984), pp 188-208.
- Fernández, J. (1996): *Contabilidad de Costes e Investigación: Del Marco del Sistema de Información al Enfoque Empírico, una Problemática Intrínseca*, en Universidad de Barcelona -Ed.- (1996), pp. 87-100.
- Fernández, Z. (1986): “La Estructura Organizativa: Un Análisis Contingente”. *Investigaciones Económicas*, vol. 10, nº 3, pp. 467-482.
- (1999): “El Estudio de las Organizaciones (La Jungla Dominada)”. *Papeles de Economía Española*, nº 78-79, pp. 56-77.
- García-Ayuso, M.; Sierra, G.J. (1994): “Relación entre Investigación y Práctica en Contabilidad”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. pp. 235-287.
- García, M.A.; Gandía, J.L.; De Fuentes, C. (1997): “Grado de Satisfacción de los Profesores Universitarios de Contabilidad con la Carrera Académica”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVI, nº 90, pp. 541-575.
- González, J.; Navarro, F. (1994): *La Gestión de Empresas Basada en las Actividades y en los Procesos de Negocio y su Implantación en el Control de Gestión*, en Amat y Amat –Ed.- (1994), pp. 75-97.
- Gonzalo, J.A.; Carmona, S. (1995): *Las Claves de Futuro en Contabilidad de Costes*, en ICAC (1995), pp. 11-19.

- Gul, F.A. (1991): “The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers’ Performance”. *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 85, pp. 57-61.
- Gurbaxani, V.; Whang, C. (1991): “The Impact of Information Systems on Organizations and Markets”. *Communications of the ACM*, vol. 34, n°. 1, pp. 58-73.
- Gutiérrez, I. (1995): “El Estado de la Investigación en Dirección de Empresas a través de las Publicaciones Periódicas Especializadas”. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de Empresa*, vol. 1, n° 1, pp. 65-79.
- Hakansson, A. (1978): “Where we Are in Accounting: A Review of Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance”. *The Accounting Review*, Julio, pp. 717-725.
- Holzer, H.P. -Ed.- (1980): *Management Accounting 1980*. Proceedings of the University of Illinois Management Accounting Symposium. University of Illinois, Illinois.
- Hopper, T. (1994): “The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View”. *Working Paper*. University of Manchester, Manchester.
- Hopper, T.; Armstrong, P. (1991): “Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 5-6, pp. 405-438.
- Hopper, T.; Powell, A. (1985): “Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions”. *Journal of Management Studies*, vol. 22, pp. 429-465.
- Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987): “Accounting for Accounting: Towards the Development of a Dialectical View”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, pp. 437-456.

- Hopwood, A.G.; Miller, P. -Eds.- (1994): *Accounting as Social and Institutional Practice*. Ed. Cambridge University Press, Cambridge.
- Hopwood, A.G. (1974): *Accounting and Human Behaviour*. Ed. Prentice Hall, Londres.
- (1980): *Organisational and Behavioral Aspects of Budgeting and Control*, en Arnold, Carsberg y Scapens -Eds.- (1980), pp. 221-240.
- (1978): “Towards and Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, pp. 3-14.
- (1987): “The Arquelology of Accounting Systems”. *Accounting, Organizations and Society*, vol 12, nº 3, pp. 207-234.
- Hopwood, A.G.; Schreuder, H. -Eds.- (1984): *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the Last Decade*. Ed. Free University Press, Amsterdam.
- (1984) *European Accounting Research: An Introduction*, en Hopwood y Schreuder -Eds.- (1984), pp. 1-14.
- Horngren, C.T. (1989): “Cost and Management Accounting: Yesterday and Today”. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, pp. 21-32.
- Humphrey, C; Scapens, R.W. (1992): “Theories and Case Studies: Limitation or Liberation”. *Working Paper 92/4*. University of Manchester, Manchester.
- ICAC (1995): *Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión*. III Congreso Internacional de Costos y I de ACODI. Madrid.
- (1996): *Ensayos sobre Contabilidad y Economía. En Homenaje al Profesor Angel Sáez Torrecilla. Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión*, Madrid.
- (1997): *Ensayos y Estudios Contables en Homenaje a D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta Marcos y D. Melecio Recio Escudero*. Madrid.

- ICAEW (1954): *Management Accounting: An Outline of its Nature and Purpose*. Ed. ICAEW, Londres.
- Iglesias, J.L. (1992): “El Papel de la Contabilidad de Gestión en los Sistemas Integrados de Gestión”, *Partida Doble*, nº 20, pp. 4-11.
- Iivary, J. (1992): “The Organizational Fit of Information Systems”. *Journal of Information Systems*, vol. 2, pp. 3-39.
- Innes, J.; Mitchell, F. (1989): *Management Accounting: The Challenge of Technological Innovation 2*. Ed. CIMA, Londres.
- (1990): *ABC: A Review with Case Study*. Ed. CIMA, Londres.
- Jiménez, S. (1994): Una Evaluación de la Investigación en Procesamiento Humano de la Información. *Tesis Doctoral*. Universidad de Sevilla.
- (1997): *Contabilidad y Comportamiento*. Apuntes Curso de Doctorado. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.
- Johnson, H.T. (1992): *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*. Ed. The Free Press, Nueva York.
- (1986): *The Organizational Awakening in Management Accounting History*, en Bromwich y Hopwood -Eds.- (1986), pp. 67-77.
- Johnson, H.T.; Kaplan, R.S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Ed. Harvard Business School Press, Boston.
- (1986): *The Organizational Awakening in Management Accounting History*, en Bromwich y Hopwood -Eds.- (1986), pp. 67-77.
- Jordan, J.S. (1989): “The Economics of Accounting Information Systems”. *The American Review*, vol. 79, nº 2, pp. 140-145.
- Kaplan, R.S. (1977): *Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art in Survey*. School of Business, University of Wisconsin.
- (1984): “The Evolution of Management Accounting”. *The Accounting Review*, Julio, pp. 390-418.

- (1986a): *Quantitative Models for Management Accounting in Today's Production Environment*, en Bromwich y Hopwood -Eds.- (1986), pp. 103-115.
- (1986b): "The Role for Empirical Research in Management Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, nº 4-5, pp. 429-452.
- (1993): "Research Opportunities in Management Accounting". *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 1-14.
- (1994): "Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory". *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 3/4, pp. 247-260.
- Kaplan, R.S.; Norton, D. (1992) "The Balanced Scorecard: Measures the Drive Performance". *Harvard Business Review*, vol. 1, pp. 71-79.
- King, M.; Lee, B.; Piper, J.Y.; Whittaker, J. (1991): *Information Technology and the Management Accountant*. Ed. CIMA, Londres.
- Kinney, W.R. (1989): "Commentary on the Relation of Accounting Research to Teaching and Practice: A "Positive" View". *Accounting Horizons*, March, pp. 119-124.
- Larrinaga, C. (1997): *Contabilidad Crítica e Interpretativa*. Apuntes Curso de Doctorado. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla.
- (1999): "Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión". *Revista de Contabilidad*, vol. 2, nº 3, pp. 103-131.
- Lawrence, P.R.; Lorsch, J.W. (1967): *Organization and Environment*. Ed. Division Research Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Libby, R. (1981): *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*. Ed. Prentice-Hall, Nueva York.
- Littler, D.A.; Sweeting, R.C. (1989): *Management Accounting: The Challenge of Technological Innovation 3*. Ed. CIMA, Londres.

- Loft, A. (1995): *The History of Management Accounting: Relevance Found*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 21-44.
- Lyne, S. (1995): *Accounting Measures, Motivation and Performance Appraisal*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 237-257.
- Lukka, K.; Kasanen, E. (1996): "Is Accounting a Global or a Local Discipline?. Evidence from Major Research Journals". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 7/8, pp. 755-773.
- Macintosh, N.B. (1998): "Management Accounting in Europe: A view from Canada". *Management Accounting Research*, n° 9, pp. 495-500.
- Mackey, J.T; Thomas, J. (1995). *Costing and the New Operations Management*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 87-114.
- Mattessich, R.V. (1980) *Management Accounting, Past, Present and Future*, en Holzer -Ed.- (1980), pp. 209-240.
- Miller, P.; O'leary, T. (1987): "Accounting and the Construction of the Governable Person". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, pp. 235-265.
- Miller, P. (1994): *Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction*, en Hopwood y Miller -Eds.- (1994), pp. 1-39.
- Otley, D.T. (1980): "Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, pp. 413-428.
- (1994): "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework". *Management Accounting Research*, vol. 5, n° ¾, pp. 289-300.
- (1995): *Some Issues in Management Control*, en Vagneur, Wilkinson y Berry -Eds.- (1995), pp. 1-3.
- Ouchi, W. (1979): "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management Science*, vol. 25, n° 9, pp. 833-848.

- Pfeffer, J. (1987): *Organizations and Organization Theory*. Ed. Pitman, Londres.
- Puxty, A.G. (1993): *The Social and Organizational Context of Management Accounting*. Ed. Academic Press, Londres.
- Ramió, C.; Ballard, X. (1993): *Teoría de la Organización*. Ed. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid.
- Raymond, L. (1990): “Organizational Context and Information Systems Success: A Contingency Approach”. *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, nº 4, pp. 5-20.
- Robets, H.J.E. (1998): *Management Accounting and Control Systems in the Knowledge-Intensive Firm*. Comunicación presentada al XXI EAA Congress, Amberes.
- Ripoll, V.M. (1996a): *Cambios en la Mentalidad del Contable en los Nuevos Entornos*, en ICAC (1996), pp. 415-430.
- (1996b): *Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión: Encuentros de PUC*, en Universidad de Barcelona -Ed.- (1996), pp. 189-205.
- (1997): *Desarrollo de Líneas de Investigación en Contabilidad de Gestión: Aportación de AECA*, en AECA (1997), pp. 809-826.
- (1998): *Investigación de los Profesores Universitarios en Contabilidad de Gestión: 1984-1996*. Comunicación presentada al VIII Encuentro de ASEPUC, Alicante.
- Ripoll, V.M.; Crespo, C; Tamarit, M^a.C. (1997): *Los Sistemas de Gestión y Costes Basados en las Actividades/Sistemas de Gestión Medioambiental en la Práctica Empresarial*, en ICAC (1997), pp. 671-688.
- Ripoll, V.M.; Tamarit, M^a.C. (1996): *La Investigación en Sistemas de Costes basados en las Actividades: Período 1986-1995*, en Universidad de Barcelona -Ed.- (1996), pp. 349-364.
- Roslender, R. (1995): *Critical Management Accounting*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 65-86.

- Sáez, A. (1988): *Contabilidad de Gestión: Situación Actual y Perspectivas*, en Universidad de Málaga -Ed.- (1988), pp. 207-239.
- -Ed.- (1993): *Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes*. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- (1993): *El Modelo ABC desde la Perspectiva Europea*, en Sáez, A. -Ed.- (1993).
- (1997): “Los Sistemas de Costes Tradicionales y el Método ABC: Un Análisis Comparativo”. *Revista de Contabilidad*, vol. 0, nº 0, pp. 167-183.
- Sáez, A.; Fernández, A.; Gutiérrez, G. (1996): *Del Modelo Europeo Continental al Modelo ABC: Una Interpretación Conciliadora*, en ICAC (1996), pp. 465-481.
- Sáez, A.; Fernández-, A.; Texeira, J.; Vaquera, M. (1996): *Management Accounting in Spain: Trends in Thought and Practice*, en Bhimani -Ed.- (1996), pp. 180-198.
- Sanchís, J.R.; Sampón, V. (1995): “La Contabilidad en la Dirección Estratégica de la Empresa. Una Aproximación a través de los Sistemas de Control e Información”. *Estudios Financieros*, vol. 174, pp. 157-186.
- Scapens, R.W. (1985): *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*. Ed. Macmillan Press, Londres.
- (1991): *Management Accounting: A Review of Recent Developments*. Ed. Macmillan Press, Londres.
- (1994): “Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice”. *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 3-4, pp. 301-322.
- Scapens, R.W.; Arnold, J. (1986): *Economics and Management Accounting Research*, en Bromwich y Hopwood -Eds.- (1986), pp. 78-102.
- Scapens, R.W.; Otley, D.T.; Lister, R.J. (1984): *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting: Three Surveys*. Ed. MacMillan Press, Londres.

- Scott, W.R. (1987): *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*. Ed. Prentice Hall, Englewood Cliff.
- (1995): *Institutions and Organizations*. Ed. SAGE Publications, Londres.
- Sevillano, F.J. (1997): *La Adaptación de las Nuevas Tecnologías Informáticas a las Necesidades de la Información Contable*, en ICAC (1997), pp. 807-824.
- Shields, M.D. (1998): "Management Accounting in Europe: A Perspective from the States". *Management Accounting Research*, nº 9, pp. 501-513.
- Shillinglaw, G. (1980): *Old Horizons and New Frontiers: The Future of Management Accounting*, en Holzer -Ed.- (1980), pp. 3-16.
- Sierra, G.J. (1993): *Sistemas de Información y Contabilidad para la Gestión*. Ponencia defendida en el V Encuentro de ASEPUK, Sevilla.
- Sierra, G.J.; Escobar, B. (1996): "La Información para la Gestión Empresarial". *Partida Doble*, nº 67, pp. 47-49.
- Sierra, G.J.; Rodríguez, P. -Eds.- (1997): *Información Contable para la Gestión*. Ed. Atril 97, Sevilla.
- Sierra, G.J.; Vélez M^a.L. (1997): *Introducción a la Gestión Empresarial*, en Sierra y Rodríguez -Eds.- (1997), pp 8-19.
- Stedry, A.G. (1959): *Budget Control and Cost Behavior*. Ed. Prentice-Hall, Nueva York.
- Universidad de Barcelona -Ed.- (1996): *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Barcelona.
- Universidad de Málaga -Ed.- (1988): *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga.
- Universidad de Santander -Ed.- (1991): *IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Santander.
- Vagneur, K.; Wilkinson, C.; Berry, A.J. -Eds.- (1995): *Beyond Constraint: Exploring the Management Control Paradox*. Proceedings of the III International Management Control System Symposium, Sheffield.
- Vatter, W. J. (1950): *Managerial Accounting*. Ed. Prentice-Hall, Nueva York.

- Weill, P.; Olson, M.H. (1989): "On Assessment of the Contingency Theory of Management Information Systems". *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, n° 1, pp. 59-86.
- Westrup, C. (1997): Management Accounting and Information Technology: Competitiveness, Changing Roles and Changing Relationships. *Working Paper*. Department of Accounting and Finance. University of Manchester.
- Williams, B.C.; Spaul, B.J. (1991): *Information Technology and Accounting: The Impact of Information Technology*. Ed. Chapman & Hall, Londres.
- Williamson, O.E. (1975): *Markets and Hierarchies. Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*. Ed. Free Press, Nueva York.
- Woodward, J. (1958): *Management and Technology*. Ed. HMSO, Londres.
- (1971): *Administración y Tecnología*, en Burns (1971), pp. 201-236.
- Young, S.M.; Selto, F.H. (1991): "New Manufacturing Practices and Cost Management: A Review of the Literature and Directions for Research". *Journal of Accounting Literature*, vol. 10, pp. 265-298.
- Zeff, S.A. (1996): "A Study of Academic Research Journals in Accounting". *Accounting Horizons*, vol. 10, n° 3, pp. 158-177.

CAPÍTULO II: LA INVESTIGACIÓN EN CAMBIO ORGANIZATIVO: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROCESOS DE FUSIÓN Y ADQUISICIÓN

- 1.- Introducción.
- 2.- Panorama Actual de las Fusiones y Adquisiciones.
 - 2.1.- Evolución del Fenómeno de las Fusiones y Adquisiciones.
 - 2.2.- Situación Actual.
 - 2.3.- Fusiones y Adquisiciones en Europa: Especial Referencia a la Situación Española.
 - 2.4.- Procesos Globales y Causas que Potencian las Fusiones y Adquisiciones.
 - 2.5.- Impacto sobre los Sectores Económicos y Tendencias Futuras.
- 3.- La Investigación en Cambio Organizativo.
 - 3.1.- Trabajos Doctrinales.
 - 3.2.- Estudios Empíricos.
 - 3.3.- Revisiones Bibliográficas.
 - 3.4.- Evolución de los Enfoques, Métodos y Cuestiones.
- 4- Impacto de las Fusiones y Adquisiciones sobre los Sistemas de Control:
Aportaciones en Contabilidad para la Gestión.
- 5.- Consideraciones Finales.
- 6.- Bibliografía.

1.- Introducción.

En el Capítulo I hemos estudiado la evolución de la investigación en CpG con el propósito de presentar y analizar su estado actual. En éste llevamos a cabo una revisión de la investigación en Cambio Organizativo (CO) para, seguidamente, pasar a analizar la evolución de la cuestión que abordamos en nuestro trabajo, el fenómeno de las F&A en CpG. Más concretamente, el objetivo de nuestro estudio es el análisis del impacto de estos procesos sobre los SC en las organizaciones. A continuación, pasamos a exponer las razones que nos han llevado a desarrollar el presente capítulo en base a la estructura que hemos avanzado someramente.

En primer lugar, tenemos que destacar que el número de operaciones de F&A que se producen actualmente en todo el mundo ha venido aumentando rápidamente. Esta tendencia ha continuado de forma progresiva durante las dos últimas décadas y, especialmente, en los 90 (Cuervo, 1999).

Este hecho se puede interpretar como la principal manifestación de los fuertes procesos de concentración empresarial por los que atraviesa la economía debido a la globalización, aunque la intensidad de los mismos difiere según el área geográfica que se estudie. Así, por ejemplo, es más acentuado en aquellos continentes con un elevado potencial de desarrollo como las economías emergentes de países asiáticos, de Europa del Este y Latinoamérica (Gómez, 1998).

Estos procesos de F&A suponen cambios de vital importancia en las estructuras de propiedad de las organizaciones que normalmente, conllevan una serie de implicaciones sustanciales relacionadas con la reestructuración de los

negocios y, por tanto, del modo en que se ejerce el Control Organizativo en esas nuevas configuraciones empresariales.

Por todo ello, consideramos necesario abordar un estudio que nos proporcione una visión actual de la investigación en CO. Conocida ésta, intentaremos identificar las pautas que ha ido siguiendo la investigación y su evolución para, por último, poder interpretar cuál es el impacto de las F&A, en tanto inductores de procesos de CO, sobre los SC.

En relación con la atención prestada por los académicos de nuestra disciplina a esta cuestión, podemos afirmar que, en general, se ha hecho más hincapié en los aspectos financiero-contables que en los de carácter organizativo, social o comportamental. Esto es, mientras que los investigadores han dedicado mucho tiempo al estudio de temas como la valoración de empresas implicadas en estas operaciones o su proceso de contabilización –CF-; han sido muy pocos los que se han centrado en el impacto de tales procesos de concentración empresarial sobre la organización y sus miembros, en general, y sobre el Control Organizativo y los SC (CpG).

Adicionalmente, es nuestra intención emplear los resultados de la revisión efectuada en un análisis comparativo con los rasgos identificados en la evolución de la CpG. Este estudio nos permitirá: (a) obtener una serie de conclusiones sobre las posibles similitudes o divergencias entre las tendencias referentes tanto a los enfoques teóricos adoptados, como a los métodos empleados por los investigadores en CpG y en otras disciplinas, que han dedicado sus esfuerzos a estudiar los procesos de CO en las organizaciones y (b) identificar algunas de las posibles áreas de desarrollo de la investigación sobre CO en CpG.

Nos gustaría aclarar que aunque para realizar esta revisión en CO hemos empleado diversas revistas de varias disciplinas¹, la mayoría de los trabajos examinados provienen de revistas especializadas de CpG, tanto profesionales como académicas, aunque con un claro predominio de trabajos publicados en las primeras.

En este sentido, quisiéramos aclarar que no sólo basamos esta afirmación en razones cuantitativas, escasez de trabajos que aborden estos temas en CpG, sino también cualitativas, ya que tras analizar la literatura, hemos ub escaso rigor, quizá provocado por el hecho de que la mayoría de los estudios se han publicado en revistas profesionales, destacando la carencia de enfoques teóricos para poder interpretar mejor los fenómenos organizativos, por un lado, y las deficiencias metodológicas, por otro. Sobre estas cuestiones profundizaremos a lo largo de este capítulo.

Antes de abordar las cuestiones mencionadas, nos gustaría hacer una breve alusión a las definiciones de F&A, operaciones que tienen en común ser la materialización de los procesos de concentración empresarial. Como consecuencia de ellas, una serie de organizaciones independientes se unen para formular una estrategia de negocio conjunta tras finalizar el proceso. Asimismo, en ambos casos subyace, de forma más o menos explícita, la transferencia de Control Organizativo entre las diferentes empresas que participen en las F&A. Hasta aquí hemos señalado las principales características comunes de las F&A, aunque es evidente que también existen importantes diferencias, en cuanto a su

¹ Por orden alfabético, las revistas consultadas han sido: *Academy of Management Review*; *Accounting Organizations and Society*; *Accountancy (ACE)*; *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; *Administrative Science Quarterly*; *CMA Magazine*; *Contemporary Accounting Research*; *Harvard Business Review*; *Journal of Accountancy*; *Journal of General Management*; *Journal of Management Accounting Research*; *Journal of Management Studies*; *Management Accounting (CIMA)*; *Management Accounting (NAA)*; *Organizations Studies*; *Scandinavian Journal of Management*; *Sloan Management Review*.

naturaleza y a la forma en que éstas se realizan, que estudiamos a través de un análisis pormenorizado de sus definiciones.

Las fusiones están reguladas en la Ley de Sociedades Anónimas (1989), artículos 233-251, y por el Reglamento del Registro Mercantil (1989), artículos 226-234. De la consulta de ellos se desprende que las fusiones son unas operaciones a través de las que dos o más empresas agrupan sus medios e integran sus patrimonios, bien en una sociedad ya existente que absorbe el resto, bien mediante la creación de una nueva compañía resultante del proceso de integración del resto de las sociedades.

En cuanto a su definición, son varias las que podemos encontrar en la literatura. Así, Garrido (1996, p. 114) las define como *“la unión entre dos o más empresas que hasta ese momento eran independientes y que conlleva la disolución de, al menos, una de las sociedades que intervienen en la operación”*.

Por su parte, Palacín (1997, p. 11) entiende por fusiones *“aquellas operaciones consistentes en el acuerdo de dos o más empresas jurídicamente independientes para integrar sus patrimonios y formar una única sociedad”*. En función del carácter de esta última empresa, podemos distinguir dos tipos: las *fusiones por absorción* en el caso de que una de las sociedades absorba el patrimonio de las demás y, la *fusión per se* que vendría caracterizada por la desaparición jurídica de todas las sociedades que interviniesen en el proceso y la creación de una nueva en la que se integrarían todos los patrimonios de las anteriores.

En las definiciones expuestas podemos apreciar una serie de aspectos comunes que son precisamente las características identificativas de las fusiones. Éstas son:

- a.- En cualquier operación intervienen como mínimo dos sociedades o grupos de empresas independientes jurídicamente.
- b.- Al menos una de ellas perderá su personalidad jurídica.
- c.- Siempre se completará un proceso de integración de sus patrimonios.

En cuanto a las operaciones de adquisición, Garrido (1996, p. 114) las define como los procesos por los que *“una empresa realiza una inversión en otra que contenga una toma de participación significativa y la intervención de la gestión, pero sin que cada una de las empresas intervinientes pierda su personalidad jurídica. Así, la compañía adquirente ejerce un control parcial sobre la empresa objetivo”*.

Por su parte, Palacín (1997, pp. 11-12) hace referencia a ellas como aquellas operaciones *“que suponen tomar el control de una empresa mediante la compra directa de la mayoría de sus acciones de forma que no se produce integración de patrimonios”*. La compra de las acciones se lleva a cabo normalmente mediante una oferta pública de acciones (OPA).

De ambas acepciones podemos destacar como elementos identificativos de las adquisiciones, dos características que además, son las que nos permiten diferenciarlas respecto a las fusiones:

a.- Ninguna de las empresas involucradas en el proceso de adquisición perderá su personalidad jurídica.

b.- La intervención sobre la gestión de la organización adquirida por parte de la sociedad adquirente.

Concluiremos esta introducción exponiendo la estructura del presente capítulo que consta de los siguientes apartados: (1) en el siguiente epígrafe esbozamos el panorama actual de las F&A, (2) en un tercero analizamos la evolución de la investigación en CO, (3) a continuación, estudiamos el impacto de las F&A sobre los SC, prestando especial atención a los trabajos realizados por investigadores en CpG, (4) exponemos nuestras reflexiones a modo de consideraciones finales y, finalmente, (5) presentamos la bibliografía revisada.

2.- Panorama Actual de las Fusiones y Adquisiciones.

En este epígrafe abordamos el estudio de la evolución y estado actual del fenómeno de las F&A. Para ello, nos centramos en los siguientes aspectos de las mismas: (1) identificación de los distintos períodos temporales en los que se han producido importantes concentraciones de estas operaciones basándonos en su análisis histórico, (2) estudio de las diferentes causas que han llevado a esta situación y, finalmente, (3) reflexionamos sobre el panorama de F&A que nos podremos encontrar en el futuro, así como sobre la motivación última que subyace en esta actividad, que no es otra que la mejora del RO.

2.1.- Evolución del Fenómeno de las Fusiones y Adquisiciones.

Seguidamente abordamos el estudio retrospectivo de la evolución de las F&A desde finales del siglo XIX. Más concretamente, identificaremos las etapas en las que se han intensificado los procesos de concentración empresarial, así como las razones que provocaron estos movimientos.

En la literatura especializada son bastante frecuentes los trabajos que definen las etapas antes mencionadas como *olas* de F&A, identificándose 4 hasta el momento. Existe un elevado consenso entre diversos autores (Gaughan, 1994, pp. 1-3; Bishop y Kay, 1993, pp. 1-3; entre otros), tanto sobre los períodos que comprenden éstas, como en cuanto a las principales razones que provocaron estos ciclos en todo el mundo, aunque como veremos posteriormente, siempre se han producido de forma más intensa en los EEUU que en Europa, destacando dentro de ésta el Reino Unido. Las diferentes etapas son:

a.- Entre finales del siglo XIX y principios del XX, se produjo la primera gran oleada de F&A, fundamentalmente, en los EEUU y de forma mucho menos intensa en Europa. Estas operaciones se caracterizaban por la búsqueda de procesos de integración horizontal que permitiesen, básicamente, importantes incrementos en la capacidad productiva de las empresas implicadas.

El resultado fue la creación de las primeras macro-corporaciones como *DuPont*, *American Tobacco* o *US Steel* en los EEUU y firmas como *Unilever* e *Imperial Chemical Industries*² en el Reino Unido. Estas organizaciones ostentaron situaciones *quasimonopolísticas* gracias al desarrollo de las comunicaciones, principalmente el ferrocarril. Todo este proceso se vió frenado

² En 1997 *Imperial Chemical Industries* adquirió una parte importante de *Unilever*, todos sus negocios de química básica, por un total de 4.2 millones de libras esterlinas.

por la aparición de la legislación antimonopolio norteamericana lo que desembocó en el nacimiento de la *Federal Trade Commission* en 1914 como órgano gubernamental encargado de velar por la defensa de la libre competencia función que ha venido desempeñado hasta nuestros días³.

b.- La segunda oleada se produjo en los años 20, estando caracterizada por la búsqueda de ventajas competitivas en costes, fundamentalmente, a través de la creación de economías de escala. Para alcanzar esta mejora del rendimiento en las organizaciones implicadas, se realizaron operaciones de integración vertical, es decir, las F&A pretendían agrupar las diferentes actividades que componían las distintas fases de un mismo proceso productivo para las empresas involucradas.

Esta segunda fase, al igual que la primera, se localizó geográficamente en los países anglosajones, aunque debemos señalar que en los EEUU fue donde se manifestó con mayor intensidad, destacando el importante papel que jugó la banca al apoyar financieramente estas transacciones encaminadas a la creación de empresas con mayor dimensión y con un poder de mercado más consolidado en sus respectivos sectores.

La conjunción de estos factores, una gran iniciativa por parte de las empresas y un inusitado apoyo financiero por parte de la banca, dió lugar al nacimiento de las mayores empresas industriales hasta esa época. Éstas no sólo destacaban por su tamaño, sino también por tener las primeras estructuras organizativas para operar a nivel internacional. Algunos ejemplos de empresas creadas en este período tras operaciones de F&A verticales son *General Motors* y *Standard Oil*.

³ Precisamente, el proceso de adquisición que estudiaremos en la parte empírica de este trabajo estuvo fuertemente influenciado por la intervención de la *Federal Trade Comission*.

Debido a ello, se promulgaron leyes de defensa de la competencia y la *Federal Trade Commission* aumentó su vigilancia sobre estas operaciones. Sin embargo, no fueron ninguno de estos factores, sino la fuerte crisis de los 30 la que detuvo este movimiento acelerado de F&A.

c.- La tercera ola de F&A comprende desde mediados de los 60 a principios de los 70. La dilación con respecto a la etapa previa de los años 20, es consecuencia de la inexistencia de una prosperidad económica que facilitase los procesos de concentración empresarial. En este sentido, debemos señalar una serie de factores adversos al desarrollo de las economías de los países donde se venían dando estas operaciones: crisis bursátil del 29 y la Segunda Guerra Mundial, con sus respectivas consecuencias.

A partir de los años 50, se inicia la recuperación de la economía europea con el *Plan Marshall* que permitió la reconstrucción de Europa. Este hecho propició que en las siguientes décadas, se generase un contexto económico favorable para la realización de F&A.

En esta tercera etapa, las F&A se caracterizan porque comienzan a intervenir en ellas empresas con distintos negocios, es decir, hasta esta oleada las empresas que participaban en una fusión o en una adquisición desarrollaban, bien la misma actividad, bien alguna de las que componían un proceso productivo concreto. A partir de aquí, fue bastante frecuente que las actividades de la empresa adquirente y adquirida fuesen distintas. El resultado fue la creación de grandes conglomerados empresariales con un elevado grado de diversificación (Gauhan, 1994, p. 3).

Respecto a la situación en Europa, la principal preocupación de los gerentes y dueños de las principales empresas pasaba por la realización de

operaciones de F&A que les permitiesen alcanzar un tamaño adecuado para poder competir en un entorno cada vez más global. En este sentido, la mayoría de las F&A que se realizaron fueron de carácter horizontal y en aquellos sectores en los que EEUU ya poseía empresas insignes como *IBM*, *Boeing* o *General Motors*.

Tras este planteamiento de las de F&A en Europa subyacía la idea de que el tamaño organizativo era el factor competitivo determinante. Hoy, desde una posición ventajosa para analizarlo debido al paso del tiempo, podemos afirmar que no sólo no ha resultado el único factor sino que además, tampoco ha sido el más importante. Por ello, podríamos plantearnos si son las empresas grandes las que alcanzan el éxito o es éste el que hace posible que estas empresas crezcan tanto. En relación con esta cuestión, Cuervo (1999) afirma que la dimensión *per se* no debe considerarse una variable explicativa de la eficiencia y de la creación de valor para los accionistas y, en nuestra opinión, tampoco la más importante a la hora de alcanzar un mejor RO puesto que éste depende de otras contingencias, tanto internas a la organización como externas.

Tanto las F&A americanas como las europeas se vieron frenadas fuertemente por la crisis del petróleo de los 70, dando pie a unos años con escasas operaciones de concentración.

d.- La última de las cuatro oleadas se inició a principios de los 80, alcanzando niveles muy superiores a las anteriores, tanto en número de operaciones como en volumen de recursos implicados en ellas. No obstante, estos valores quedarían ampliamente superados en la siguiente década como tendremos oportunidad de estudiar más adelante.

Entre los factores que propiciaron este *boom* de F&A destacan tres (Garrido, 1996, p. 117):

- El desarrollo de la ingeniería financiera proporcionó productos financieros innovadores como los *Leverage Buy-Out* (operaciones de compra con un elevado grado de apalancamiento financiero) y los *Management Buy-Out* (compra de las compañías por la propia dirección de las mismas) que facilitaron la aparición y desarrollo de muchas F&A.

- En los EEUU, las políticas liberalizadoras favorecieron de forma sustancial los procesos de concentración empresarial.

- En Europa, la preparación por parte de las empresas para la incorporación a un mercado único con plena libertad para la circulación de bienes, servicios y fuerza de trabajo, supuso un fuerte impulso para los procesos de F&A que buscaban la dimensión más *adecuada* para afrontar los nuevos retos que se avecinaban.

En ambos continentes, en el ámbito angloamericano, las OPA's hostiles⁴ fueron muy empleadas (Gaughan, 1994, p. 3), especialmente, para la realización de operaciones de F&A de carácter especulativo. Por el contrario, en los países europeos continentales no ha sido frecuente el uso de este tipo de operaciones.

El fenómeno de las OPA's hostiles iniciado en los 80 ha tenido su continuación en los 90 como lo prueban los datos proporcionados por la *IRF*

⁴ Las OPA's hostiles se caracterizan por la inexistencia de un preacuerdo entre los equipos directivos de las diferentes compañías implicadas en la operación de F&A sobre precios y cantidad de acciones a comprar. Así, es la parte adquirente la que fija unas condiciones de forma unilateral para la compra de las acciones de la otra organización realizando esta oferta directamente a los accionistas de la sociedad objetivo (Mascareñas, 1996, p. 20).

Securities Data que muestran para los últimos seis años (1994-1999), como la inmensa mayoría de las operaciones fueron entre compañías americanas. En Europa se ha realizado un número reducido de F&A hostiles, de las que más de la mitad se han producido en el Reino Unido.

La tendencia general, sobre todo en las dos últimas oleadas, ha sido ascendente, ya que las F&A han aumentado progresivamente, alcanzando unos valores máximos tanto en número de operaciones, como en el volumen medio de recursos empleados en la etapa de los 80. Esta efervescencia ha provocado que se editen revistas especializadas en el análisis de las F&A como *Mergerstar Review* (EEUU), *Mergers & Acquisitions Report* (EEUU) y *Acquisitions Monthly* (Reino Unido), todas ellas caracterizadas por editarse con una periodicidad muy corta, semanal o mensual, para poder ofrecer los datos más interesantes de los últimos movimientos dentro de los diferentes sectores, principalmente en los países donde se publican.

2.2.- Situación Actual.

Una vez analizada la historia de las operaciones de F&A, pasamos a analizar la situación actual de estos procesos de concentración empresarial.

Para llevar a cabo este examen nos hemos basado en datos emitidos por organismos privados y públicos que siguen las F&A: *Securities Data Company* y algunas consultoras como *JP Morgan* o *KPMG Corporate Finance* y, por parte europea, la *Commission of the European Communities*.

Antes de presentar los datos, nos gustaría señalar que en general, no existe un elevado nivel de coincidencia ni sobre el número de operaciones de F&A que

se han llevado cabo en los 90, sobre todo, en los últimos años, ni menos aún sobre el volumen de fondos financieros que éstas han supuesto.

A nuestro entender, esta falta de consistencia entre los datos de los diferentes organismos podría obedecer a tres causas principales: (1) la creciente aceleración que han sufrido las F&A a nivel mundial durante este período ha dificultado enormemente su seguimiento, (2) los diferentes métodos de valoración que emplean (capitalización bursátil, volumen de activos, etc.) y, por último, (3) la cada vez más importante presencia de activos intangibles sobre el total de los patrimonios de las empresas que participan en las F&A, con la dificultad inherente a su valoración.

Un ejemplo reciente e ilustrativo de la falta de uniformidad en las valoraciones es el caso de las mayores F&A realizadas en 1998. En la Tabla 8 aparecen sus valores en millones de dólares (M\$) según tres trabajos diferentes (Gómez, 1998; Alba y Velasco, 1999; Colvin, 1999) que han consultado la misma fuente de información, *Securities Data Company*, en distintos momentos, entre finales de 1998 y principios de 1999.

Esta tabla-resumen de las mayores fusiones de 1998 refleja los elevados niveles de recursos comprometidos en estas operaciones. Todas ellas están entre las más importantes de la historia de este fenómeno junto con otras previas como las llevadas a cabo entre las farmacéuticas *American Home* y *Monsanto* realizada en 1997 y valorada en 39,1 M\$ y la de los grupos farmacéuticos suizos *Ciba* y *Sandoz* que alcanzó en 1996 un valor de capitalización bursátil de 7,7 billones de pesetas.

Como podemos observar, el sector más dinámico en 1998 en este tipo de operaciones fue el de las telecomunicaciones, con tres grandes operaciones en

los EEUU. Este hecho provocó que en abril de 1999, se produjera el anuncio de la respuesta europea a este proceso de concentración, el anuncio de la fusión entre *Telecom Italia* y *Deutsche Telekom* que pudo haber creado un gigante mundial de la telefonía con una estimación de capitalización bursátil que rondaría los 27 billones de pesetas, aunque la operación no llegó a concretarse por la intervención del gobierno italiano.

El volumen de F&A a lo largo de los 90 ha ido creciendo, como puede observarse en la Tabla 9, donde comparamos la evolución del período 1991-1995. Aunque este aumento ha sido mucho mayor en los EEUU que en Europa. En cualquier caso, podemos apreciar un crecimiento en progresión geométrica que lejos de frenarse, a partir de 1995, ha desembocado en las operaciones antes comentadas.

Tabla 8: Las Fusiones más Importantes de 1998 (M\$).

Compañías	Sector	Fecha	Gómez (1998)	Alba y Velasco (1999)	Colvin (1999)
<i>Exxon/Mobil</i>	Petróleo	12/98	77	86,4	86
<i>Travelers/Citicorp</i>	Banca	4/98	72,6	72,6	73
<i>SBC Comm./Ameritech</i>	Telecom.	5/98	74,4	72,4	72
<i>Bell Atlantic/GTE</i>	Telecom.	7/98	70,9	71,3	71
<i>AT&T/TCI</i>	Telecom.	6/98	70	69,9	70
<i>Nat. Bank BankAmerica</i>	Banca	4/98	61,6	61,6	62
<i>BP/Amoco</i>	Petróleo	8/98	54	55	55
<i>Damlier- Benz/Chrysler</i>	Automoción	5/98	40,5	40,5	40

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto al estancamiento, así como a los bajos volúmenes de recursos de los primeros años de la década, en relación con los de mediados y finales, tienen su explicación en la crisis económica de principios de los 90. Una vez superada ésta, las F&A se recuperaron rápidamente.

Otros datos a tener en cuenta para poder calibrar la evolución del fenómeno en los últimos 9 años son:

a.- El volumen de recursos implicados en operaciones de fusiones desde 1990 a 1998 ha alcanzado los 1.305 billones de pesetas (Alba y Velasco, 1999, p. 6).

Tabla 9: Evolución del Volumen de Fusiones y Adquisiciones en el período 1991-1995 (M\$).

Año	Actividad en Europa	Actividad en EEUU	Suma Total
1991	182	133	315
1992	143	168	311
1993	226	169	395
1994	493	272	765
1995	572	335	905

Fuente: Adaptado de Palacín (1997).

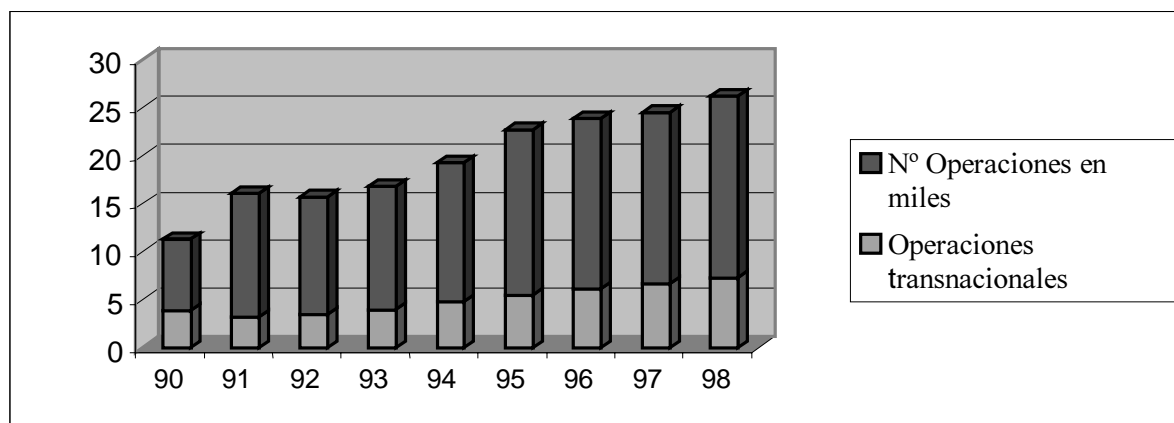
b.- El crecimiento ha sido especialmente destacable en los tres últimos años, siendo en 1998 más del triple que en 1995. Las tendencias tanto del número de operaciones como del volumen de recursos empleados, han sido similares, aunque más pronunciada para este último.

c.- El porcentaje de fusiones transnacionales ha sido bajo, oscilando entre el 20% y 30% a lo largo del período analizado. En este sentido, habría de

apuntarse que además de no darse un elevado número de F&A entre distintos países, existe un conjunto de áreas geográficas en las que éstas se concentran, siendo más frecuente entre determinadas nacionalidades, como son los casos de España con Latinoamérica y el de las operaciones entre sociedades americanas y británicas. Es decir, países culturalmente próximos por motivos históricos y/o lingüísticos donde resulta más fácil compartir intereses económicos.

Algunas de las características identificativas de la evolución más reciente de la actividad de fusiones a nivel mundial quedan recogidas en el Gráfico 1.

Gráfico 1: Fusiones en el período 1990-1998.



Fuente: Adaptado de *Securities Data Company* por Alba y Velasco (1999).

Como hemos venido indicando tanto en la revisión histórica del fenómeno de las F&A, como en el análisis de los últimos años (Tabla 9), los EEUU ha sido el país donde se han registrado no sólo un mayor número de operaciones, sino que también han sido las más importantes en cuanto al volumen medio de recursos comprometidos e incluso, donde se han realizado la mayoría de las *megafusiones* de la historia (Tabla 8).

En segundo lugar siempre ha estado Europa, liderada claramente por el Reino Unido. No en vano, recordemos que éste ha sido el único país de nuestro continente presente en las cuatro grandes olas de F&A.

Además, habrían de tenerse en cuenta otras áreas geográficas donde esta actividad se está empezando a notar de forma especial. En este sentido, destacan como áreas emergentes (Gómez, 1998, p. 5): Asia, Latinoamérica, Europa del Este, Australia y, en menor medida, África.

Este panorama se pudo apreciar en los años 1994 y 1995 en los que los volúmenes de F&A fueron importantes como podemos observar en la Gráfico 2.

2.3.- Fusiones y Adquisiciones en Europa: Especial Referencia a la Situación de España.

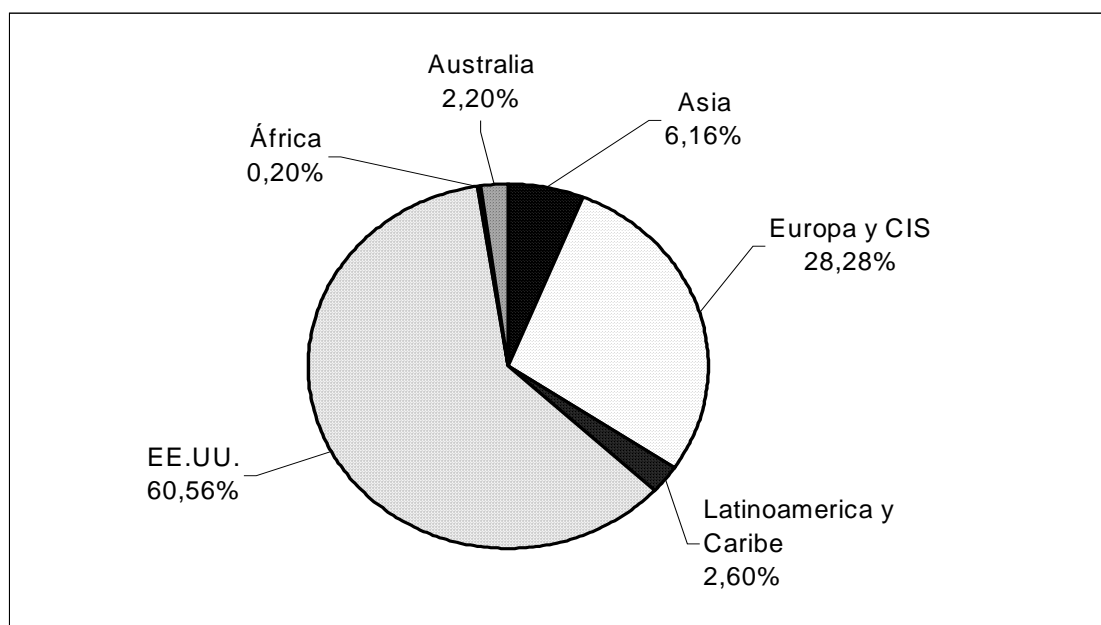
Tras exponer las cuestiones más destacables de la situación actual de la actividad de F&A a nivel mundial, pasamos a centrarnos de forma breve en el estudio de la evolución del mismo en Europa y el papel de España dentro de ésta.

En general, podemos indicar que la evolución de este fenómeno en Europa ha sido muy similar a la acontecida en los EEUU. No obstante, es cierto que siempre ha existido un retardo temporal con respecto a Norteamérica en cuanto al desarrollo de los hechos, en unos casos provocados porque los motivos que los desencadenaban tenían distinta naturaleza, entre otros, porque las operaciones en el viejo continente venían a ser una respuesta a los importantes movimientos de las corporaciones estadounidenses, como está ocurriendo

actualmente en los sectores de la automoción, petróleo, telecomunicaciones, banca, etc.

La culminación de la Unión Monetaria y la necesidad de posicionarse en los mercados exteriores para poder competir en todo el mundo (Gómez, 1998, p. 6) han provocado una mayor actividad encaminada a la concentración empresarial que se ha manifestado a través de operaciones, tanto dentro del continente como con otros países no comunitarios, destacando por su volumen aquéllas entre empresas de nuestro continente y de los EEUU.

Gráfico 2: Actividad Mundial en Fusiones y Adquisiciones en 1994.



Fuente: Adaptado de Palacín (1997).

Como ya señalamos anteriormente, las grandes empresas españolas cuando realizan operaciones transnacionales tienden a fusionarse o adquirir compañías de países cercanos a sus fronteras como Portugal y en mayor medida,

centran su atención en Latinoamérica⁵ donde entre 1990 y 1998 han invertido 23.000 M\$ (Relea, 1999, p. 5), lo que sitúa a España como segundo inversor esa área, tras los EEUU.

Entre los principales inversores españoles encontramos los grandes bancos (BBV y BSCH), petroleras (Repsol), comunicaciones (Telefónica), eléctricas (Endesa) y turísticas (Riu Hoteles y Sol Meliá). Los principales países latinoamericanos en los que han invertido a través de F&A son Chile, Argentina, Colombia, Venezuela, Perú y Brasil.

A pesar de que Latinoamérica es sin duda una de las zonas con más potencial para las F&A, estas operaciones transnacionales suelen ser costosas y requieren un mayor período de negociación, por la actitud de los gobiernos nacionales que suelen intentar evitar una excesiva dependencia de su economía del capital extranjero.

En general, otro posible freno a estas F&A transnacionales, recordemos que han venido oscilando entre un 20 y un 30% del total de las operaciones, podría ser la falta de una normativa internacional que las regulase o bien la incompatibilidad de las legislaciones en materia de fusiones, sobre todo, y adquisiciones de cada uno de los países involucrados.

En lo referente a España, aunque a una gran distancia de las potencias europeas, siempre ha tenido un lugar distinguido entre los países con mayores niveles de recursos comprometidos en F&A. Así, según un estudio de la

⁵ En este sentido, podemos afirmar que la actividad en cuanto a volumen de recursos comprometidos por compañías españolas en operaciones de F&A en esta zona se ha multiplicado por cuatro desde 1991 a 1998, siendo de 80.000 M\$ para el último año del período (Alba y Velasco, 1996). Además, también se ha incrementado el tamaño medio de las operaciones.

Commission of the European Communities realizado en 1994, España ostentaba el cuarto lugar como nación vendedora y el noveno como compradora de entre los doce con mayor actividad. Este hecho supuso un quinto puesto global en cuanto a volumen de las operaciones en 1993.

La mejora que se dió a mediados de esta década influyó también en nuestro país. Así en 1995 se realizaron 49 operaciones de compra por valor de 1.044 M\$ y en 1996, tuvieron lugar 67 F&A que supusieron un total de 6.274 M\$ para este último año. España ocupó el octavo y quinto lugar en Europa en cada uno de esos años. En 1998, España con unas compras superiores a los 10.000 M\$, fue el décimo país comprador del mundo y el decimoquinto en ventas con 2.350 M\$.

En cuanto a los años más recientes, nuestro país también ha vivido una aceleración en el desarrollo del fenómeno de la concentración empresarial en los últimos tres años, culminando este proceso con un ejercicio histórico en 1998 al igual que ha ocurrido a nivel mundial. En el pasado año, las empresas españolas realizaron una inversión por encima de los 10.000 M\$, el sector más dinámico en cuanto a F&A fue la banca y Latinoamérica el destino preferido para estas inversiones. En la Tabla 10 se recogen las diez principales operaciones de 1998, seis de ellas se realizaron en el sector bancario.

2.4.- Procesos Globales y Causas que Potencian las Fusiones y Adquisiciones.

A continuación pasamos a identificar los factores globales que han favorecido de manera importante la concentración empresarial en los últimos años⁶. Éstos han sido:

a.- Los ciclos de bonanza económica, el último desde mediados de los 90, siempre han provocado que las estrategias de crecimiento adoptadas por las grandes empresas con buenas rentabilidades financieras, hayan estado estrechamente ligadas a las operaciones de F&A, sobre todo, en las oleadas más recientes.

Tabla 10: Principales Fusiones en España en 1998 (Mptas.).

Compañías	Fecha	Sector	Valoración
B.Santander-Banesto	Febrero	Banca	577.470
A. Koplowitz-FCC	Junio	Construcción	134.000
Endesa-Coelce (Brasil)	Abril	Electricidad	130.950
BBV-B.Excel (Brasil)	Abril	Banca	127.500
Vivendi-E. Koplowitz	Octubre	Construcción	117.000
BBV-BNL (Italia)	Noviembre	Banca	89.000
Dexia-BCL (Argentina)	Junio	Banca	64.500
BBV- BHIF (Chile)	Junio	Banca	52.500
La Caixa-Fortis AG	Noviembre	Banca	49.000
Iberdrola-E de Portugal	Mayo	Electricidad	48.100

Fuente: Gómez (1998, p. 6).

⁶ Entre las diferentes denominaciones tenemos: fuerzas influenciadoras (Palacín, 1997, pp. 14-16), elementos favorables (Garrido, 1996, pp. 124-125) y *shocks* (Cuervo, 1999, p. 62).

b.- Una mayor flexibilización legal. Las fuertes restricciones que se oponían a las F&A para no perjudicar la libre competencia, han ido cambiando hacia una legislación más permisiva al cambiar la actitud de los gobiernos hacia estos procesos. Así, en la actualidad, una elevada actividad de concentración empresarial no siempre conlleva connotaciones negativas para la economía, sino que se entiende que su impacto debe ser adecuadamente controlado para evitar posibles perjuicios. El principal inconveniente de esta mayor permisividad podría ser que los mecanismos de control que emplean los organismos encargados de la defensa de la competencia, no siempre sean lo suficientemente adecuados y transparentes, lo que redundaría en un control ineficiente del impacto de las F&A sobre la economía.

c.- El desarrollo de la ingeniería financiera, por un lado, y de las TI y comunicaciones, por otro, han posibilitado abordar cada vez más operaciones y con un mayor volumen de recursos financieros. Así, en los 80 y los 90, cualquier operación de F&A era prácticamente factible, bien por las nuevas fórmulas financieras que permitían acceder fácilmente a los recursos, bien por el desarrollo de los mercados financieros y su adaptación a los cambios en las TI, lo que permitió poder contar con recursos provenientes de cualquier parte del mundo.

d.- La desregulación de la actividad económica de sectores como el aéreo, eléctrico, financiero y telecomunicaciones. Así, los procesos de privatización iniciados en numerosos países son una fuente continua de oportunidades para las F&A. Este hecho es consecuencia del desmembramiento de los grandes *holdings* públicos, generando interesantes oportunidades de inversión a través de la adquisición de sus filiales.

e.- La globalización e internacionalización de los mercados ha favorecido las F&A como medio para aumentar el tamaño corporativo y expandirse internacionalmente. Como ya vimos previamente, el número de operaciones transnacionales ha venido creciendo, aunque de forma paulatina, en la tercera y cuarta oleadas y, principalmente, en los últimos años (1995-1998). En concreto, las grandes operaciones transfronterizas por encima de los 3.000 M\$, se han multiplicado en el pasado trienio por cuatro, de 8 en 1996 han pasado a 32 en 1998. Además, en lo referente a recursos comprometidos, el incremento ha sido mucho más pronunciado, pasando de 29.700 M\$ en 1996, a 93.200 M\$ en 1997 y a 315.000 M\$ en 1998 (Gualdoni, 1999, p. 6).

Asimismo, muchas de las empresas resultantes de las privatizaciones mencionadas en el punto anterior han optado por una estrategia de crecimiento exterior basada en F&A, al considerarlas como la mejor alternativa para sobrevivir en un entorno más competitivo.

f.- Finalmente, un número importante de operaciones de F&A son consecuencia de otras previas, es decir, desinversiones. Suelen ser el resultado de la vuelta a las políticas de concentración de los negocios en las actividades esenciales que componen los núcleos de negocio en las grandes organizaciones. Así, gran parte del proceso de concentración empresarial realizado en los 80 con vistas a especular y para la diversificación de las carteras de negocios, ha supuesto en los 90 serios reveses para las empresas que acometieron esas ingentes inversiones. El resultado ha sido que las compañías se han desprendido de parte o de todas esas inversiones.

Una vez expuestos los procesos globales que han favorecido la actividad de las F&A, trataremos las causas económicas⁷ que llevan a las empresas a fusionarse o adquirir otras firmas. En la mayoría de trabajos⁸ que los estudian, se parte de la premisa fundamental de que el objetivo último de estas operaciones es la generación de valor para el accionista. Estos planteamientos tienen su fundamentación en la Teoría Financiera que considera las decisiones de F&A como una alternativa más dentro de las posibles para invertir y alcanzar el objetivo antes mencionado. Teniendo en mente esta importante consideración, pasamos a exponer los principales motivos económicos que hemos identificado. Así, Cuervo (1999) señala tres explicaciones económicas básicas para las F&A:

a.- El crecimiento de las organizaciones se basa en la capacidad de creación de valor por las empresas al generar de rentas extraordinarias por un mejor aprovechamiento de los recursos, a lo que se une la actitud favorable de los mercados financieros hacia los aumentos de dimensión por estrategias de crecimiento, premiados por los inversores.

b.- La reducción de la capacidad sectorial. Estas operaciones suelen emplearse para reducir la capacidad de un sector determinado, en respuesta a importantes cambios estructurales en el mismo como, por ejemplo, desregulaciones, aperturas de mercados a la competencia extranjera, cambios rápidos en procesos tecnológicos, etc.

c.- La reestructuración empresarial. Las F&A facilitan los procesos de CO, siendo corriente encontrar que las empresas inmersas en estas

⁷ Para una exhaustiva revisión de otros motivos, básicamente gerenciales y disciplinarios fundamentados en los postulados de la Teoría de la Agencia, véase Palacín (1997, pp. 59-104).

⁸ Véanse Mascareñas (1996), Palacín (1997) y Cuervo (1999), entre otros.

operaciones aprovechen para realizar cambios que deberían haber llevado a cabo con anterioridad. Las F&A son un importante inductor de CO, pues ayudan a superar la inercia organizativa y a cambiar las estructuras de poder dentro de las compañías, ya que en principio, posibilitan acometer proyectos de reestructuración interna.

Por otro lado, inciden en el estudio de otros motivos económicos más específicos que hacen referencia, en general, tanto a las diferentes sinergias que generan las operaciones de F&A, como a los medios que permiten alcanzar un mayor valor para el accionariado. Entre ellas destacamos los siguientes (Mascareñas, 1996: Palacin, 1997):

a.- Operativas. Han sido y siguen siendo, una de las razones principales para acometer operaciones de F&A, tanto en las que buscan la integración horizontal, como en la primera oleada de principios de siglo, o las orientadas a la consecución de una mayor integración vertical, caso de la segunda ola de F&A en los años 20. Además, ambos tipos se dan también abundantemente en la actualidad. En este sentido, las posibles sinergias son:

a.1.- Las economías de escala basadas en el ahorro de costes ligados a la mayor dimensión de la organización resultante de la operación de F&A. Estas economías son fácilmente identificables en el caso de las operaciones horizontales. Por contra, las verticales pueden no ser tan claramente reconocibles, aunque pudieran estar igualmente presentes.

a.2.- La complementariedad de recursos está relacionada con la transferencia mutua de habilidades técnicas y directivas para la

gestión de las empresas. Normalmente, esta sinergia se da en operaciones en las que existen grandes diferencias de tamaño entre las compañías.

a.3.- Economías de integración vertical aparecen específicamente en las F&A verticales. Sus beneficios son la reducción de costes de aprovisionamiento, de distribución, así como de control y organización con otras entidades. Estamos refiriéndonos, básicamente, a cuestiones ampliamente tratadas por la Teoría de los Costes de Transacción. Sin embargo, no todo son potenciales mejoras, sino que también podemos encontrarnos con diversos inconvenientes, derivados de los costes provocados por el aumento en la complejidad de los procesos en las organizaciones como resultado de los cambios en su actividad y los costes de coordinación.

b.- Fiscales. Generan valor en la medida en que las F&A posibiliten una reducción de impuestos sobre los resultados de las operaciones que están involucradas. Otro aspecto fiscal importante es la forma en que se grava la operación de F&A en sí misma, es decir, la política fiscal de los países en los que se realiza la operación. En función de esta legislación, las organizaciones estarán más dispuestas a realizar F&A en unos determinados países que en otros.

c.- Financieras. Aunque no justifique plenamente la realización de F&A, se han identificado una serie de ventajas relacionadas con la mayor capacidad de endeudamiento, la reducción de los costes de capital y el empleo de fondos excedentarios. Esta razón parece estar presente en

muchas de las operaciones con un alto componente especulativo que se realizaron en la denominada la cuarta oleada iniciada en los 80.

d.- Poder de mercado. Se basa en la premisa de que existe una relación positiva entre la concentración de los sectores y los niveles de beneficios potenciales. Por tanto, las F&A podrían generar valor por el simple hecho de alcanzar mayores cuotas de concentración empresarial. Estos planteamientos no están libres de polémica, pues no existe suficiente evidencia que soporte claramente la relación descrita previamente.

e.- Diversificación. En ella subyace que las empresas puedan considerar las operaciones de F&A como un medio para diversificar sus carteras de negocios, con el objetivo final de disminuir el riesgo total de la compañía. Sin duda, esta motivación es la preponderante en la tercera de las olas de F&A. Ahora bien, como ya hemos comentado anteriormente, las empresas tienden en la actualidad a centrarse en sus negocios principales, por lo que pensamos que la tendencia decreciente detectada en las F&A de diversificación continuará en el futuro. De cualquier modo, en este caso ocurre como en el anterior, la relación entre la decisión de realizar una F&A por motivos relacionados con una mayor diversificación y la consiguiente creación de valor para las diferentes compañías que participan en ella, no está contrastada suficientemente.

f.- Motivos especulativos. Aparecen cuando la racionalidad económica pasa a un segundo plano. Así, con las operaciones de F&A ya no se buscaría la mejora de eficiencias para la creación de valor, sino que se pretenderían aprovechar oportunidades de inversión en mercados financieros volátiles e ineficientes. Lógicamente, bajo esta óptica la actividad de F&A será mucho más alta en épocas de infravaloración de las

corporaciones en los mercados financieros y viceversa. Este móvil estuvo presente en la cuarta ola de F&A, aunque como ya hemos referido, en la década de los 90 se ha desistido en el uso de esta táctica de inversión, lo que no sólo ha provocado numerosas desinversiones. Este hecho se debe a un cambio en la forma de entender la actividad de concentración empresarial. Ahora las F&A se conciben como una oportunidad estratégica de negocio para la creación de valor a largo plazo en las organizaciones y no como una mera operación especulativa para generar riqueza de forma rápida.

Nos gustaría señalar que los motivos expuestos, pero sobre todo las sinergias, pueden aparecer de forma conjunta y tener un efecto multiplicador, tanto para sustentar la decisión de realizar la operación de F&A, como para aumentar la capacidad de crear valor para los accionistas.

Hasta ahora, hemos analizado las motivaciones económicas de las F&A casi exclusivamente desde la perspectiva de la Teoría Financiera, es decir, el fin último de estas operaciones es la creación de valor para los accionistas. Ahora bien, para que esto ocurra es condición necesaria la mejora del RO, aunque no suficiente, pues el comportamiento de los mercados financieros depende de muchos factores no controlables por las organizaciones.

En relación con el cumplimiento de ese objetivo común, cabría destacar el continuo fracaso de operaciones de F&A en la consecución de un mayor valor. Así, son muchos los autores que destacan el elevado índice de F&A malogradas. Entre ellos, Palacín (1997, p. 24) señala que dos de cada tres operaciones de F&A fracasan en el cumplimiento de sus previsiones iniciales. Gómez (1998, p. 6) enfatiza que son muchas las operaciones que han fracasado suponiendo un elevado coste tanto para las empresas como para los accionistas. Cuervo (1999)

afirma que se constató que en largo plazo, la mayoría de las F&A en el mercado americano implicaron pérdidas para los accionistas y, por último, Alba y Velasco (1999, pp. 9-10) ponen en duda la eficiencia del tamaño como variable determinante pues entre las F&A más rentables no aparecen ningunas de las macro-operaciones, sino F&A modestas en cuanto a dimensión. Además, estos dos últimos resaltan el dato de que en el 48% de las operaciones de la década de los 90 no sólo no se ha creado mayor valor para el accionista, sino que incluso se ha obtenido un peor RO.

Las explicaciones para estos elevados índices de fracaso se buscan, curiosamente, en factores no económicos como por ejemplo, la integración cultural (García, 1998; Blanco y Aibar, 1998, Blanco y Aibar, 1999; Gavira, 1999), los cambios en la alta dirección y en sus funciones y las transformaciones en la actividad de las organizaciones (Cuervo, 1999; Gavira, 1999) y el hecho de que las F&A se aprovechen para realizar importantes cambios de reestructuración organizativa como reducción de plantillas, cierre de instalaciones, cambio de los procesos, etc. (Cuervo, 1999).

En este sentido, se ha constatado el interés de abordar el estudio de los procesos de F&A considerando explícitamente los factores no cuantitativos relacionados con el factor humano, en la línea de los trabajos realizados por Buono y Bowditch (1989) y Daniel (1999), entre otros.

2.5.- Impacto sobre los Sectores Económicos y Tendencias Futuras.

Una vez analizados el desarrollo histórico y la situación actual del fenómeno, tanto a nivel mundial como en España, nos centraremos en el estudio

de su impacto sobre las diferentes industrias, destacando que no es precisamente homogéneo.

Como exponemos posteriormente, una de las principales características de la relación entre la intensidad de F&A y las distintas industrias, es que la sensibilidad de éstas hacia los movimientos de concentración empresarial es muy diferente. Así, en la actualidad existen una serie de características que definen aquéllos con mayor potencial para el desarrollo de F&A.

En este sentido, Cuervo (1999, p. 62) nos proporciona las características que determinan la tipología de sectores en los que los procesos de concentración empresarial, se han intensificado en los últimos ciclos importantes de F&A. Todo parece apuntar a que precisamente serán en éstos en los que se sigan alcanzando los niveles más altos en el futuro. A saber:

- a.- Aquellos cuyos negocios principales se caracterizan por una escasa diferenciación de sus productos y/o presentan problemas de sobrecapacidad, caso de las petroleras, sector financiero, química básica⁹, automóvil y acero.
- b.- Sectores caracterizados por una fuerte actividad de investigación que exige elevados y crecientes costes y con capacidades de producción mínimas, como la industria farmacéutica.
- c.- Aquellos en los que el riesgo de cambio tecnológico y las exigencias de nuevas tecnologías y su incertidumbre, incitan a las empresas a unirse entre sí para compartir riesgos, caso de las telecomunicaciones.

La mayoría de los sectores más activos en los dos últimos años, se corresponden con alguna de las categorías previamente descritas. La Tabla 11 recoge un resumen tanto del número de operaciones, como del volumen de recursos empleados en los diez sectores más dinámicos a nivel mundial.

Los datos contenidos en la última fila de la Tabla 11, suma total, muestran como el volumen de recursos comprometidos en 1998, año histórico en F&A, es más del doble que en 1997. Los sectores bancario y químico han sido los más dinámicos en este período, mientras que el petrolífero se ha caracterizado por realizar pocas operaciones, pero con un elevado volumen de recursos, lo que puede deberse a la ya alta concentración de las empresas.

Por otra parte, podemos afirmar que una de las tendencias más claramente identificable es la del acortamiento de los períodos entre los distintos ciclos u olas de F&A. Además, todo apunta a que no sólo se sigan acortando, sino que también se intensifique la actividad dentro de ellas, tanto en términos de recursos comprometidos, como en número de operaciones.

Por lo tanto, podemos prever nuevas F&A con momentos diferenciados (Colvin, 1999, p. 26) pese a que 1998 y parte del 1999, siempre ha sido un período lleno de operaciones con sucesivas cifras récords, lo que es lógico al fusionarse grandes compañías.

Por ejemplo, la unión anunciada en agosto de 1999 entre tres de los más importantes grupos bancarios nipones (*Da-Ichi Kangyo*, *Fuji* y el Banco Industrial de Japón), confirma lo comentado anteriormente. El importe estimado de esta operación es superior a los 200 billones de pesetas (Rodríguez, 1999, p.

⁹ El caso que estudiamos en el Capítulo IV corresponde a una empresa de este sector. El sector químico, en general, y la química básica en particular, es uno de los sectores más

5). Caso de finalizar esta operación de concentración con éxito colocaría a la entidad resultante como líder mundial en el sector bancario. Así, la aparición de nuevos líderes mundiales en diversos sectores, es cada vez más frecuente debido a las también cada vez mayores operaciones de F&A. En agosto de 1999, un mes tradicionalmente inactivo en cuanto a movimientos importantes, algunos sectores podrían estar liderados por nuevas organizaciones (Rodríguez, 1999, p. 5).

Tabla 11: Los Sectores más Activos del Mundo en Fusiones y Adquisiciones¹⁰.

Industria	1997		1998	
	Operaciones	Volumen (M\$)	Operaciones	Volumen (M\$)
Alimentación	263 (6)	17.954 (5)	233 (6)	18.313 (8)
Automoción	201 (8)	7.806 (10)	141 (9)	50.848 (2)
Banca	324 (4)	33.894 (1)	314 (3)	50.677 (3)
Distribución	276 (5)	9.022 (8)	268 (5)	6.553 (10)
Editoriales	218 (7)	7.910 (9)	230 (7)	40.926 (5)
Ingeniería	358 (3)	11.485 (7)	293 (4)	9.377 (9)
Petróleo y Gas	173 (10)	22.425 (2)	96 (10)	75.973 (1)
Químicas	447 (2)	22.270 (3)	345 (2)	24.231 (7)
Servicios	756 (1)	17.434 (6)	842 (1)	37.634 (6)
Telecomunic.	198 (9)	20.154 (4)	231 (7)	50.383 (4)
Suma	3.214	170.354	2.993	364.915

Fuente: KPGM Corporate Finance.

dinámicos en cuanto a F&A a nivel mundial.

¹⁰ Para cada uno de los diferentes sectores dentro de los diez analizados, en las cuatro columnas con datos numéricos, hemos indicado entre paréntesis la posición que ocupa.

En opinión de los analistas, esta tendencia podría propiciar que algunas industrias quedaran reducidas a un panorama oligopolístico. Todo apunta a que los sectores que bien porque se han venido destacando como los más activos, bien porque por sus características pertenezcan a uno de los grupos antes descritos, serán los que con mayor probabilidad tiendan hacia esa situación. En el caso de la automoción se estima que los procesos de concentración reducirán el número de compañías a un máximo de 10 multinacionales en todo el mundo para el siglo XXI (Gavira, 1999)¹¹.

Entendemos que el único freno a esta tendencia sería una legislación que velase por una competencia efectiva. No obstante, la gran dificultad que entrañan cuestiones determinantes como la elección de la definición de mercado y de productos por parte de los organismos encargados de aplicarla, así como la falta de transparencia en los mecanismos y procedimientos empleados en la valoración y medición de estas cuestiones para los diferentes casos particulares, suponen una fuente continua de riesgos que pueden llevar a situaciones *quasimonopolísticas*, perjudiciales a medio y, sobre todo, a largo plazo para los usuarios y consumidores finales.

En España, los procedimientos de control ejercidos por el Tribunal para la Defensa de la Competencia, según sus responsables tienen un nivel aceptable, pero es muy criticable que no sean transparentes. Curiosamente, no se ha prohibido ninguna operación de concentración¹², lo que invita a pensar que tales mecanismos de intervención pueden no analizar todo lo exhaustivamente que

¹¹ Nos gustaría destacar que durante la realización de este trabajo se iniciaron las negociaciones para la fusión entre *General Motors* y *Fiat*, así como entre *Renault* y *Nissan*.

¹² La operación entre *Telefónica* y *KPN* fue intervenida por el gobierno para evitar perjuicios tanto a los pequeños accionistas como a la economía española (Zafra, 2000). En este sentido, la intervención administrativa se verá incrementada tras la aprobación del nuevo plan de

sería deseable, los motivos y objetivos de la operación y, lo más importante, si su impacto final sobre la sociedad y la economía del país sería favorable o no (Petitbó, 1999, p. 36).

A modo de reflexiones finales al presente epígrafe nos gustaría señalar una serie de cuestiones relacionadas con el potencial que presenta este tema para ser abordado por investigadores en CpG.

Así, en relación con el objetivo de las F&A de mejorar el RO para crear valor para el accionista, entendemos que resulta necesario analizar el papel de Control Organizativo y, más concretamente, de los SC dentro de las organizaciones como instrumento para lograrlo, cuestión que no ha sido suficientemente tratada por los investigadores en CpG, hecho que iremos constatando a lo largo del presente capítulo.

Habría de añadirse, como indicamos en la introducción a este capítulo, que el fenómeno de las F&A ha venido siendo investigado fundamentalmente desde la perspectiva financiera por parte de los académicos de nuestro área. A pesar de que existen algunos trabajos que abordan cuestiones específicas relacionadas con estos fenómenos (Blanco y Aibar, 1998 y 1999; Barrachina, 1999, entre otros), entendemos que el impacto de estas operaciones, inductoras de importantes reestructuraciones y CO, sobre los SC y, en última instancia, sobre el RO, ha de abordarse más ampliamente y de forma global en CpG, por lo que cabe desarrollar trabajos tanto que estudien los temas no tratados, como que profundicen en aquellas cuestiones ya estudiadas.

liberalización por el que se necesita la autorización previa del Gobierno para cualquier F&A (Gómez, 2000).

En este sentido, nos parece de gran interés la posibilidad de profundizar en el estudio del papel que juega la CpG en esos procesos de CO como instrumento y vehículo para posibilitar, o en otros casos dificultar, que estos procesos de integración entre las diferentes organizaciones, involucradas en las F&A, finalicen con éxito. Los SC permiten recoger y reflejar los diferentes componentes culturales de manera formalizada, reforzar la estructura organizativa resultante de la operación de concentración, etc. Es decir, facilitarían la transición de la forma de enteneder el Control Organizativo en la empresa adquirida a la imperante tras la operación.

En relación con las cuestiones expuestas anteriormente, creemos necesario abordar este fenómeno desde un punto de vista interdisciplinar para alcanzar una comprensión global del mismo. Así, por ejemplo, el estudio de los SC considerando factores comportamentales y psicosociales, además de la racionalidad limitada, podría mejorar la investigación de las F&A, al complementar la perspectiva financiera, hasta ahora dominante.

3.- Análisis de la Investigación en Cambio Organizativo.

En este epígrafe realizamos una revisión de la investigación en CO con el fin de identificar los diferentes enfoques teóricos y métodos empleados, así como los aspectos más destacables en los que se han venido centrando los investigadores. Como señalamos en la introducción de este capítulo, este esfuerzo nos va a permitir tanto comparar la evolución de la investigación en CO con la ocurrida en CpG, como identificar algunas de las líneas potenciales de desarrollo en CO.

Además, este análisis nos posibilitará una mejor comprensión de los procesos de CO que generan las F&A en las organizaciones, lo que a su vez, facilitará el estudio del impacto que estas operaciones tienen sobre los SC.

Para alcanzar el objetivo de la revisión hemos escogido diversas revistas¹³ de: Contabilidad y *Management*, básicamente. Hemos identificado 162 trabajos mediante la consulta de la base de datos ABI-Inform y la revisión de los índices de las revistas seleccionadas desde finales de los 70 hasta la actualidad. Tras examinarlos, hemos seleccionado una muestra de 131. Los 31 estudios que no han sido considerados fueron descartados por razones que impedían su correcto análisis como, por ejemplo, la imprecisión en cuanto a la definición del objeto de estudio lo que, incluso, impidió en algunos casos clasificarlos como estudios de CO, la falta de consistencia entre el objetivo y el resto del estudio y, finalmente, la inexistencia de conclusiones o consideraciones finales.

En cuanto a su clasificación, hemos seguido empleando los mismos grupos que en el análisis del caso español realizado en el Capítulo I. Nos gustaría señalar que dada la gran variedad encontrada en los trabajos estudiados y la amplitud de los dominios de la disciplina estudiada, ha sido imposible llevar a cabo un análisis uniforme aplicable a todos ellos. Por tanto, para poder tratarlos más adecuadamente, nos hemos visto obligados a comenzar dicho análisis efectuando una primera agrupación de los trabajos en tres bloques genéricos, denominados: *Doctrinales o de Opinión*, *Revisiones Bibliográficas* y *Trabajos Empíricos*, entendiendo por estos últimos como los definen Lukka y Kasanen (1996, p. 759).

¹³ Las revistas consultadas son las mismas que aparecen en la nota a pie situada en la introducción de este capítulo.

La distribución por grupos ha quedado como sigue: 43 doctrinales (Tabla 12), 71 empíricos (Tabla 13) y 19 revisiones bibliográficas (Tabla 14). Para cada una de las tablas hemos ordenado los trabajos en función a los siguientes criterios: en primer lugar, cronológicamente según la fecha de publicación de los estudios y, en segundo, alfabéticamente por el apellido del autor(es).

3.1.- Trabajos Doctrinales.

En primer lugar, hemos de señalar que la muestra proporciona una aceptable aproximación sobre el conjunto de cuestiones que ha venido preocupando a los investigadores en CO y en CpG, debido tanto al período revisado (1979-1998) como al número de revistas consultadas.

Como principal característica hemos de indicar que se ha podido constatar una gran variedad en cuanto a los temas tratados. Así, por ejemplo, algunas de las cuestiones más destacables, tras el estudio de la Tabla 12, son:

- 1.- El análisis de los procesos de CO (Van de Ven y Poole, 1995; Chesbrough y Teece, 1996; Greenwood y Hinings, 1996; Klein y Sorra, 1996).
- 2.- El papel de la CpG en los procesos de CO (Hopwood, 1990).
- 3.- El análisis del papel de las F&A en los procesos de reestructuración (Haspeslagh y Jemison, 1987; Singh, 1993).
- 4.- La gestión del CO en términos generales (Duck, 1993; Williams, 1993; Ford y Ford, 1995).

5.- Factores y determinantes del CO (Huber y Glick, 1993a; Schein, 1993; Pascale y otros, 1997).

6.- El estudio de la resistencia al CO (Kotter y Schlesinger, 1979; Strebel, 1996).

7.- La consideración como inductores de CO del desarrollo de nuevas TI (Davenport, 1990; Benjamin y Levinson, 1993; Rayner, 1993; Orlikowski y Hofman, 1997); la implantación del ABM y ABC (Clark y Baxter, 1992); la innovación empresarial (Kanter, 1984; Drucker, 1985) y, finalmente, el BPR como inductor del CO (Davenport, 1990; Booth, 1994; Clemons, 1995).

8.- Otros temas como los procesos de CO en el Sector Público (Murby, 1995), la medición del impacto de los CO en el RO (Ruchala, 1995), la relación entre CO, estructura organizativa y SI (Bentley, 1995), etc.

Tabla 12: Revisión de Trabajos Doctrinales en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	ASPECTOS DESTACABLES:
Kolodny, H.F.	1979	Desarrollar estructuras organizativas matriciales, basándose en el análisis de los factores estructurales y comportamentales.	Identifica distintos factores determinantes para poder alcanzar estas estructuras matriciales, como la eficiencia, la ventaja competitiva y la innovación.
Kotter, J.P.; Schlesinger, I.A.	1979	Causas de resistencia al cambio.	Propone un método que permita superar la resistencia, basado en la formación, comunicación, participación, negociación e, incluso, imposición.
Kanter, R.M.	1984	El papel de la innovación en las estrategias de negocio.	Muestra cómo las empresas innovadoras pueden competir mundialmente, desarrollando una cultura de la tolerancia y fomentando la curiosidad intelectual.
Drucker, P.F.	1985	Factores de innovación empresarial.	Ofrece una propuesta sobre cómo gestionarlos.
Haspeslagh, P.C.; Jemison, D.B.	1987	Factores y mitos sobre los procesos de adquisición.	Destaca el potencial de las F&A como forma de desarrollo corporativo y renovación estratégica, cuya validez no puede generalizarse universalmente.
Davenport, T.H.	1990	Estudia el papel de las TI en el BPR.	Ofrece un profundo examen de los procesos de innovación y reestructuración indicando el potencial que las TI tienen ellos.
Hopwood, A.	1990	Reflexiona sobre el papel de la Contabilidad en los procesos de CO.	La Contabilidad puede ser vista como una función que participa activamente en la construcción de nuevas formas organizativas.
Gersick, C.J.	1991	El paradigma del <i>Equilibrio Puntual</i> para el CO.	Presenta implicaciones metodológicas proponiendo estudios de laboratorios y análisis documental para la investigación del CO bajo este paradigma.
McNair, C.J.; Carr, L.	1991	Causas por las que la CpG ha perdido relevancia para la gestión empresarial.	Muestra cuál debe ser el nuevo rol de los contables con respecto a la información relevante para la TDD.
Mintzberg, H.	1991	La problemática del diseño organizacional, analizando cómo las distintas fuerzas internas llevan a distintas estructuras.	Muestra cómo distintos modelos de gestión alternativos pueden llevar a diferentes estructuras.

Tabla 12 (continuación): Revisión de Trabajos Doctrinales en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	ASPECTOS DESTACABLES:
Clark, A.; Baxter, A.	1992	El papel del ABM/ABC en la mejora de los procesos de gestión y su influencia en el cambio del rol de los contables en las organizaciones.	Destaca el potencial del ABM/ABC para involucrar a los contables de gestión en los procesos de reestructuración de los negocios.
Benjamin, R.I.; Levinson, E.	1993	El CO generado por innovaciones en TI.	Desarrollo de un esquema conceptual para el análisis del CO generado por innovaciones en TI.
Duck, J.D.	1993	La complejidad de la gestión del CO.	Fija las etapas mínimas en el proceso de CO, como delimitarlo, proporcionar recursos y apoyo, asegurar que los proyectos son consistentes con el CO emprendido y están coordinados entre sí, etc.
Huber, G.P; Glick, W.H.	1993a	El entorno organizativo y la alta dirección como grupos de factores determinantes del CO.	Justifica el cambio, diseño y rediseño de las organizaciones en base a estos dos factores.
Kim, D.H.	1993	Los vínculos entre el aprendizaje individual y el organizativo.	Formaliza los vínculos entre el aprendizaje individual y el organizativo a través de los modelos mentales del individuo y los compartidos por los grupos.
Lewis, C.; McFadyen, K.	1993	La evolución y el nuevo papel de la función financiera en las organizaciones.	Identifica los (4) factores claves: Marco del control, organización y personas, procesos y sistemas y orientación.
Rayner, K.	1993	Impacto de las nuevas TI sobre las fábricas de los 90.	Mantiene que el CO inducido por el desarrollo de las TI, ha mejorado el RO de las empresas industriales.
Schein, E.H.	1993	Factores que inhiben o potencian el CO, particularmente los de carácter psicológico.	Propone un proceso para desarrollar organizaciones capaces de aprender permanentemente, destacando la labor del líder y de un comité externo.
Singh, H.	1993	Los procesos de reestructuración corporativa a través de las adquisiciones, fusiones y <i>Management Buy Out</i> .	Defiende que la investigación de estos procesos debe desarrollarse desde distintas perspectivas y con diferentes aproximaciones metodológicas.
Williams, K.	1993	Características deseables de los directivos reclutados para trabajos en los nuevos escenarios organizativos.	Señala las habilidades que deben poseer los altos directivos para la gestión del CO.
Booth, R.	1994	Crítica al concepto tradicional y excesivamente teórico de BPR.	Propone un modelo secuencial para la implantación de cambios radicales en la organización.

Tabla 12 (continuación): Revisión de Trabajos Doctrinales en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	ASPECTOS DESTACABLES:
Larson, C.B.; Holdeman, J.B.	1994	El cambio en los CEO's como medio para reclutar nuevos agentes de cambio en la reorganización de las empresas.	Muestra cómo esta práctica se ha extendido entre distintas multinacionales norteamericanas.
Bentley, T.	1995	Las relaciones entre cambio, estructura organizativa y SI.	Muestra las distintas barreras al cambio, destacando la dificultad para delegar y la cultura organizativa.
Clemons, E.K.	1995	Los riesgos estratégicos del BPR.	Destaca el análisis de escenarios como instrumento de planificación estratégica para reducir riesgos.
Ford, J.D.; Ford, L.W.	1995	El papel importante de las estrategias de comunicación en los procesos de CO intencionado.	La comunicación es un factor clave para el éxito de los programas de CO.
Murby, L.	1995	Los procesos de gestión del cambio en el Sector Público, en general, y en el sistema sanitario, en particular.	Señala los factores claves para afrontar con éxito los cambios introducidos en el sector sanitario, en especial la responsabilización.
O'Connor, E.S.	1995	Los procesos de CO bajo la perspectiva del Análisis Textual.	Muestra cómo a través del análisis literario puede revelar la construcción social del CO.
Ruchala, L.	1995	Los distintos niveles de cambio a través de los que es posible mejorar el RO.	Propone un marco teórico para el estudio del CO que incluye: perspectivas globales, iniciativas estratégicas, acciones locales y técnicas de análisis.
Van de Ven, A.H.; Poole, M.S.	1995	Distintas perspectivas para entender y explicar los procesos de CO.	Propone una tipología de teorías para estudiar el Desarrollo Organizativo y el CO, como son el Ciclo de Vida, Teleología, Dialéctica y Evolución.
Ackroyd, S.	1996	La influencia que los cambios sociales y económicos tienen sobre las distintas formas de organizaciones de profesionales.	Estos factores han sido el motor del CO a través de la transformación de los criterios de gestión de los servicios en estas organizaciones.
Chesbrough, H.W.; Teece, D.J.	1996	Los procesos de innovación en organizaciones virtuales.	Identifica la inversión como variable decisiva para la innovación en estas organizaciones.
Greenwood, R.; Lachman, R.	1996	El CO en organizaciones de profesionales, prestando especial atención a su papel en función de las estructuras de poder.	Señala las cuestiones con mayor potencial para comprender mejor el CO en estas organizaciones.

Tabla 12 (continuación): Revisión de Trabajos Doctrinales en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	ASPECTOS DESTACABLES:
Greenwood, R.; Hinings, C.R.	1996	Los procesos de CO desde la perspectiva del Nuevo Institucionalismo.	Propone un modelo para comprender el CO desde una perspectiva institucional, basado en el análisis de procesos (p. 1034).
Klein, K.J.; Sorra, J.S.	1996	El proceso de implantación de innovaciones.	Propone un modelo de análisis para evaluar la eficacia y eficiencia de los procesos de innovación en función de sus determinantes y consecuencias.
Scott, P.	1996	La evolución del concepto de <i>benchmarking</i> .	Destaca cómo la gestión del CO que provoca la implantación de <i>benchmarking</i> es la fase clave para conseguir un aumento del RO.
Strebel, P.	1996	Las causas por las que los trabajadores de niveles inferiores y los directivos, oponen resistencia al CO.	Muestra las similitudes y diferencias de actitud y predisposición entre ambos colectivos.
Bentley, T.	1997	El camino hacia la transformación organizacional.	Propone un modelo secuencial para llevar a cabo los procesos de transformación organizativa con éxito.
Epstein, M.J.; Manzoni, J.F.	1997	Los fundamentos del <i>Balance Scorecard</i> y del <i>Tableau de Bord</i> .	Muestra cómo afecta su implantación a las organizaciones y a los altos directivos que tienen que trabajar con estos instrumentos de control de gestión.
Orlikowski, W.J.; Hofman, J.	1997	La gestión del CO asociado a las nuevas TI.	Propone un modelo alternativo (p. 13) para gestionar el CO basado en el desarrollo de nuevas capacidades relacionadas con las nuevas TI.
Pascale, R.; Millemann, M.; Gioja, L.	1997	Factores a considerar por la alta dirección al introducir cambios de gran impacto organizativo.	Propone unos principios para la gestión del CO como, promover la autoresponsabilidad, estudiar la organización y su negocio en profundidad, etc.
Cox, A.; Thompson, Y.	1998	La técnica del <i>benchmarking</i> , los distintos tipos y los riesgos de su implantación.	Destaca el papel del <i>benchmarking</i> como inductor del CO.
Sheridan, T.	1998	El carácter cambiante de la función financiera en las empresas.	Compara las estructuras más tradicionales de la función financiera con la que potencialmente estará presente en el futuro.

Fuente: Elaboración Propia.

Cabría destacar, como aspecto negativo, las limitaciones de algunos trabajos examinados, mayoritariamente publicados en revistas profesionales de nuestro área. En éstos se detecta un excesivo celo por ofrecer soluciones bastante estructuradas que serían la *receta* a aplicar. Por el contrario, hemos constatado en trabajos más recientes (Van de Ven y Poole, 1995; Chesbrough y Teece, 1996) cómo la preocupación de los académicos que investigan el CO se ha ido orientando hacia el estudio de los procesos desde perspectivas más holísticas, más que hacia cuestiones muy específicas, en lo que entendemos como un intento por alcanzar una mejor comprensión de estos fenómenos organizativos.

3.2.- Estudios Empíricos.

En este subapartado hemos examinado los trabajos clasificados como empíricos de acuerdo con los criterios expuestos previamente. Los autores de estos estudios abordan diversas cuestiones relativas al CO a través de la recogida de evidencia obtenida como resultado del análisis de datos provenientes de fuentes primarias de información.

Previamente a la descripción de la Tabla 13, realizaremos un par de aclaraciones sobre los trabajos que se contienen en ella:

a.- Sólo seis trabajos (Searby, 1969; Tainio y otros, 1991; Jones, 1992; Nilson, 1996; Leroy y Ramanantso, 1997; Granlund, 1998) se centran en el estudio de las F&A y su impacto sobre las organizaciones. Las causas que entendemos pueden explicarlo son: (1) el carácter global de la revisión, pues no se pretendía revisar sólo aquellos estudios que aborasen una cuestión en particular, los procesos de F&A, sino que nuestra intención ha sido identificar

las principales cuestiones estudiadas, los métodos empleados, los enfoques teóricos y los principales resultados obtenidos por los investigadores en el período de tiempo analizado (1969-1999) y, (2) en segundo lugar, hemos preferido analizar de forma independiente y pormenorizada, en un epígrafe posterior dentro del presente capítulo, aquellos trabajos que se centran específicamente en el estudio de las F&A como inductor de CO y que además, han sido realizados por investigadores en CpG.

b.- No aparecen trabajos españoles en la Tabla 13, debido a la escasez de estudios desarrollados por autores españoles publicados en revistas internacionales, como es el caso de las examinadas. Asimismo, cabe señalar la poca atención prestada al estudio de las diversas cuestiones relacionadas con el CO en nuestro país, aunque hemos identificado algunos trabajos recientes realizados por investigadores españoles de nuestro área, unos publicados en revistas internacionales (Amat y otros 1994; Carmona y otros, 1998), y otros presentados en foros nacionales (Álvarez y Capelo, 1997; Blanco y Aibar, 1999); (3) éstos no han sido incluidos en la Tabla 13 porque ya fueron analizados en la Tabla 7 en el Capítulo I, dentro del epígrafe sobre el caso español de la investigación en CpG.

A continuación, destacamos las principales cuestiones estudiadas, los métodos empleados para ello, los enfoques teóricos adoptados, así como las conclusiones más destacables que se alcanzaron.

En cuanto a las cuestiones que han tratado estos estudios sobresalen:

1.- Impacto de las F&A sobre las organizaciones (Searby, 1969; Tainio y otros, 1991; Green, 1992; Jones, 1992; Nilson, 1996; Leroy y Ramanantso, 1997; Granlund, 1998).

2.- CpG y CO como los procesos de F&A (Granlund, 1998), la instrumentalización de los SIC en los procesos de CO (Jones, 1992), las adopción del ABM y/o ABC (Cotton, 1994; Pattison y Arendt, 1994; Ness y Cuscuzza, 1995; Evans y otros, 1996; Lyne y Friedman, 1996; Gosselin y Paré, 1998), el papel de los *Management Accountants* en los BPR (Fahy, 1995; Downie y Pastora, 1997), las privatizaciones (Ogden, 1995), los factores de cambio de los SIC (Libby y Waterhouse, 1996) y cambio contable (Burns y otros, 1999).

3.- Relación entre desarrollo tecnológico y CO (Bjorn-Andersen y Pedersen, 1980; Burkhardt y Brass, 1990; Kuitunen, 1991; Phillips, 1996; Bhattcherjee y Hirschheim, 1997).

4.- Innovación empresarial (Bright, 1970; Quinn, 1985; Taylor, 1990).

5.- Procesos de CO (Spector, 1989; Kikulis y otros, 1995; Heijltjes, 1996; Hendricks y otros, 1996).

6.- Factores determinantes del CO (Beer y otros¹⁴, 1990; Huber y otros, 1993; Pchault, 1995; Libby y Waterhouse, 1996; May y otros, 1997; Thomas y Maskati, 1997; Acher, 1998).

7.- Evaluación del impacto del CO sobre el RO (Haveman, 1992; Parnell, 1998).

¹⁴ Este trabajo hace referencia a la *falacia del cambio programado* como factor de fracaso frecuente en los proyectos de CO. Consiste en la adopción de una metodología de implantación de los cambios según la cual que primero se debería influir sobre el comportamiento individual y después cuando se repita esto muchas veces, el comportamiento éstos posibilitaría el CO.

8.- Procesos de CO en las empresas de países de Europa del Este inmersas en la transición de un régimen comunista a una economía de libre mercado (Antal y Merkens, 1993; Kosteras, 1995; Nilson, 1996; Whitley y Czaban, 1998; Suhomlinova, 1999).

9.- Los procesos de reingeniería, BPR, y el CO (Short y Venkatraman, 1993; Hall y otros, 1993; Fahy, 1995).

10.- Resistencia al CO (Scapens y Roberts, 1993; Pchault, 1995).

11.- CO en el Sector Público (Dewing y Jones, 1994; Etherington y Richardson, 1994; Ogden, 1995; Dewing y Jones, 1996; Llewellyn, 1998).

En lo referente a los métodos aplicados para el estudio de estas cuestiones, hemos identificado siete categorías diferentes que presentamos según el siguiente criterio: En primer lugar, los de naturaleza cualitativa, después los cuantitativos, los mixtos y, finalmente, aquellos en los que no hemos podido identificar ningún método. A su vez, dentro de los cualitativos los ordenamos según el grado de complejidad para desarrollarlos.

1.- EDC interpretativos. Profundizan en el cómo y porqué del fenómeno analizado, es decir, son estudios explicativos (Scapens y Roberts, 1993; Dewing y Jones, 1994; Leroy y Ramanantso, 1997; Granlund, 1998; Burns y otros, 1999).

2.- Entrevistas (Brickley y Van Drunen, 1990; Taylor, 1990; Nilson, 1996; Llewellyn, 1998).

3.- EDC descriptivos. Se emplean para ofrecer una idea sobre el fenómeno estudiado, es decir, en estudios de naturaleza exploratoria (Searby, 1969; Bjorn-Andersen y Pedersen, 1980; Coles y Bullen, 1982; Kuitunen, 1991; Tainio y otros, 1991; Antal y Merkens, 1993; Pattison y Arendt, 1994; Ogden, 1995; Cooper y otros, 1996; Thomas y Al-Maskati, 1997).

4.- Casos genéricos. Ofrecen información en términos generales sobre la problemática tratada (Bright, 1970; Spector, 1989; Beer y otros, 1990; Hinings y otros, 1991; Short y Venkatraman, 1993; Hankes, 1993; Fahy, 1995; Nevis y otros, 1995; Brynjolfsson y otros, 1997; Apgar, 1998).

5.- Estudios transversales. Se realizan a través de encuestas a diferentes organizaciones en un determinado momento temporal (Singh y otros, 1986; Burkhardt y Brass, 1990; Delacroix y Swaminatha, 1991; Ingham y otros, 1992; Jones, 1992; Kikulis y otros, 1995; Whitley y Czaban, 1998).

6.- Varios. Entre ellos se emplea la estadística descriptiva (Shreuder, 1993), entrevistas junto a casos (Quinn, 1985; Hall y otros, 1993; Blumenthal y Haspeslagh, 1994), entrevistas y cuestionarios (Huber y otros, 1993; Ezzamel, 1994; Phillips, 1996), la *Grounded Theory*¹⁵ (Kostera, 1995), entrevistas y experiencia en las organizaciones estudiadas (Evans y otros, 1996).

¹⁵ No existe una traducción exacta, por lo que mantendremos su denominación original. Aunque se podría traducir como la *teoría escondida bajo la tierra*, realmente debemos entender que estamos ante un método para obtener evidencia basado en cómo se manifieste el fenómeno estudiado en la práctica, después de lo cual se procede a formular una teoría al respecto.

7.- Sin determinar. En los trabajos en los que no se ofrece la suficiente información como para determinar la metodología empleada en el estudio (Cole, 1985; Green, 1992; Haveman, 1992).

En cuanto a los enfoques empleados en los estudios revisados hemos identificado cuatro grandes grupos:

1.- En la mayoría de los trabajos no se especifica o y en algunos no se puede identificar ningún enfoque en concreto (Bright, 1970; Coles y Bullen, 1980; Quinn, 1985; Taylor, 1990; Short y Venkatraman, 1993; Cotton, 1994; Pchault, 1995; Parnell, 1998; entre otros).

2.- Aquéllos que emplean el enfoque contingente, bien de forma explícita (Searby, 1969; Jones, 1992; Huber y otros, 1993; Libby y Waterhouse, 1996; Gosselin y Paré, 1998; Granlund, 1998), o implícita¹⁶ (Burkhardt y Brass, 1990; Delacroix y Swaminathan, 1991; Thomas y Al-Maskati, 1997).

3.- Artículos en los que los fundamentos de la Teoría Institucional analizados en el Capítulo I sirven de soporte teórico (Cole, 1985; Scapens y Roberts, 1993; Etherington y Richardson, 1994; Cooper y otros, 1996).

4.- Otros trabajos en los que se emplean enfoques eclécticos elaborados a partir varias aproximaciones teóricas, así como otros que emplean teorías menos frecuentes en este área como la Teoría de la Ecología de las

¹⁶ Aunque en estos trabajos no se identifica un modelo contingente, pueden apreciarse algunos de los fundamentos de la aproximación contingente, por ejemplo, la negación de planteamientos universalistas a la hora de abordar las cuestiones tratadas.

Organizaciones (Singh y otros¹⁷, 1986; Haverman, 1992), Teoría de la Adaptación y Teoría Aleatoria (Singh y otros, 1986), Teoría de la Agencia (Green, 1992) o la Teoría del Equilibrio Puntual (Fox-Wolfgamm y otros, 1998).

Entre los resultados de estos estudios destacamos aquellos trabajos que:

1.- Identifican factores o determinantes del CO (Searby, 1969; Brickley y Van Drunen, 1990; Taylor, 1990; Hall y otros, 1993; Shreuder, 1993).

2.- Proponen modelos teóricos para el estudio del CO (Spector, 1989; Kuitunen, 1991; Huber y otros, 1993; Pchault, 1995; Bhattacharjee y Hirschhein, 1997).

3.- Resaltan la importancia específica de factores de CO como la estructura organizativa (Hinings y otros, 1991), la cultura organizativa (Green, 1992; Cotton, 1994), el trabajo en equipo (Hanks, 1995), la estrategia de comunicación durante los procesos de CO (Smeltzer y Zener, 1995), los procesos de apertura a la economía de mercado (Whitley y Czaban, 1998).

¹⁷ Las tres teorías analizadas en Singh y otros (1986) son estudiadas porque relacionan de diferente forma el CO y la supervivencia organizativa. Así, la Teoría de la Ecología de las Organizaciones sugiere implícitamente que los cambios son infrecuentes y cuando ocurren están acompañados de un incremento en la propensión a desaparecer de las organizaciones, la Teoría de la Adaptación defiende que las organizaciones cambian para adaptarse a entornos cambiantes, lo que incrementa sus posibilidades de supervivencia y, finalmente, la Teoría Aleatoria propone que no existe ninguna relación entre el CO y la supervivencia de las organizaciones.

4.- Presentan una tipología de diferentes tipos de organizaciones en función de cómo se desarrolle el CO en ellas (Burkhardt y Brass, 1990; Tainio y otros, 1991; Nilson, 1996).

5.- Determinan diferentes barreras y núcleos de resistencia al CO (Dewing y Jones, 1994).

6.- Proporcionan una tipología de procesos de CO (Blumenthal y Haspeslagh¹⁸, 1994; Ezzamel, 1994; Kikulis y otros, 1995; Kostera, 1995).

7.- Analizan el papel de la Contabilidad en los procesos de CO (Fahy, 1995; Ness y Cuscuzza, 1995; Ogden, 1995; Dewing y Jones, 1996; Libby y Waterhouse, 1996; Lyne y Friedman, 1996; Chow y otros, 1997; Downie y Pastoria, 1997, May y otros, 1997; Gosselin y Paré, 1998).

3.3.- Revisiones Bibliográficas.

En este apartado hemos incluido aquellos trabajos en los que se analiza la evolución de la investigación en CO, bien en términos globales, bien centrándose en algún aspecto metodológico o en alguno de los enfoques teóricos empleados. En concreto, los que se basan en el examen de bibliografía especializada y en los que se reflexiona sobre estas cuestiones de forma más profunda.

¹⁸ En este trabajo se define la *Transformación Corporativa* como el proceso de institucionalización del comportamiento de cambio por parte de la dirección de las organizaciones, para alcanzar el éxito a largo plazo.

Tabla 13: Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Searby, F.W.	1969	Los determinantes del éxito o fracaso de la gestión del CO en fusiones y adquisiciones entre organizaciones.	EDC descriptivo.	Contingente.	Identifica áreas de actuación para una gestión del cambio con éxito. Propone abandonar las aproximaciones universalistas.
Bright, J.R.	1970	Las señales de cambio tecnológico que pueden ayudar a gestionar la innovación organizacional.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Expone un método para la identificación de señales de cambio tecnológico en el entorno.
Bjorn-Andersen, N.; Pedersen, P. H.	1980	El impacto de la implantación de los nuevos SI sobre las estructuras de poder de la empresa.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Muestra cómo la implantación de un SI puede facilitar el CO.
Coles, S.; Bullen, D.	1982	Los procesos de cambio en organizaciones de profesionales.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Proporciona algunas lecciones en base a experiencias que deben tenerse en cuenta para gestionar procesos de CO con éxito.
Cole, R.E.	1985	Estudia comparativamente en Japón, USA y Suecia, los procesos de expansión de grupos pequeños de empresas en función de macrofactores.	No se identificó ninguno específico.	Institucional implícita.	Muestra cómo los macroprocesos socio-políticos pueden explicar los microprocesos de cambio.
Quinn, B.	1985	Las mejores prácticas en gestión de la innovación analizando empresas grandes.	Encuestas, entrevistas y casos.	Ninguno específico.	La innovación se alcanza mediante la creación de áreas gestionadas por <i>pequeños empresarios internos</i> .
Singh, J.V.; House, R.J.; Tucker, D. J.	1986	Una mejor comprensión del impacto del CO sobre las organizaciones del Servicio Social Voluntario.	Estudio transversal.	Ecología de las Orgs., T ^a Adaptación, T ^a Aleatoria.	Es necesario utilizar un enfoque u otro para explicar el CO, dependiendo de donde se manifieste.
Spector, B.A.	1989	Analiza diversas experiencias de CO radicales.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Propone un marco de trabajo para intervenir durante la introducción de esos CO radicales.
Beer, M.; Eisenstat, R.A.; Spector, B.	1990	Las causas que provocan el fracaso de los programas de cambio mediante el análisis de los factores y los procesos del CO.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Identifica lo que denominan la “falacia del cambio programado” como factor de fracaso frecuente.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Brickley, J.A.; Van Drunen, L.D.	1990	Los factores por los que se reestructuran las corporaciones.	Entrevistas.	Ninguno específico.	Analiza estos factores desde una perspectiva puramente financiera.
Burkhardt, M. E.; Brass, D.J.	1990	El impacto que los cambios en TI tienen sobre la estructura organizacional y de poder dentro de la empresa.	Estudio transversal.	Contingente implícito.	La centralización es mucho mayor en las empresas pioneras en innovación.
Taylor, W.	1990	La opinión de un experto sobre diversos aspectos de la innovación.	Entrevista.	Ninguno específico.	Señala diversos aspectos claves para formular la estrategia de innovación en las empresas.
Delacroix, J.; Swaminathan, A.	1991	El impacto de las características organizativas y de la IEP sobre el CO.	Estudio transversal.	Contingente implícito.	El CO es respuesta a las variaciones de la IEP.
Hinings, C.R.; Greenwood, R; Brown, J.	1991	El CO en las grandes organizaciones de profesionales, Contables y Auditoras.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Resalta los cambios en la estructura de autoridad provocados por la innovación en la gestión.
Kuitunen, K.	1991	Los procesos de innovación derivados del cambio tecnológico.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Propone un modelo de análisis que relaciona el conocimiento de los directivos con la actividad de innovación en la empresa.
Tainio, R.; Santainen, T.; Sarvikivi, K.	1991	El proceso de CO sufrido por una organización involucrada en una adquisición a nivel corporativo de larga duración.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Muestra algunos consejos para afrontar situaciones similares, como la implicación de la alta dirección y la respuesta rápida a los cambios del entorno.
Green, S.	1992	El impacto sobre la organización de las compras totales o parciales del capital de la empresa por parte de la dirección de la misma.	Ninguno específico.	Tª Agencia.	Destaca el importante papel de la cultura y estructura de la propiedad en el CO.
Haveman, H.A.	1992	El impacto del CO sobre el RO y, en última instancia, sobre la supervivencia de las organizaciones.	Ninguno específico.	Ecología de las Organizaciones.	Existe un impacto significativo del cambio sobre el RO y la tasa de fracaso/éxito de los negocios.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Ingham, H.; Kran, I.; Lovestam, A.	1992	El impacto sobre el RO de una organización provocado por la compra o fusión con otra de menor tamaño.	Estudio transversal.	Ninguno específico.	El resultado sobre el RO no tiene porqué ser necesariamente negativo como ha venido defendiéndose en la literatura especializada.
Jones, C.T.	1992	El empleo de los Sistemas de Control Contables por parte de los directivos y su en los procesos de separación de empresas de sus matrices o corporaciones.	Estudio transversal.	Contingente.	Los directivos instrumentalizan los sistemas de control para facilitar el cambio. Aunque se usen las mismas técnicas, varía la forma en que se emplean.
Antal, A.B.; Merkens, H.	1993	El proceso de transformación en dos empresas que pasan de operar en un sistema comunista a una economía de mercado. Estudia el caso de la antigua Alemania del Este.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Las nuevas estructuras organizativas se usan de la misma forma que en el sistema económico centralizado.
Hall, G.; Rosenthal, J.; Wade, J.	1993	Los procesos de reingeniería en grandes empresas.	Encuesta y casos.	Ninguno específico.	Identifica una serie de factores claves para el éxito de los procesos de reingeniería.
Hankes, J.	1993	Profundiza en el análisis del proceso de implantación del modelo TQM.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Ofrece una serie de consejos sobre cómo afrontar el procesos de implantación del TQM.
Huber, G.P.; Sutcliffe, K.M.; Miller, C.C.; Glick, W.H.	1993	Los distintos factores que facilitan o inhiben el CO para establecer una tipología del mismo.	Cuestionario y Entrevistas.	Contingente.	Propone un modelo para entender, e incluso predecir, el CO en base a la frecuencia con que aparezcan los distintos cambios en la organización.
Scapens, R.W.; Roberts, J.	1993	Analiza las distintas contingencias históricas, sociales y organizativas que provocan la resistencia al CO.	EDC interpretativo.	Interpretativo	Estas contingencias pueden ayudar a comprender la aparentemente ilógica resistencia al CO.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Short, J.E., Venkatraman, N.	1993	El BPR desde una perspectiva amplia y bajo un enfoque estratégico.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Propone una perspectiva más global para el desarrollo del BPR para crear nuevas ventajas competitivas.
Shreuder, H.	1993	Los cambios oportunos en la política de gestión como elemento importante para afrontar y superar crisis sectoriales.	Estadística descriptiva.	Ninguno específico.	Identifica factores que diferencian a las organizaciones que afrontan estas situaciones con éxito.
Blumenthal, B.; Haspeslagh, P.	1994	El concepto de <i>Transformación Corporativa</i> .	Entrevistas y casos genéricos.	Ninguno específico.	Propone un esquema comparativo para estudiar este proceso en distintas organizaciones.
Cotton, W.D.J.	1994	El proceso de cambio consecuencia de la adopción de un modelo de gestión ABM acompañado de un proceso de descentralización de autoridades y responsabilidades.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Enfatiza el papel del cambio cultural necesario para abordar proyectos de este tipo.
Dewing, I.P.; Jones, C.S.	1994	La respuesta de la CpG y sus responsables, a los cambios estructurales y de criterios de gestión introducidos en hospitales públicos ingleses.	EDC Interpretativo.	Ninguno específico.	Identifica núcleos importantes de resistencia a los cambios introducidos que perjudican enormemente su implantación.
Etherington, L.D.; Richardson, A.J.	1994	Los factores de presión que provocan el cambio organizacional en las universidades canadienses.	Encuestas.	Institucional.	Proporciona una tipología de CO en base a los procesos institucionales de cambio y resistencia al mismo.
Ezzamel, M.	1994	Los cambios más significativos de la gestión empresarial en UK.	Encuestas . y entrevistas.	Ninguno específico.	Dentro de los procesos de CO, se centra en los procesos de descentralización y en los cambios de la CpG.
Pattison, D.D.; Arendt, C.G.	1994	El proceso de cambio consecuencia de la implantación de un modelo ABC en una empresa aeroespacial.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Propone un sistema de asignación de costes ABC basado en un mayor desglose de las actividades por producto.
Fahy, M.	1995	La creciente importancia de los responsables de la CpG en los procesos / programas de cambio, concretamente en aquellos relacionados con BPR.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	La adopción del ABM y ABC afectan sustancialmente el trabajo de los contables.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Hanks, G.F.	1995	El CO en una empresa hacia un modelo de gestión más participativo y descentralizado mediante la creación de equipos de trabajo.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Destaca las posibles mejoras en los procesos de gestión consecuencia de este CO.
Jablonsky, S.F.; Keating, P.J.	1995	El papel de la Función Financiera dentro de los procesos de gestión y de cambio en las empresas.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Compara dos modelos diferentes de Gestión Financiera y sus implicaciones para el CO.
Kikulis, L.M.; Slack, T.; Hinings, C.R.	1995	El estudio de los distintos patrones específicos de los diferentes sectores para el diseño del CO.	Estudio transversal.	Ninguno específico.	Identifica distintos arquetipos de CO y presenta medidas sobre cómo diseñar el CO para cada uno de ellos.
Kostera, M.	1995	El impacto de los cambios institucionales y económicos sobre la gestión de las empresas polacas.	<i>Grounded Theory.</i>	Ninguno específico.	Presenta una tipología (p. 684) de empresas en función de cómo se desarrolla el CO en ellas.
Ness, J.; Cuscuzza, T.G.	1995	La implantación del modelo ABM y el sistema ABC como programa de CO.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Expone las distintas fases del proceso y facilita consejos para superar las dificultades.
Nevis, E.C.; DiBella, A.; Gould, J.M.	1995	Los factores y procesos que permiten evaluar la orientación de la organización hacia el aprendizaje.	Casos genéricos	Ninguno específico.	Sostienen que en todas las organizaciones existen sistemas que soportan el aprendizaje.
Ogden, S.G.	1995	El papel de la Contabilidad en los procesos de privatizaciones de organizaciones públicas, el caso de la gestión del agua.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Evidencia cómo la Contabilidad para facilitar el CO.
Pchault, F.	1995	El poder y la política en los procesos de CO, para inhibir o facilitar el cambio.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Presenta un modelo (p. 473) en el que se muestra las diferentes causas de reacción al CO.
Smeltzer, R.; Zener, M.F.	1995	La planificación del proceso de anuncio y comunicación del CO, en particular el <i>downsizing</i> , para alcanzar los objetivos deseados.	EDC.	Ninguno específico.	Destaca como clave el papel de la estrategia de comunicación en los procesos de CO.
Thackray, P.	1995	La gestión de las situaciones de cambio en las organizaciones.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Propone una serie de etapas para la gestión de proyectos de CO.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Cooper, D.; Hinings, B.; Greenwood, R.; Brown, J.	1996	El CO como un proceso dialéctico más que lineal, en las empresas profesionales como en los casos de la consultoras de Contabilidad y Derecho.	EDC descriptivo.	Institucional.	Muestra ejemplos de ambos arquetipos de CO y sus características comunes.
Dewing, I.P.; Jones, C.S.	1996	Los médicos como principal barrera organizativa para la implantación de cambios en la gestión de los hospitales públicos.	EDC.	Ninguno específico.	Presenta implicaciones sobre el diseño de los ACS en condiciones de cambio rápido.
Evans, H.; Ashworth, G.; Chellew, M.; Davidson, A.; Towers, D.	1996	Los procesos de implantación de los sistemas ABC y la información generada por los mismos.	Experiencia en consultoría. Entrevistas.	Ninguno específico.	Señala principios claves para la implantación y gestión de los cambios en los negocios.
Heijltjes, M.G.	1996	El proceso evolutivo sufrido por un gran corporación química.	EDC descriptivo.	Ninguno específico.	Muestra la introducción de medidas cualitativas y cuantitativas no financieras que permiten una gestión estratégica.
Hendricks, J.A.; Defreitas, D.G.; Walker, D.K.	1996	El proceso de cambio por el que una organización burocrática basada en centro de costes se transforma en una organización gestionada por centros de beneficios.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Propone una serie de principios para la reestructuración de la organización y la revisión e implantación de nuevas medidas de rendimiento.
Libby, T.; Waterhouse, J.H.	1996	Los principales factores de cambio que afectan a los Sistemas Contables de Gestión.	Regresión Múltiple.	Contingente.	Existe un alto grado de cambio en estos sistemas, siendo los componentes relacionados con la toma de decisiones lo que más cambian.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	MÉTODO:	ENFOQUE:	RESULTADOS:
Lyne, S.; Friedman, A.	1996	La implantación del ABC y el papel de los contables de gestión dentro de este proceso su impacto en la gestión empresarial.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	En la mayoría de los casos, el efecto es positivo y el papel de los contables reconocido.
Nilson, K.	1996	Los factores o fuerzas de cambio que están presentes en la adquisición de empresas de Europa del Este.	Entrevistas.	Ninguno específico.	Destaca el importante papel de los compradores en estos procesos de CO.
Phillips, G.	1996	El impacto que el CO provocado por cambios en las TI, tiene sobre la Función Financiera de las grandes empresas.	Encuestas y entrevistas.	Ninguno específico.	Presentan las características de la Función Financiera en el futuro en función de la organización, personas, TI...
Williams, K.; Hart, J.	1996	La experiencia de CO en Microsoft al nivel corporativo.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Destaca el papel de la información financiera dentro de los procesos de CO.
Bhattacharjee, A.; Hirschheim, M.	1997	Las relaciones entre la implantación de nuevas TI y los procesos de CO.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Muestra un modelo descriptivo del CO.
Brynjolfsson, E.; Renshaw, A.A.; Alstyne, M.V.	1997	La Matriz de Cambio como instrumento para analizar y facilitar los CO.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	La Matriz de Cambio permite identificar las prácticas de gestión del CO que llevarían a mejoras del RO.
Chow, C.W.; Haddad, K.M.; Williamson, J.E.	1997	La implantación del <i>Balance Scorecard</i> dentro de procesos más amplios de reestructuración y cambio en las organizaciones.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Propone un modelo secuencial para implantar el <i>Balance Scorecard</i> como inductor de la reestructuración.
Downie, J.; Pastoria, G.	1997	El papel de los contables vinculados a la gestión en los procesos de cambio de la gestión.	Caso genérico.	Ninguno específico.	Resalta la importancia de que éstos lideren los procesos de CO.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	MÉTODO	ENFOQUE	RESULTADOS
Leroy, F; Ramanantsoa, B.	1997	Los aspectos cognitivos y comportamentales del aprendizaje organizacional en los procesos de fusión.	EDC Interpretativo.	Ninguno específico.	Desarrolla un modelo integrador de estos aspectos, discutiendo sus implicaciones para la gestión.
May, M.; Rajguru, A.; Burns, L.; Howes, M.; Matthews, G.	1997	Los distintos factores y elementos técnicos que caracterizan al entorno empresarial para afrontar el CO y la incertidumbre.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Señala que los <i>Management Accountants</i> deben adoptar una actitud más activa en los procesos de CO.
Thomas, A.B.; Al-Maskati, H.	1997	Los factores contextuales que influyen en el aprendizaje organizacional en la banca.	EDC descriptivos.	Contingente implícito.	El contexto puede inhibir el aprendizaje organizacional. Se defienden los estudios etnográficos.
Acher, G.	1998	El proceso de CO y los factores que influyen determinantemente en su éxito o fracaso.	EDC.	Ninguno específico.	Analiza algunos aspectos clave que podrían mejorar las posibilidades de éxito de los proyectos de CO.
Apgar, M.	1998	El impacto del teletrabajo sobre las organizaciones.	Casos genéricos.	Ninguno específico.	Muestra los efectos de este fenómeno sobre la cultura, los procesos, el sistema de evaluación del rendimiento, etc.
Fox-Wolfgramm, S. J.; Boal, K.B.; Hunt, J.G.	1998	Los procesos de cambio en bancos con distintas estrategias (defensiva y prospectora), así como su adaptación a los nuevos entornos.	EDC genéricos.	Equilibrio Puntual. Institucional.	Expone una propuesta sobre la adaptación de las organizaciones al cambio en función de su estrategia.
Gosselin, M.; Paré, P.V.	1998	Los factores internos y externos a la organización que llevan a la decisión de implantar un sistema ABC.	Regresión Múltiple.	Contingente.	Existe relación entre los factores analizados y la decisión de implantar el sistema ABC.

Tabla 13 (continuación): Revisión de los Trabajos Empíricos en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO	MÉTODO	ENFOQUE	RESULTADOS
Granlund, M.	1998	El proceso de CO consecuencia de fusiones de grandes grupos, centrándose en el impacto sobre la CpG y considerando explícitamente los factores políticos dentro de las organizaciones.	EDC interpretativo-longitudinal.	Contingente.	El Sistema de Control de Gestión resultante es una combinación de las mejores prácticas de las dos firmas.
Llewellyn, S.	1998	Los cambios en las organizaciones de servicios sociales y su impacto sobre rol de los directivos.	Entrevistas.	Ninguno específico.	Muestra una interpretación del impacto sobre los directivos.
Parnell, J.A.	1998	Analiza el impacto del RO sobre el cambio estratégico.	EDC genérico.	Ninguno específico.	No existe siempre una relación clara entre el cambio estratégico y las posibles mejoras del RO.
Whitley, R.; Czaban, L.	1998	El impacto de los cambios institucionales sobre los Sistemas de Control de Gestión en empresas húngaras.	Estudio transversal.	Ninguno específico.	Los procesos de CO son distintos en función de si la empresa propietaria es húngara o extranjera, siendo mucho más lento en las primeras.
Burns, J.; Ezzamel, M; Scapens, R.	1999	El cambio de las prácticas contables en lo últimos años.	EDC	Institucional	Los cambios más importantes se han identificado más en la forma en que se utiliza las diferentes técnicas de CpG que en ellas <i>per se</i> .
Suhomlino-va. O.	1999	Los mecanismos de CO en las empresas públicas rusas.	Encuesta y entrevistas	Ecología de las Organizaciones	Identifica tres grupo de factores determinantes relacionados con: el pasado, la nueva situación de mercado y la predisposición interna hacia el cambio.

Fuente: Elaboración Propia.

A continuación, expondremos cuáles han sido las principales cuestiones tratadas en estas revisiones:

- 1.- Evolución de la investigación en CO (Pettigrew, 1985; Dawson, 1994).
- 2.- Evolución de la investigación en Innovación Organizacional (Wolfe, 1994; Slappeendel, 1996).
- 3.- Análisis de diferentes perspectivas empleadas para el estudio del CO: Desarrollo Organizativo y Teoría Contingente (Dawson, 1994), Aproximación Racional y Cognitiva (Rajagopalan y Spreitzer, 1996) y Nuevo Institucionalismo (Czaniawska y Sevón, 1996).
- 4.- Otras cuestiones como los factores determinantes del CO (Ford y Ford, 1995); el papel de las TI en el CO (Venkatraman, 1994), los estudios longitudinales en la investigación del CO (Pettigrew, 1990), etc.

En lo referente a los resultados más destacables de las revisiones bibliográficas contenidas en la Tabla 14, podemos destacar:

- 1.- Identificación de las principales asunciones que han estado presentes en la investigación en CO (March, 1981; Pettigrew, 1985).
- 2.- Identificación de líneas de investigación (Wolfe, 1994; Ferlie y Pettigrew, 1996).
- 3.- Presentación de propuestas sobre aspectos metodológicos de la investigación en CO (Pettigrew, 1985), nuevas perspectivas como la Contextualista (Dawson, 1994), modelos para investigar en CO (Venkatrama, 1994), etc.

Tabla 14: Comparación de las Revisiones Bibliográficas en Cambio Organizativo.

AUTORES/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	RESULTADOS:
March, J.G.	1981	Las principales asunciones y especulaciones que subyacen en la investigación del CO.	Analiza éstas en función a 5 proposiciones (p. 563).
Pettigrew, A.M.	1985	La evolución de la investigación en CO.	Se ha caracterizado por la presencia de un alto nivel de racionalidad y de planteamientos lineales, lo que según el autor es inadecuado para la investigación en CO.
Pettigrew, A.M.	1990	Los estudios de campo longitudinales en CO bajo la perspectiva del Enfoque Contextualista.	Presenta una reflexión sobre diversos aspectos relativos a los estudios longitudinales en CO como: selección de la organización, técnicas de recogida de datos y grado involucración de los investigadores.
Dogson, M.	1993	La evolución de la investigación en el área del Aprendizaje Organizacional.	Defensa de las aproximaciones multidisciplinares para el estudio de la problemática del Aprendizaje Organizacional.
Huber, G.P.; Glick, W.H.	1993b	Avances en el campo del CO para el rediseño de las organizaciones con vistas a mejorar el RO.	Identifica tres pilares para alcanzar esa mejora en el RO: TI, filosofía de mejora continua y el trabajo en equipo con valores compartidos.
Dawson, P.	1994	Las perspectivas dominantes en la investigación en CO, el enfoque del Desarrollo Organizativo y la Aproximación Contingente.	Propuesta de la Perspectiva Contextualista basada en el análisis de procesos como marco de trabajo para la investigación del CO.
Venkatraman, N.	1994	Papel de las TI en el BPR.	Presenta un modelo multinivel para estudiar las transformaciones de los negocios a través de las TI.
Wolfe, R.A.	1994	Evolución del área de la Innovación Organizacional.	Identifica las principales líneas de investigación y reflexiona sobre los cambios en los aspectos metodológicos y en las aproximaciones para abordarlas adecuadamente.
Ford, J.D.; Ford, L.W.	1995	Perspectivas diferentes sobre los factores que generan el CO, así como sobre su gestión.	Revisa desde una perspectiva crítica, aspectos claves del CO con especial referencia a la estrategia de comunicación empleada.

Tabla 14 (continuación): Comparación de las Revisiones Bibliográficas en Cambio Organizativo.

AUTOR/ES:	AÑO	OBJETO DE ESTUDIO:	RESULTADOS:
Czaniawska, B.; Sevón, G.	1996	La perspectiva del Nuevo Institucionalismo para la investigación en CO.	Destaca la importancia de considerar en la investigación del CO la mutua influencia entre las diferentes instituciones a nivel macro y micro.
Ferlie, E.; Pettigrew, A. M.	1996	El CO a nivel global, centrándose en la perspectiva de la Alta Dirección.	Propone una serie de oportunidades de investigación (pp. 514-519).
Palmer, I.; Dunford, R.	1996	El uso conflictivo de las metáforas en la literatura del CO.	Revisión <i>crítica</i> en la que se destacan aspectos como la representación, separación y rutinización.
Rajagopalan, N.; Spreitzer, G.M.	1996	Las distintas perspectivas - racional, de aprendizaje y cognitiva – empleadas para el estudio del cambio estratégico en las organizaciones.	Propuesta de un marco integrador de las tres perspectivas analizadas. Identifica posibles líneas de investigación futuras.
Slappendel, C.	1996	La evolución de la investigación en el área de la Innovación Organizacional.	Muestra las principales aproximaciones en este campo y defiende el EDC como el principal método de investigación en este área.
Sastry, M.A.	1997	El modelo de CO Puntual.	Muestra las limitaciones del modelo y propone una serie de mejoras.
Wolfram Cox, J.R.	1997	Análisis de distintas interpretaciones del concepto de CO.	Señala las diferencias que existen entre esas interpretaciones en el tiempo.
Wolfram Cox, J.R.; Mann, L.; Samson, D.	1997	Evolución de la literatura sobre el concepto de <i>benchmarking</i> .	Proporciona un análisis comparativo de dos conceptualizaciones del <i>benchmarking</i> , como competición y como colaboración.
Verbeke, W.; Volgering, M.; Hessels, M.	1998	Proceso de desarrollo conceptual del campo del comportamiento organizacional, centrándose en la cultura y el ambiente de la organización.	Contrasta que el área del Comportamiento Organizativo ha evolucionado de forma racional.

Fuente: Elaboración Propia.

3.4.- Evolución de los Enfoques, Métodos y Cuestiones.

Tras la descripción de los trabajos revisados en las Tablas 12, 13 y 14, pasamos a exponer nuestras reflexiones sobre la evolución de la investigación en CO. Éstas serán la base para poder llevar a cabo una comparación con las características definitorias de la investigación en CpG, identificadas en el Capítulo I del presente trabajo, y así poder cubrir uno de los objetivos planteados al inicio de este capítulo, conocer en qué medida ambas áreas se han ido desarrollando, bien de forma concurrente o divergente.

Este análisis del área de investigación en CO, lo estructuramos de la siguiente forma: (1) en primer lugar, nos centramos en todos aquellos aspectos referentes a la variación que se ha producido en el empleo de los diferentes enfoques teóricos, haciendo especial hincapié en la renovación de las asunciones e implicaciones subyacentes a este proceso; (2) acto seguido, pasamos a examinar cómo han ido cambiando o, incluso, cómo se han renovando las cuestiones estudiadas por los investigadores que se han interesado por toda la fenomenología relacionada con el CO y esto, en última instancia, posibilitaría la identificación de algunas de las futuras líneas de investigación y, (3) estrechamente ligado a los dos puntos anteriores, centramos nuestra atención en el estudio de los métodos de investigación empleados para la investigación en CO.

Respecto a los enfoques teóricos, una de las principales características que hemos podido constatar en su evolución final, en las revisiones bibliográficas (Tabla 14) y en los trabajos empíricos (Tabla 13, columna 5), es la elevada presencia de asunciones limitativas (Pettigrew, 1985 y 1990; Wolfe, 1994; Slappendel, 1996), que están relacionadas con la asunción de racionalidad económica en la conducta de los actores implicados en el CO, la linealidad en el

comportamiento de los fenómenos estudiados y el determinismo en las relaciones entre los diferentes factores del CO.

Este hecho ha supuesto que durante décadas, sobre todo desde las primeras investigaciones y hasta mediados de los 80, hayan proliferado los enfoques teóricos en los que subyacía una conceptualización un tanto ingenua y simplista de la fenomenología relativa a los procesos de CO. Esta visión no consideraba una serie de aspectos que, al menos, pueden jugar un papel igual de importante dentro de los procesos de CO que aquellos otros que venían siendo considerados tradicionalmente.

En este sentido, cabría señalar que se pueden identificar una serie de etapas principales por las que ha ido transcurriendo la investigación en CO y en las que las mencionadas asunciones se han superado progresivamente mediante la adopción de una conceptualización más amplia de la problemática estudiada. A saber:

a.- Inicialmente los modelos y enfoques empleados para el estudio del CO se centraban en los individuos como los principales causantes de los procesos de cambio. El CO se concebía en una lógica secuencial lineal. El hecho de que los individuos fuesen la unidad de análisis en los modelos empleados para el estudio del CO, se fundamentaba en la asunción de la racionalidad económica en su comportamiento. Esta tendencia se manifestaba claramente en el empleo de métodos cuantitativos para la modelización analítica de los procesos de TDD de los individuos, basándose en la Teoría Estadística de las Decisiones.

Esta perspectiva genérica sobre la primera etapa de la evolución de los enfoques, la hemos obtenido del examen de algunas revisiones bibliográficas que abordan, bien el estudio de la investigación del CO en términos globales

(Pettigrew, 1985; Dawson, 1994), bien alguna de las áreas más importantes como la Innovación Organizacional (Wolfe, 1994; Slappendel, 1996). Por otra parte, hemos de señalar que dentro de la muestra de trabajos empíricos (Tabla 13), no hemos encontrado ningún ejemplo concreto perteneciente a esta fase. Esto puede deberse a que en la mayoría de los trabajos no se especifica ningún enfoque teórico y, además, fueron realizados mayoritariamente a partir de los 80, por lo que no coinciden en el tiempo con el período de predominio de estos planteamientos.

b.- Posteriormente, en una segunda fase prevalecieron los enfoques denominados *estructuralistas*. La Teoría de la Organización dominante desde mediados de los 50 fue la Teoría Estructural de la Contingencia, cuyos fundamentos son la base de los principales enfoques teóricos de esta segunda etapa. Bajo estas aproximaciones, los procesos de CO vendrían provocados y estarían relacionados con una serie de variables internas y externas a la organización. Entre las principales críticas que se han formulado en su contra encontramos que continúa siendo una concepción estática de la problemática del CO, empleada bajo unas asunciones deterministas que llevaron a la creación de modelos contingentes muy simplificados en los que se consideraba sólo un par de variables, o como máximo tres, para intentar explicar el comportamiento de algunos de los elementos de los procesos de cambio estudiados; éstos adquieren la condición de variable dependiente en los estudios que se realizan. Entre las más empleadas podemos destacar: entorno, tamaño, estrategia, grado de formalización, grado de centralización, etc.

Esta nueva forma de entender el estudio del CO se caracteriza, y a su vez se distingue de la fase previa, por considerar como unidad de análisis la organización, o diferentes subunidades organizativas, aunque de forma simplificada a través de una serie de macrovariables. También estos enfoques

estructuralistas llevan implícita una lógica secuencial de carácter lineal en sus planteamientos que presupone la racionalidad en el comportamiento de los actores implicados en los procesos de cambio.

En la revisión de los trabajos empíricos hemos encontrado una buena muestra de estudios que han adoptado este enfoque (Burkhardt y Brass, 1990; Jones, 1992; Huber y otros, 1993; Libby y Waterhouse, 1996; Gosselin y Paré, 1998). También hemos estudiado algunas revisiones en las que se trata la aportación de esta aproximación a la investigación en CO (Dawson, 1994), o bien otros en los que se pueden identificar algunos de los principales postulados propios de la Teoría Contingente Estructural, nos referimos a los planteamientos de la *Perspectiva Estructural* para el estudio de la Innovación Organizativa (Slappendel, 1996), entendida ésta como una forma particular de CO.

En general, cada uno de los trabajos empíricos contingentes crea su propio modelo para el estudio del CO, empleando diferentes unidades de análisis, diversas contingencias, así como variables dependientes de distinta naturaleza¹⁹.

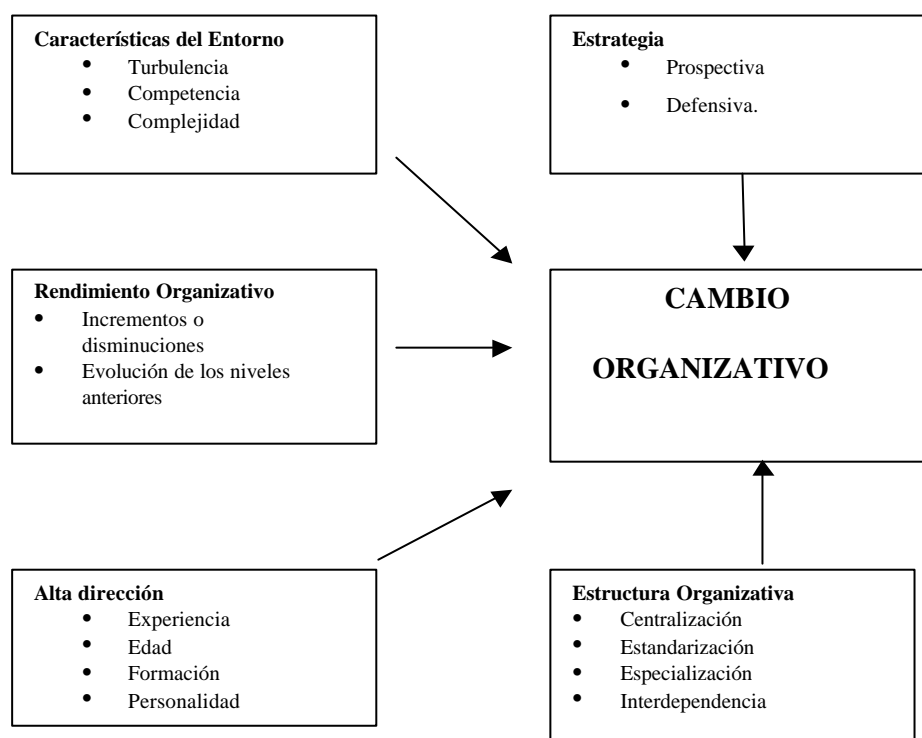
No obstante, nos gustaría mostrar uno de los modelos contingentes que hemos analizado en la literatura de CO porque consideramos que es de los más ilustrativos de esta segunda etapa, concretamente, porque nos muestra los principales factores que influyen sobre los procesos de CO.

Nos estamos refiriendo a la propuesta de Huber y otros (1993, p. 220), caracterizada por considerar cinco de las categorías de contingencias de mayor impacto en los procesos de CO. Esta clasificación es el resultado de la

¹⁹ Sobre este particular queremos señalar que en el Capítulo III hemos realizado un estudio sobre trabajos contingentes de investigación empíricos en CpG para clarificar las aportaciones de esta corriente de investigación. Los resultados de este análisis pueden ayudar comprender mejor los estudios de esta corriente en CO.

agrupación de los 24 factores diferentes detectados en 119 estudios longitudinales desarrollados mediante cuestionarios y entrevistas. Así, en el Gráfico 3 se nos muestra cómo la evolución del RO, las características de la estructura organizativa, el perfil de la alta dirección, la situación del entorno y, finalmente, la formulación de la estrategia, son los grupos de contingencias de mayor influencia sobre tales procesos.

Gráfico 3: Factores Asociados con el Cambio Organizativo.



Fuente: Huber y otros (1993, p. 220).

c.- Por último, con respecto a la tercera de las fases que hemos identificado en la investigación en CO, podemos afirmar que es de naturaleza ecléctica. Esta etapa se podría denominar como la *Perspectiva de Procesos* y se caracterizaría por entender la fenomenología a estudiar como el resultado de una serie de interacciones entre las características estructurales de la organización, por un lado, y los individuos o grupos que la conforman, por otro. Por lo tanto, el CO se concibe como un conjunto de procesos continuos a lo largo del tiempo

lo que supone adoptar una visión más completa a la tradicionalmente considerada bajo el enfoque estático que se había estado empleando hasta la segunda mitad de los 80.

Sin embargo, estos procesos son de una elevada complejidad lo que hace más dificultoso su estudio. Esta dificultad es el resultado de la conjunción de varias razones relacionadas todas ellas con el desarrollo de una conceptualización más amplia del fenómeno estudiado: (1) la visión de los participantes en los procesos de CO como protagonistas más activos de los mismos; (2) la consideración explícita de la racionalidad limitada; (3) el estudio de múltiples niveles de análisis que se interrelacionan –individual, grupal y organizativo-; (4) la inclusión en los modelos para el estudio del CO de variables que representaban algunos de los elementos intangibles que no venían siendo considerados previamente, por ejemplo, la cultura organizativa, las dinámicas de poder, las interrelaciones personales, etc.; y, finalmente, (5) la incorporación de algunas teorías provenientes de otras áreas como la Psicología Industrial y la Sociología.

Esta *Perspectiva de Procesos* surge como respuesta a la preponderancia de los que podríamos denominar como modelos de fases cíclicas en el campo del CO. Así, podemos afirmar que en general, ha sido bastante frecuente el empleo de enfoques teóricos caracterizados por considerar el CO como el principal motivo para realizar un esfuerzo en la búsqueda continua de equilibrio organizativo, es decir, el proceso de CO se entiende que sólo se inicia y actúa en un momento determinado del tiempo, a través de una serie de episodios o fases. La idea que subyace es que la organización parte de una situación de equilibrio que al cambiar, altera en mayor o menor medida, el *status quo*; pasando a un estado transitorio y, como tercera y última fase, se alcanzaría un nuevo equilibrio al conseguirse la nueva situación supuestamente deseada.

Entre los modelos más conocidos destaca el de Lewin (1947), basado en las tres fases de *Descongelación-Transición-Congelación*. Se fundamenta en la idea del CO como instrumento para actuar de manera puntual con la finalidad de alcanzar un nuevo estado de equilibrio. Éstos han sido de los más empleados en la literatura especializada, aunque también estos modelos²⁰ de tres fases para el estudio del proceso de cambio han sido criticados, dando lugar a una revisión de las principales implicaciones presentes en el paradigma del *Equilibrio Puntual* en el que se sustentan (Gresick, 1991).

En lo que se refiere al análisis de las cuestiones más importantes abordadas a lo largo del tiempo por los investigadores de esta área, nos basaremos en el estudio de los trabajos empíricos (Tabla 13) y en las revisiones bibliográficas (Tabla 14).

Así, durante la primera fase de la investigación en CO eran frecuentes los estudios centrados en el análisis de las características y conceptos a nivel individual como la personalidad, la edad, el sexo, el estilo cognitivo (Splappendel, 1996, p. 110). Éstos se consideraban como los principales factores explicativos de los procesos de CO. Para realizar estas investigaciones se empleaban modelizaciones estadísticas simplificadas que pretendían representar los procesos de toma de decisiones relativos al CO.

En cuanto a los trabajos correspondientes a la segunda fase, *Estructuralista*, han predominado los modelos que han abordado el estudio de diferentes características organizativas destacando como variables independientes: la estrategia, la estructura, el tamaño, la madurez organizativa, etc. Entre los trabajos examinados hemos encontrado varios (Jones, 1992; Huber

²⁰ Para una revisión de estos modelos, véase el trabajo de Kanter y otros (1992).

y otros, 1993; Libby y Waterhouse, 1996) que estudian varias de las contingencias antes mencionadas en los modelos que proponen.

En general, tanto en los mencionados trabajos como en otros que hemos analizado (Beer y otros, 1990; Pchault, 1995; May y otros, 1997; Thomas y Al-Maskati, 1997), está presente la idea de centrar la investigación en el estudio de la influencia relativa de varios de los factores o determinantes del CO sin considerar, en la mayoría de los casos, ni sus posibles interrelaciones ni otras contingencias de carácter intangible, como las dinámicas de poder y otros aspectos psicosociales importantes para una mejor comprensión de los fenómenos analizados en CO.

Todo lo anterior comienza a superarse en la siguiente etapa de la investigación en CO denominada *Perspectiva de Procesos*. En ésta aunque se siguen empleando diferentes factores para el estudio del CO, la atención pasa a centrarse en el análisis de los procesos de cambio, sin descuidar la atención sobre sus determinantes. Es a partir de la segunda mitad de la década de los 90, cuando ha aparecido un número importante de trabajos que estudian en profundidad los procesos de CO (Kikulis, 1995; Heijtjes, 1996; Hendricks, 1996; Granlund, 1998), por lo que podríamos identificar ese momento como un punto de inflexión en la investigación en CO, al menos en lo referente a los enfoques teóricos empleados. No obstante, podemos encontrar trabajos de la corriente *Estructuralista* incluso hasta en la actualidad,

Por lo que refiere a los métodos, su evolución está estrechamente relacionada con el continuo proceso de ampliación de la conceptualización de los fenómenos abordados por los investigadores en CO. Así, son varios los autores que señalan el predominio de los métodos cuantitativos, modelizaciones del comportamiento de los individuos en la primera fase y los estudios transversales

en la etapa estructuralista (Pettigrew, 1990; Wolfe, 1994; Slappendel, 1996). A este respecto, podemos señalar que hemos identificado una serie de trabajos empíricos que se basan en estudios transversales (Singh y otros, 1986; Burkhardt y Brass, 1990; Delacroix y Swaminatha, 1991; Ingham y otros, 1992; Jones, 1992), en los que se realiza un análisis de regresión para intentar valorar en qué medida el comportamiento de la variable dependiente viene determinado por el de las independientes.

Sin embargo, la tendencia en el empleo de métodos en CO ha ido cambiando y desde aproximadamente finales de los 80, han aumentado los estudios de carácter cualitativo. En este sentido, podemos afirmar que han sido varios los métodos empleados por los autores, como las entrevistas (Brickley y Van Druenen, 1990; Taylor, 1990; Nilson, 1996; Llewellyn, 1998), los EDC descriptivos (Bjorn-Andersen y Pedersen, 1980; Coles y Bullen, 1982; Kuitunen, 1991; Tainio y otros, 1991; Antal y Merkens, 1993; Pattison y Arendt, 1994; Ogden, 1995) y, en menor medida, los EDC interpretativos (Scapens y Roberts, 1993; Dewing y Jones, 1994; Leroy y Ramanantso, 1997; Granlund, 1998).

Este cambio en la tendencia ha supuesto un giro metodológico en la investigación en CO, propiciando una nueva aproximación denominada Análisis de Procesos (Pettigrew, 1997) que se inspira en la *Perspectiva de Procesos*²¹. Éste consiste en la realización de EDC longitudinales bajo una serie de asunciones que permiten generar conocimiento sobre los resultados que generan los procesos de cambio en las organizaciones y sobre cómo y porqué estos procesos configuran los resultados de la forma en que finalmente se muestran.

²¹ El autor que más ha elaborado y defendido esta nueva aproximación metodológica de investigación ha sido Pettigrew (1985, 1990 y 1997).

La adopción de este método descansa en una concepción de la investigación del CO basada en la exploración conjunta del contexto, contenido y procesos de cambio, así como sus posibles interconexiones (Pettigrew, 1990, p. 268). Por tanto, se abandona explícitamente el componente estático que había tenido la investigación en CO y, además, se defiende que el CO no es un fenómeno puntual sino que se genera y se va conformando de forma dinámica en el tiempo.

Las asunciones que deben considerarse (Pettigrew, 1997, p. 340) y que nos servirán de guía a la hora de alcanzar una mayor consistencia interna en la aplicación del *Análisis de Procesos*, éstas son:

- a.- Estudiar los procesos de cambio considerando los diferentes niveles de análisis que conformen el contexto, así como sus posibles interrelaciones, es decir desarrollar el estudio de manera imbricada.
- b.- Examinar las posibles interconexiones temporales de los procesos de cambio.
- c.- Estudiar en qué medida el contexto es producto de la acción de los miembros de la organización y viceversa. Por tanto, considerar las relaciones causa-efecto entre el contexto de los procesos y las acciones que se desarrolla.
- d.- Adoptar una aproximación global (perspectiva holística) que considere todas las variables que intervienen en los procesos de cambio, en vez de planteamientos que pretendan explicarlos sobre la base de procesos lineales que consideren sólo unas cuantas contingencias.

e.- Nexo entre el análisis de procesos y la explicación de los resultados del CO.

El diseño de una estrategia de investigación del CO que considere todas estas asunciones implica, necesariamente, que los investigadores deben desarrollar un mayor esfuerzo ya que han de comprometer gran cantidad de recursos para poder alcanzar resultados que contribuyan a una mejor comprensión de la fenomenología organizativa analizada.

4.- Impacto de las Fusiones y Adquisiciones sobre los Sistemas de Control: Aportaciones en Contabilidad para la Gestión.

Una vez expuestas las principales cuestiones relativas a la evolución de la investigación en CO, en cuanto a métodos de investigación, cuestiones tratadas y enfoques teóricos empleados; pasamos a centrarnos en el análisis del impacto de los procesos de F&A en los SC de las organizaciones que intervienen en éstos. Para ello, en el presente apartado (1) comenzamos resaltando algunas de las razones generales que nos llevan a defender la necesidad de analizar detenidamente esta cuestión; seguidamente (2), pasamos a revisar los estudios desarrollados en CpG y que centran su atención, directa o indirectamente, en estos particulares procesos de CO y, finalmente, (3) exponemos algunas de nuestras reflexiones sobre la situación actual de esta cuestión en CpG, así como de sus posibilidades de desarrollo de su investigación en el futuro.

Tras analizar el panorama actual de las F&A y de los estudios que han analizado la evolución de este fenómeno en el segundo epígrafe de este capítulo, señalamos la necesidad de adoptar aproximaciones complementarias a la perspectiva financiera que ha sido la predominante en este área. Así, estudiar el

impacto que estas operaciones puedan tener sobre el RO y, en última instancia, en la generación de valor para el accionista es una cuestión de gran importancia. Ahora bien, conocer como los cambios en los SC de las empresas involucradas en las F&A pueden contribuir a la mejora del RO no lo es menos.

En este sentido, consideramos que examinar los procesos de CO, a nivel de estrategia y de gestión en las organizaciones, generados por estas operaciones de F&A y, más concretamente, su impacto sobre sus SC; es una línea de investigación que podría ayudar a mejorar, en términos globales, la comprensión de cómo estos procesos pueden inducir el cambio en el Control Organizativo para poder alcanzar, al menos en principio, un mejor RO.

El impacto de las F&A sobre las organizaciones ha sido una cuestión que ha venido preocupando a los estudiosos de las organizaciones (Searby, 1969; Tainio y otros, 1991; Green, 1992; Jones, 1992; Nilson, 1996; Leroy y Ramanantso, 1997), si bien es cierto que en estos trabajos no se ha tratado de forma directa el estudio de la posible repercusión que estos procesos pudiesen tener sobre el RO. Esta tendencia está en consonancia con la atención prestada en el campo del CO, en términos generales, a la trascendencia de esta fenomenología relativa al cambio. Así, en la revisión de trabajos empíricos en CO (Tabla 13) sólo hemos podido identificar dos trabajos (Haveman, 1992; Parnell, 1998) que abordasen, en términos bastantes genéricos, la cuestión del RO.

Así pues, podemos concluir esta introducción afirmando que tanto el impacto de los procesos de CO sobre los SC, como sobre el RO no ha sido suficientemente tratado por quienes han investigado el CO, en general, así como por los académicos de la CpG, en particular. En la revisión de CO hemos podido constatar que son muy pocos los trabajos que se han llevado a cabo en este

campo²² por investigadores de nuestro área, menos los que se han centrado en F&A y específicamente en el cambio en los SC. Por ello entendemos que ha de seguirse investigando en CpG sobre el impacto de los procesos F&A sobre los SC.

En relación con las aportaciones en CpG, hemos de decir que cada vez es mayor el número de estudios dentro de nuestro área sobre aspectos relacionados con los procesos de CO. Por otra parte, al haberse publicado la mayoría de ellos en revistas profesionales se aprecia una marcada orientación en estos trabajos a la solución de problemas organizativos concretos relacionados con los procesos de CO. En nuestra opinión este tipo de investigación sigue una aproximación propia de la consultoría con poco interés por mejorar el conocimiento y comprensión, en términos generales, del fenómeno estudiado.

Desde la perspectiva académica, en CpG han sido muy pocos los trabajos²³ que se han venido realizando en CO, relacionados con las operaciones de F&A y su impacto en los SC. En este sentido, destacan los trabajos de Jones (1985a, 1985b, 1986, 1992) y de Granlund (1998). Con respecto a los del primero, hemos de señalar que abordan la problemática de las adquisiciones corporativas, especialmente en aquéllas en que los directivos adquieren su propia organización (operaciones de *Management Buyout*), y su efecto sobre los SC. Para ello, realiza en la mayoría de los casos estudios transversales, considerando múltiples organizaciones que atraviesan por una situación similar en un mismo período de tiempo. En cuanto a la aproximación teórica, el denominador común de estos estudios ha sido el empleo de la Teoría de la

²² Entre estos trabajos se encuentran los de Balco y Aibar (1998 y 1999) sobre la relación entre cultura local y organizativa.

²³ No hemos considerado el trabajo de Roberts (1990) porque se centra en el estudio de la relación entre Contabilidad y estrategia después de la adquisición.

Contingencia, razón por la que se emplean una buena muestra de las principales variables contingentes²⁴ habitualmente utilizadas por la literatura contable como son, entre otras la tecnología, el tamaño organizativo, la estructura y la competencia.

En cuanto a Granlund (1998), estudia un único proceso de adquisición, centrándose en el papel de la CpG dentro del mismo, las transformaciones sufridas por el SC en las organizaciones que toman parte en la operación y, finalmente, profundiza en la relación entre la Contabilidad y la integración de las diferentes culturas de ambas corporaciones.

A continuación examinamos en profundidad los diferentes trabajos del primer autor. Cabría destacar que Jones (1985b, p. 311; 1992; p. 152) afirma emplear una Aproximación Contingente en la que considera algunas variables que tradicionalmente no habían sido estudiadas en los modelos contingentes²⁵ usados en los trabajos en sobre F&A, como son los objetivos organizativos, la filosofía y el estilo de dirección y, finalmente, la cultura prevaleciente. La inclusión de estas variables, y otras de similar naturaleza, en los planteamientos teóricos que emplea en sus trabajos, implica una conceptualización más amplia de la fenomenología estudiada.

El objetivo elemental de los dos primeros trabajos (Jones, 1985a y 1985b) es el estudio del grado de predisposición favorable o adversa, por parte de los directivos de las empresas adquirentes y, en menor medida de las adquiridas, a aceptar las diferencias y variaciones entre los SC de ambas organizaciones.

²⁴ Para una revisión exhaustiva de las variables contingentes más empleadas en CpG, así como de sus diferentes medidas, véase la Tabla 16.1 en el Capítulo III.

También estudia cómo se van introduciendo determinados cambios en los SC posteriormente, siendo ésta la principal cuestión de la investigación, así como el grado de conformidad de los responsables con las transformaciones en estos sistemas. Finalmente, también se analiza el papel de la CpG y los SIC dentro de estos procesos de cambio.

Para la realización de los dos trabajos previamente mencionados, Jones empleó estudios transversales sobre un grupo de organizaciones que habían estado recientemente involucradas en procesos de F&A. En este sentido, sus investigaciones también difieren de la corriente principal metodológica empleada por los investigadores en CpG que adoptaron la Teoría de la Contingencia. Así, mientras que la recogida de datos se llevaba a cabo habitualmente mediante el envío de cuestionarios previamente franqueados para que fuesen devueltos por quienes colaborasen en la investigación y, finalmente, eran tratados y analizados por medio de técnicas de regresión múltiple; Jones (1985a y 1985b) emplea cuestionarios abiertos como base para el desarrollo de entrevistas a altos directivos de las empresas participantes cuyo contenido trata estadísticamente con posterioridad.

En lo referente a los resultados más destacables de estos estudios, Jones (1985a) señala que los SC, entre ellos las diferentes técnicas de CpG, se perfilan como un instrumento apropiado para la introducción de cambios importantes en el Control Organizativo; pues las modificaciones en los estilos de dirección, el grado de formalización, los niveles de delegación, etc., podrán ir adquiriendo una mayor tangibilidad y visibilidad para los miembros de la organización a través de los SC, pues éstos permitirán que los cambios que estén siendo introducidos se materialicen en nuevos criterios e instrumentos de gestión.

²⁵ Habría de señalarse que algunas de estas variables propuestas por Jones (1985 y 1992) ya se habían analizado previamente por otros autores de nuestro área como Gordon y Miller

En relación con este particular, las empresas adquirentes se muestran predispuestas a realizar cambios en todos los componentes de los SC que intervengan en el procesamiento y elaboración de la información necesaria para el control y la coordinación global de la organización adquirida, por ejemplo, el proceso de presupuestación suele ser uno de los elementos de la CpG que siempre aparecen como de vital importancia para ser controlado durante su transformación por parte de los compradores dentro de las reestructuraciones del SC de la compañía adquirida. Ahora bien, también se reconoce que son precisamente éstos, los elementos más importantes del SC, los que más problemas técnicos y menor predisposición a colaborar provocan en las organizaciones compradas cuando se intentan cambiar.

En este sentido, un estudio posterior (Jones, 1989) resalta el hecho de que aunque en todas las compañías estudiadas tras un proceso de *Management Buyout*, se habían modificado algunos de los mencionados componentes del SC. En el caso de los presupuestos y del SI del rendimiento, las variaciones habían sido menos significativas de lo que se podía esperar a priori. Entendemos que debieran estudiarse los posibles procesos de resistencia al cambio que pueden surgir en las organizaciones por parte de los individuos, grupos e, incluso, a nivel organizativo; cuando se intentan modificar algunos de los principales elementos del SC, pues esto conlleva no sólo la transformación de componentes meramente técnicos, sino que también implica importantes alteraciones en la forma de trabajar y pensar de todos aquellos miembros de la organización involucrados en este proceso de cambio.

Jones (1985b) también analiza el grado de predisposición que muestra la alta dirección de las empresas adquirentes para ajustar los SC, en función de las diferencias que puedan existir entre las características estructurales y del entorno

(1976) y Dermer (1977), entre otros.

de la organización adquirida y la adquirente. Los resultados de este trabajo muestran una correlación muy baja entre el diseño de los SC, centrándose en los diferentes elementos de la CpG que lo integran y las variables contingentes consideradas en este estudio. Para superar esta incongruencia en los resultados, Jones (1985b, p. 321) introduce una serie de variables, en las conclusiones del trabajo, que podrían ayudar a explicar estas inconsistencias, como los aspectos referidos a la problemática derivada de las preferencias y elecciones personales de los directivos, por un lado, y los individuos y coaliciones dominantes dentro de las organizaciones, por otro. A pesar de señalarlas, Jones no hace ninguna referencia explícita sobre cómo introducir esas variables en los modelos contingentes que venía empleando ni, lo más importante a nuestro entender, reflexiona sobre las repercusiones metodológicas que podría suponer su consideración.

En su siguiente trabajo Jones (1986) se centra en las mismas cuestiones que en los dos previos, es decir, el estudio de los cambios en los SC de las empresas que intervienen en procesos de F&A. Más concretamente, se enfoca en el análisis de los cambios en los componentes contables de los SC de dos empresas que han sido adquiridas por la misma organización casi simultáneamente. Como novedad con respecto a los trabajos previos, intenta estudiar los factores intangibles señalados en ellos como posibles contingencias a considerar para lograr entender mejor las cuestiones estudiadas, es decir, cultura organizativa, relaciones de dominio y cuestiones de elección personal.

Para poder incluirlas, se realizaron una serie de modificaciones sustanciales con respecto a los dos trabajos previos. La primera viene dada por la metodología empleada en esta investigación, un estudio de campo de carácter descriptivo sobre dos empresas concretas (Jones, 1986). Por lo tanto, pasa de

tratar varias compañías de forma poco profunda a centrar la atención en un par de organizaciones analizándolas con más detalle.

Estos cambios en la ampliación de la conceptualización y en el método empleado, dan lugar a la tercera disimilitud con respecto a sus trabajos previos, relacionada con el posicionamiento teórico. Así, la Aproximación Contingente empleada varía sustancialmente. Según las manifestaciones de Jones (1986, p. 284), no se pretende tanto que esta aproximación consiga proporcionarnos una idea predeterminada del grado de acoplamiento definitivo y más adecuado entre las diferentes contingencias y los SC, sino que entiende que este marco de trabajo ligeramente mejorado sería una buena base para el análisis de las características organizativas y de los SC, en especial las de los componentes contables.

En nuestra opinión, existe una incoherencia en el diseño de la investigación que desarrolló Jones (1986). Ésta vendría dada por el intento de considerar explícitamente las variables intangibles mencionadas anteriormente y, sorprendentemente, limitarse a adoptar un modelo teórico junto con un método, el cuestionario, que si bien es de carácter cualitativo, sólo pretende explorar superficialmente esos nuevos factores incorporados al estudio del cambio de los SC en las organizaciones que han formado parte de algún proceso de F&A. A nuestro entender, la ampliación de la conceptualización de los fenómenos estudiados necesita ir acompañada del empleo de un método cualitativo que permita capturar las dinámicas de poder y dominio dentro de las organizaciones, así como profundizar en los motivos menos nítidos, y a la vez más complicados, que influyen en las elecciones personales de los principales implicados en los cambios de los SC.

Desarrollar este trabajo implica una presencia durante un tiempo prolongado en la organización objeto de estudio, así como un nivel de acceso apropiado a la información cualitativa que puede explicar e influir en el comportamiento de los individuos y grupos y, sobre todo, una mayor colaboración por parte de los miembros de la organización que intervengan en este tipo de investigaciones.

En nuestra opinión, el empleo de EDC longitudinales dentro de la línea metodológica que hemos descrito para el *Análisis de Procesos*, permitirían considerar las mencionadas variables de carácter intangible y posibilitar no sólo una correcta exploración del proceso de cambio en los SC que acompaña a las operaciones de F&A, sino que también tendríamos acceso a una mejor explicación e interpretación del comportamiento de las variables estudiadas en particular y del fenómeno organizativo, en general.

En cuanto al último trabajo de Jones (1992) tenemos que decir que tras su incursión en la investigación basada en estudios de campo descriptivos, vuelve a la misma línea de sus dos primeros estudios (1985a y 1985b). Así, realiza de nuevo una investigación de carácter transversal mediante la colaboración de altos directivos procedentes de 20 empresas que habían estado involucradas recientemente en procesos de *Management Buyout*. La recogida de información se realizó mediante entrevistas semiestructuradas para las que se empleó un cuestionario-guión. En lo referente a la Teoría de la Contingencia, ésta se adopta de nuevo en su vertiente más tradicional en CpG, como el marco de trabajo teórico que permite buscar el mejor grado de acoplamiento, consistencia o ajuste entre las diferentes contingencias y las características de los SC.

La diferencia entre este último trabajo (1992) y los otros dos previos (1985a y 1985b) viene porque el énfasis sobre los procesos analizados. Así,

cambia de estar centrado en el estudio de la transformación de los SC en las organizaciones tras la operación de adquisición, en los estudios más tempranos, al examen de las preferencias de los nuevos directivos-dueños de las empresas sobre las modificaciones en los SC, en el más reciente.

Como principales resultados, Jones (1992, p. 151) señala que los nuevos directivos-dueños de las organizaciones emplean los SC de una forma selectiva para facilitar los cambios en la estructura organizativa y la actitud de los participantes, así como para mejorar la eficiencia y los beneficios de las mismas. Además, la mayoría de las técnicas de CpG se siguen empleando después de la operación de *Management Buyout* en todas las compañías estudiadas, aunque con una serie de modificaciones que se podrían interpretar como un indicador del inicio de un proceso de acoplamiento entre los SC y las características del contexto organizativo.

A pesar de estos interesantes resultados, el aspecto más destacable, aunque no novedoso²⁶ del trabajo de Jones (1992, pp. 163-165) es el análisis sobre el empleo de los SC como canal para el cambio efectivo de la cultura organizativa. Sin embargo, el propio autor reconoce no haber podido identificar asociaciones claras entre los cambios de estos sistemas y los diferentes intentos por modificar los valores culturales. Este particular puede ser una buena muestra de las limitaciones metodológicas, a las que hemos hecho referencia anteriormente, que presentan los trabajos analizados para el estudio del impacto sobre factores psicosociales del proceso de cambio resultante de las F&A.

En nuestra opinión, el trabajo de Granlund (1998) supone un avance significativo para captar, estudiar e interpretar mejor la fenomenología relativa

²⁶ Flamholtz (1983) señaló que el sistema contable no era neutral sino que podía ser instrumentalizado por sus responsables.

al proceso de cambio consecuencia de las F&A y, más concretamente, el impacto de éstos sobre los SC y el papel de la CpG dentro de éstos. Entre las mejoras identificadas en este trabajo destacan;

a.- La inclusión en el modelo teórico para el estudio de las F&A de una serie de variables²⁷ de carácter intangible relacionadas con la cultura organizativa. Este hecho ha supuesto el desarrollo de la Aproximación Contingente que se había venido empleando en este tipo de estudios en CpG²⁸. Si bien Jones (1986) intentó previamente la consideración de algunas variables de esta naturaleza, como hemos podido comprobar previamente no obtuvo unos resultados satisfactorios debido a las, sobre todo y en nuestra opinión, deficiencias metodológicas anteriormente expuestas.

En relación con lo anterior, Granlund (1998, p. 40) señala que las F&A implican una serie de procesos sociopolíticos que no han sido considerados en los planteamientos derivados del empleo de la Teoría de la Contingencia en CpG. Así, las cuestiones relativas al poder, la legitimación, la integración cultural de las organizaciones implicadas, la valoración de las necesidades de información, etc., son factores que deben tenerse en cuenta y que la Teoría de la Contingencia no había considerado en sus primeras formulaciones.

²⁷ Aunque han sido consideradas previamente por algunos autores, no para el fenómeno de las F&A, algunas de estas variables como por ejemplo la cultura y el aprendizaje organizativo (Stata, 1989; Delisi, 1990; Dent, 1990; O'Connor, 1995) o la relación entre poder y diseño de los SC (Bariff y Galbraith, 1978; Markus y Pfeffer, 1983).

²⁸ Para una revisión en profundidad de la evolución del empleo de la Aproximación Contingente en CpG, véanse los epígrafes 2, 5, y 6 del Capítulo III.

b.- Por primera vez en CpG se emplea un EDC longitudinal que ha permitido acceder mejor a las dinámicas de cambio, sobre todo, para los aspectos psicosociales y organizativos que, a su vez, son la base de la ampliación conceptual implícita en el trabajo de Granlund (1998). En concreto, realiza un estudio desde 1991 a 1996, durante este período se realizaron diferentes entrevistas abiertas, se analizó documentación relacionada al SC de ambas organizaciones, se mantuvieron numerosas conversaciones informales y también se empleó la observación directa.

Granlund (1998) destaca como los principales resultados de su estudio que: (1) la integración de los SC entre las dos organizaciones estuvo fuertemente influenciada por cuestiones de elección personal, para finalmente adoptar las mejores prácticas de los SC de ambas organizaciones y (2) la CpG jugó un papel importante como facilitador de la integración cultural. Con respecto a esto último, señala que cuando las operaciones de F&A provocan que se encuentren culturas, corporativas o contables, fuertes podría ocurrir que las consecuencias adquieran en última instancia una naturaleza imprevista o no intencionada.

Este empleo de múltiples fuentes de evidencia hace que esta estrategia de investigación permita una triangulación de la misma, no sólo entre distintas fuentes de información en un mismo momento, sino que también posibilita este proceso a lo largo del tiempo. En definitiva, este doble proceso podría llevarnos a que los resultados del estudio longitudinal adquieran una elevadas consistencia interna.

Tras revisar la evolución de los trabajos existentes estimamos siguiendo a Granlund (1998) que una Aproximación Contingente ampliada mediante la consideración de factores psicosociales y, como consecuencia de lo anterior, el empleo de una estrategia de investigación de carácter cualitativo, mejoraría

sustancialmente nuestro conocimiento sobre las F&A sus repercusiones organizativas.

5.- Consideraciones Finales.

En este capítulo hemos revisado la evolución de las F&A, también hemos examinado la investigación en CO y, por último, nos hemos centrado en el análisis de los estudios que se han realizado en CpG para investigar el impacto que los procesos de F&A, sobre todo adquisiciones, tienen sobre los SC en las organizaciones.

En cuanto a la investigación en F&A, hemos detectado un fuerte predominio de la perspectiva financiera y la necesidad de profundizar en el estudio cuestiones relacionadas con el impacto del proceso de CO sobre los SC y, más concretamente, sobre el RO. El análisis de estas dos cuestiones mejoraría el conocimiento sobre el fenómeno estudiado al tratarse desde una perspectiva diferente y complementaria a la financiera.

En lo referente a la investigación en CO, hemos de indicar que existe un notable paralelismo entre la evolución de este área y la GpG. Así, en el campo del CO se han venido introduciendo formulaciones teóricas procedentes de la Psicología y la Sociología que han permitido la ampliación de las cuestiones tratadas relacionadas con las F&A. Esto ha llevado a que se vayan completando determinados planteamientos estuvieron presentes en la investigación en CO, mediante la incorporación de una serie de factores psicosociales a los modelos lo que ha posibilitado que en la actualidad se adopten enfoques de naturaleza holística y que además, permitan abordar los estudios sobre CO de forma más dinámica. Más concretamente, la atención de

los investigadores en CO ha pasado del estudio de los individuos a los factores organizativos y del entorno, predominando en la actualidad los que analizan el proceso de cambio.

En este sentido, a nuestro entender, existen algunos procesos de cambio con un elevado potencial para su investigación como son los referentes a las operaciones de F&A, los provocados por el desarrollo tecnológico, aquellos que se están dando en las organizaciones de Europa del Este y las grandes transformaciones del Sector Público en la Europa Occidental. Todos ellos conforman líneas de investigación en las que cabe realizar estudios que pueden mejorar nuestra comprensión de toda la fenomenología relacionada con el CO.

Estrechamente relacionado con lo anterior, hemos podido constatar cómo se ha pasado de tratar cuestiones en las que la unidad de análisis era el individuo, considerado como el principal inductor de cambio, a ampliar las investigaciones dando cabida a variables organizativas y del entorno, sin obviar a los individuos ni los grupos dentro de la organización.

En cuanto a la evolución de los métodos, hemos podido comprobar que al igual que en la investigación en CpG, se ha pasado de una situación inicial en la que predominaban las modelizaciones cuantitativas para el estudio de las características personales que influían en el CO, al empleo de los estudios cuantitativos transversales de la Corriente Estructuralista y, por último, la aparición y posterior consolidación de los métodos de corte cualitativo, destacando entre los mismos la estrategia del *Análisis de Procesos*, estudiada en este capítulo.

Tras analizar todos los aspectos relativos a la evolución de la investigación en CO, podemos afirmar que al igual que en CpG, tras ella

subyace un cambio paradigmático en todo este proceso. Éste iría desde un claro predominio del normativismo deductivo en los inicios de este área, al positivismo inductivo preponderante en la actualidad. Por tanto, podría manifestarse que ha cambiado la forma de entender y estudiar todas las cuestiones relativas al CO, ya se realizan menos planteamientos apriorísticos y se intenta comprender la realidad estudiada para su posterior conceptualización inductiva.

En lo referente a la investigación en CpG sobre el impacto de las F&A en los SC las contribuciones de los investigadores en CpG no son suficientemente amplias, en nuestra opinión. Por lo tanto, entendemos que la aportación de nuevos estudios realizados por académicos de nuestro área pueden complementar la perspectiva financiera dominante en la actualidad. Para ello, tendríamos que esforzarnos en mejorar y ampliar la conceptualización de la compleja fenomenología a estudiar y diseñar una estrategia de investigación coherente con ésta.

Más concretamente, para conseguir la mencionada mejora de los trabajos que pretendan estudiar el impacto de las F&A en los SC, sería conveniente realizar un esfuerzo para completar modelo para estudiar los SC. Éste debe considerar de forma global e interrelacionada otros componentes del SC diferentes a los tradicionalmente estudiados, prestando especial atención a los que formen parte de la CpG. Además, reflexionar sobre la estrategia metodológica a seguir valorando los métodos de investigación que puedan ser más adecuados para el estudio de los procesos de cambio, en general, provocados por operaciones de F&A, en particular.

Para responder a estas reflexiones, dedicamos el siguiente capítulo de nuestro trabajo de investigación al desarrollo y propuesta de una nueva

conceptualización de los SC y a la evaluación y selección de un método de investigación que se adecue a la misma.

6.- Bibliografía.

- Acher, G. (1998): “The Challenge of Change”. *Accountancy*, vol. 121, January, pp. 34-35.
- Ackroyd, S. (1996): “Organizations Contra Organizations. Professions and Organizational Change in the United Kingdom”. *Organizations Studies*, vol. 17, nº 4, pp. 599-621.
- Alba, R.; Velasco, G. (1999): “Empresario Busca Socio para Formar la Mayor Compañía del Mundo”. *El Economista*, año CXII, nº 5612, pp. 6-12.
- Álvarez, C.; Capelo, M. (1997): *Asimetría de la Información Contable y Remuneración de los Responsables de la Gestión: El Caso de los Almacenes Agüera (1970-1835)*. Comunicación presentada al IV Workshop en Control de Gestión Memorial Raymond Konopka. Universidad Carlos III, Madrid.
- Amat, J.M.; Carmona, S.; Roberts, H. (1994): “Context and Change in MAS: A Spanish Case Study”. *Management Accounting Research*, nº 5, pp. 107-122.
- Antal, A.B.; Merkens, H. (1993): “Cultures and Fictions in Transition: Challenges Facing Managers and Employees in East German Companies”. *Journal of General Management*, vol. 19, nº 1, pp. 76-86.
- Apgar, M. (1998): “The Alternative Workplace: Changing Where and How People Work”. *Harvard Business Review*, Mayo-Junio, pp. 121-136.
- Bariff, M.L.; Galbraith, J.R. (1978): “Intraorganizational Power Considerations for Designing Information Systems”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, nº 1, pp. 15-27.

- Barrachina, M. (1999): *Fusiones y Adquisiciones: Implicación de los Sistemas Contables de Gestión en la Formalización de los Procesos de Integración y Cambio Social-Cultural de las Empresas Involucradas*. Proyecto de tesis presentado al VI Workshop Raymond Konopka en Contabilidad de Gestión, Valencia.
- Beer, M.; Eisenstat, R.A.; Spector, B. (1990): “Why Change Programs Don't Produce Change”. *Harvard Business Review*, Noviembre-Diciembre, pp. 158-166.
- Benjamin, R.I., Levinson, E. (1993): “A Framework for Managing IT-Enabled Change”. *Sloan Management Review*, vol. 34, nº 4, pp. 23-33.
- Bentley, T. (1995): “Organization Management: 1”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 73, nº 6, p. 38.
- (1997): “Doing Things Differently or Really Being Different?”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 75, nº 8, pp. 28-29.
- Bhattacharjee, A.; Hirschheim, M. (1997): “IT and Organizational Change: Lessons From Client/Server Technology Implementation”. *Journal of General Management*, vol. 23, nº 2, pp. 31-46.
- Bishop, M.; Kay, J. –Eds.- (1993): *European Mergers and Merger Policy*. Ed. Oxford University Press, Oxford.
- Bjorn-Andersen, N.; Pedersen, P.H. (1980): “Computer Facilitated Changes in the Management Power Structure”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 2, pp. 203-216.
- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1998): *Internationalization and Globalization Effects on the Organizational Culture in Business Groups: Empirical Análisis of the Relationships Between Different Cultures (Organizational and Local) and their Influence through Management Information and Control Systems*, Comunicación presentada a la II International Accounting Research Conference de la International Association for Accounting Education and Research (IAAER) y a la XXXIII International Accounting

- Conference del Center for International Education and Research in Accounting (CIERA), Chicago.
- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1999): *Efectos de la Internacionalización y Globalización Económica sobre la Cultura Empresarial y los Sistemas de Información y Control en Distintos Grupos de Sociedades: Análisis Empírico de las Relaciones e Influencias de Distintas Culturas (Organizacionales y Locales)*. Comunicación presentada al X Congreso AECA, Zaragoza.
- Blumenthal, B.; Haspeslagh, P. (1994): “Toward a Definition of Corporate Transformation”. *Sloan Management Review*, Vol. 35, n° 3, pp. 101-106.
- Booth, R. (1994): “What on Earth is Business Process Reengineering?”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 72, n° 8, p. 18.
- Brickley, J.A.; Van Drunen, L.D. (1990): “Internal Corporate Restructuring: An Empirical Analysis”. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 12, n° 1/3, pp. 251-280.
- Bright, J.R. (1970): “Evaluating Signals of Technological Change”. *Harvard Business Review*, Enero-Febrero, pp. 62-70.
- Brynjolfsson, E.; Renshaw, A.A.; Alstyne, M.V. (1997): “The Matrix of Change”. *Sloan Management Review*, vol. 38, n° 2, pp. 37-54.
- Buono, A.F.; Bowditch, J.L. –Eds.- (1989): *The Human Side of Mergers and Acquisitions: Managing Collisions Between People, Cultures and Organizations*. Ed. Jossey-Bass Inc., San Francisco.
- Burkhardt, M.E.; Brass, D.J. (1990): “Changing Patterns or Patterns of Change: The Effects of a Change in Technology on Social Network Structure and Power”. *Administrative Science Quarterly*, vol. 35, pp. 104-107.
- Burns, J.; Ezzamel, M.; Scapens, R. (1999): “Management Accounting Change in the UK”. *Management Accounting (CIMA)*, marzo, pp. 28-30.

- Carmona, S.; Ezzamel, M.; Gutiérrez, F. (1998): "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in The Royal Tobacco Factory of Seville". *Accounting Historians Journal*, vol. 25, nº 1, pp.115-147.
- Chesbrough, H.W.; Teece, D.J. (1996): "Organizing for Innovation". *Harvard Business Review*, Enero-Febrero, pp. 65-73.
- Chow, C.W.; Haddad, K.M.; Williamson, J.E. (1997): "Applying the Balanced Scorecard to Small Companies". *Management Accounting (NAA)*, vol. 79, nº 2, pp. 21-27.
- Clark, A.; Baxter, A. (1992): "ABC+ABM = Action: Let's Get Down to Business". *Management Accounting (CIMA)*, vol. 70, nº 6, pp. 54-55.
- Clemons, E.K. (1995): "Using Scenario Analysis to Manage the Strategic Risks of Reengineering". *Sloan Management Review*, vol. 36, nº 4, pp. 61-71.
- Cole, R.E. (1985): "The Macropolitics of Organizational Change: A Comparative Analysis of the Spread of Small-Group Activities". *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, nº 4, pp. 560-586.
- Coles, S.; Bullen, D. (1982): "Planning for Change: The Challenge is Here and Now". *Accountancy (ACE)*, vol. 93, nº 1069, pp. 76-78.
- Colvin, G. (1999): "The Year of the Megamerger". *Fortune*, enero, pp. 24-45.
- Comission of the European Communities (1994): "European Economy". Supplement Recent Economic Trends. Luxemburgo.
- Cooper, D.; Hinings, B.; Greenwood, R.; Brown, J. (1996): "Sedimentation and Transformation in Organizational Change: The Case of Canadian Law Firms". *Organizations Studies*, vol. 17, nº 4, pp. 623-647.
- Cotton, W.D.J. (1994): "Relevance Regained Downunder". *Management Accounting (NAA)*, vol. 75, nº 11, pp. 38-42.
- Cox, A.; Thompson, I. (1998): "On the Appropriateness of Benchmarking". *Journal of General Management*, vol. 23, nº 3, pp. 1-20.
- Cuervo, A. (1999): "Las Fusiones y Adquisiciones de Empresas: ¿Algo más que una Moda?". *Expansión*, 18 y 19 de marzo.

- Czarniawska, B.; Sevón, G. -Eds-. (1996): *Translating Organizational Change*. Ed. Walter de Gruyter, Nueva York.
- Daniel, T.A. (1999) “Between Trapezes: The Human Side of Making Mergers and Acquisitions Work”. *Compensation and Benefits Management*, vol. 15, n° 1, pp. 19-37.
- Davenport, T.H. (1990): “The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign”. *Sloan Management Review*, vol. 31, n° 4, pp. 11-27.
- Dawson, P. (1994): *Organizational Change: A Processual Approach*. Ed. Paul Chapman, Londres.
- Delacroix, J.; Swaminathan, A. (1991): “Cosmetic, Speculative, and Adaptive Organizational Change in the Wine Industry: A Longitudinal Study”. *Administrative Science Quarterly*, vol. 36, pp. 631-661.
- DeLisi, P. (1990): “Lessons from the Steel Axe; Culture, Technology, and Organizational Change”. *Sloan Management Review*, fall, pp. 83-93.
- Dent, J. (1990): “Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, pp. 3-25.
- Dermer, J. (1977): *Management Planning and Control Systems*. Ed. Irwin.
- Dewing, I.P.; Jones, C.S. (1994): “Management Information and Organisational Change in an NHS Hospital”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 72, n° 10, pp. 34-35.
- (1996): “Accounting and Change in an NHS Hospital: Too Much, Too Fast?”. *Management Accounting (CIMA)*, June, pp. 30-31.
- Dogson, M. (1993): “Organizational Learning: A Review of Some Literatures”. *Organizations Studies*, vol. 14, n° 3, pp. 375-394.
- Downie, J.; Pastoria, G. (1997): “Measuring Change at Conair-Franklin”. *Management Accounting (NAA)*, vol. 78, n° 12, pp. 30-35.

- Drucker, P.F. (1985): *Innovation and Entrepreneurship*. Ed. Harper & Row, Nueva York.
- Duck, J.D. (1993): “Managing Change: The Art of Balancing”. *Harvard Business Review*, Noviembre-Diciembre, pp. 109-118.
- Epstein, M.J.; Manzoni, J.F. (1997): “The Balance Scorecard and the Tableau de Bord: Translating Strategy into Action”. *Management Accounting (NAA)*, vol. 79, n° 2, pp. 28-36.
- Etherington, L.D.; Richardson, A.J. (1994): “Institutional Pressures on University Accounting Education in Canada”. *Contemporary Accounting Research*, número especial, pp. 141-162.
- Evans, H.; Ashworth, G.; Chellew, M.; Davidson, A.; Towers, D. (1996): “Exploiting Activity-Based Information: Easy as ABC?”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 74, n° 7, pp. 24-29.
- Ezzamel, M. (1994): “A Survey of Management Practices”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 72, n° 7, pp. 10-12.
- Fahy, M. (1995): “MARG Lives Up to Its Reputation”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 73, n° 11, pp. 54-56.
- Ferlie, E.; Pettigrew, A. (1996): “The Nature and Transformation of Corporate Headquarters: A Review of Recent Literature and a Research Agenda”. *Journal of Management Studies*, vol. 33, n° 4, pp. 495-523.
- Flamholtz, E.G. (1983): “Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, pp. 153-169.
- Ford, J.D.; Ford, L.W. (1994): “Logics of Identity, Contradiction, and Attraction in Change”. *Academy of Management Review*, vol. 19, n° 4, pp. 756-785.
- (1995): “The Role of Conversations in Producing Intentional Change in Organizations”. *Academy of Management Review*, vol. 20, n° 3, pp. 541-570.

- Fox-Wolfgramm, S.J.; Boal, K.B.; Hunt, J.G. (1998): “Organizacional Adaptation to Institutional Change. A Comparative Study of First-Order Change in Prospector and Defender Banks”. *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, pp. 86-126.
- García, P. (1998): “La Importancia del Factor Humano”. *El País Negocios*, 20 diciembre 1998.
- Garrido, P. (1996): “La Información Contable ante la Política Expansiva de las Empresas”. *Estudios Financieros*, nº 156, pp. 111-148.
- Gaughan, P.A. –Ed.- (1994): *Readings in Merger and Acquisitions*. Ed. Blackwell, Oxford.
- (1994): “Introduction: The Fourth Merger Wave and Beyond”, en Gaughan (1994), pp. 1-14.
- Gavira, M.A. (1999): “Concentrarse hoy para Sobrevivir Mañana”. *Cinco Días*, 25 de Marzo.
- Gersick, C.J. (1991): “Revolutionary Change Theories: A Multilevel Exploration of the Punctuated Equilibrium Paradigm”. *Academy of Management Review*, vol. 16, n º1, pp. 10-36.
- Gómez, C. (1998): “Año Histórico en Fusiones, Adquisiciones y Alianzas”. *El País Negocios*, 6 de Diciembre.
- (2000): “El Gran Recorte de las OPA”. *El País Negocios*, 2 de Julio.
- Gordon, L.A.; Miller, D.A. (1976): “Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, pp. 59-70.
- Gosselin, M.; Paré, P.V. (1998): *Activity-Based Costing: A Response to Changes in Organizational Environment?*. Comunicación presentada en el XXI Congreso Anual de la EAA, Amberes.
- Granlund, M. (1998): *Cultural and Management Accounting Integration in Corporate Take-overs: from Replacement to Best Practice Selection*.

- Comunicación presentada en el XXI Congreso Anual de la EAA, Amberes.
- Green, S. (1992): "The Impact of Ownership and Capital Structure on Managerial Motivation and Strategy in Management Buy-Outs: A Cultural Analysis". *Journal of Management Studies*, vol. 29, n° 4, pp. 513-535.
- Greenwood, R.; Lachman, R. (1996): "Change as an Underlying Theme in Professional Service Organizations. An Introduction". *Organizations Studies*, vol. 17, n° 4, pp. 563-572.
- Greenwood, R.; Hinings, C.R. (1996): "Understanding Radical Organizational Change: Bringing Together the Old and the New Institutionalism". *Academy of Management Review*, vol. 21, n° 4, pp. 1022-1054.
- Gualdoni, F. (1999): "No hay Crisis que Valga Contra la Ambición de ser el Más Grande". *El País Negocios*, 22 de agosto, p. 6.
- Hall, G.; Rosenthal, J.; Wade, J. (1993): "How to Make Reengineering Really Work". *Harvard Business Review*, Noviembre-Diciembre, pp. 119-131.
- Hankes, J. (1993): "Great Expectations". *Management Accounting (CIMA)*, vol. 71, n° 8, pp. 28-33.
- Hanks, G.F. (1995): "Excellence Teams in Action". *Management Accounting (NAA)*, vol. 76, n° 8, pp. 33-36.
- Haspeslagh, P.C.; Jemison, D.B. (1987): "Acquisitions: Myths and Reality". *Sloan Management Review*, vol. 28, n° 2, pp. 53-58.
- Haveman, H.A. (1992): "Between a Rock and a Hard Place: Organizational Change and Performance under Conditions of Fundamental Environmental Transformation". *Administrative Science Quarterly*, vol. 37, pp. 48-75.
- Heijltjes, M.G. (1996): *Performance Measurement at DSM: linking the Company's long Term Strategy with its Short Term Actions*. Ed. Dutch State Mines.

- Hendricks, J.A.; Defreitas, D.G.; Walker, D.K. (1996): “Changing Performance Measures at Cartepillar”. *Management Accounting* (NAA), vol. 78, n° 6, pp. 18-24.
- Hinings, C.R.; Brown, J.L.; Greenwood, R. (1991): “Change in an Autonomuos Professional Organization”. *Journal of Management Studies*, vol. 28, n° 4, pp. 375-393.
- Hopwood, A. (1990): “Accounting and Organisation Change”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 3, n° 1, pp. 7-17.
- Huber, G.P.; Glick, W.H. –Eds.- (1993): *Organizational Change and Redesign: Ideas and Insights for Improving Performance*. Ed. Oxford University Press, Oxford.
- (1993a) *Sources and Forms of Organizational Change*, en Huber y Glick (1993), pp. 3-18.
- (1993b): *What was Learned About Organizational Change and Redesign*, en Huber y Glick (1993), pp. 383-392.
- Huber, G.P.; Sutcliffe, K.M.; Miller, C.C.; Glick, W.H. (1993): *Understanding and Predicting Organizational Change*, en Huber y Glick (1993), pp. 215-268.
- Huber, G.P.; Van de Ven, A. –Eds.- (1995): *Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change*. Ed. Sage, Thousand Oaks.
- Ingham, H.; Kran, I.; Lovestam, A. (1992): “Mergers and Profitability: A Managerial Success Story?”. *Journal of Management Studies*, vol. 29, n° 2, pp. 195-208.
- Jablonsky, S.F.; Keating, P.J. (1995): “Financial Managers: Business Advocates or Corporate Cops?”. *Management Accounting* (NAA), vol. 76, n° 8, pp. 21-25.

- Jones, C.T. (1985a) “An Empirical Study of the Role of Management Accounting Systems Following Takeover or Merger”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 2, pp. 177-200.
- (1985b) “An Empirical Study of the Evidence for Contingency Theories of Management Accounting Systems in Conditions of Rapid Change”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 2, pp. 151-168.
- (1986) “Organisational Change and the Functioning of Accounting”. *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 13, n° 3, pp. 283-310.
- (1989) “Management Buyouts: Accounting for Success”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 67, n° 7, pp. 36-38.
- (1992) “The Attitudes of Owner-managers Towards Accounting Control Systems Following Management Buyout”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 2, pp 151-168.
- Kanter, R.M. (1984): “Innovation: The Only Hope for Times Ahead?”. *Sloan Management Review*, vol. 25, n° 4, pp. 51-55.
- Kanter,R.M., Stein, B.A; Jick,T.D. (1992): *The challenge of organizational change*. Ed.The Free Press. Nueva York.
- Kikulis, L.M.; Slack, T.; Hinings, C.R. (1995): “Sector-Specific Patterns of Organizational Design Change”. *Journal of Management Studies*, vol. 32, n° 1, pp. 67-100.
- Kim, D.H. (1993): “The Link Between Individual and Organizational Learning”. *Sloan Management Review*, vol. 35, n° 1, pp. 35-50.
- Klein, K.J.; Sorra, J.S. (1996): “The Challenge of Innovation Implementation”. *Academy of Management Review*, vol. 21, n° 4, pp. 1055-1080.
- Kolodny, H.F. (1979): “Evolution to Matrix Organization”. *Academy of Management Review*, vol. 4, n ° 4, pp. 543-553.
- Kostera, M. (1995): “Differing Managerial Responses to Change in Poland”. *Organizations Studies*, vol. 16, n° 4, pp. 673-697.

- Kotter, J.P.; Schlesinger, A. (1979): “Choosing Strategies for Change”. *Harvard Business Review*, Marzo-Abril, pp. 106-114.
- Kuitunen, K. (1991): “Paradigms of Technological Innovation Within the Firm”. *Scandinavian Journal of Management*, vol. 7, n° 3, pp. 205-217.
- Larson, C.B.; Holdeman, J.B. (1994): “Are CPAs Ready for Outside Managers?”. *Journal of Accountancy*, vol. 177, n° 4, pp. 77.
- Leroy, F; Ramanantsoa, B. (1997): “The Cognitive and Behavioural Dimensions of Organizational Learning in Merger: An Empirical Study”. *Journal of Management Studies*, vol. 34, n° 6, pp. 871-894.
- Lewis, C.; McFadyen, K. (1993). “World Class Finance”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 71, n° 8, pp. 14-15.
- Lewin, K. (1947): ‘Frontiers in Group Dynamics, Concepts Method and Reality in Social Science: Social Equilibria and Social Change’, *Human Relations*, vol. 1, pp. 2-38.
- Libby, T.; Waterhouse, J.H. (1996): “Predicting Change in Management Accounting Systems”. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 137-150.
- Llewellyn, S. (1998): “Boundary Work: Costing and Caring in the Social Services”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n° 1, pp. 23-47.
- Lukka, K.; Kasanen, E. (1996): “Is Accounting a Global or a Local Discipline?. Evidence from Major Research Journals”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 7/8, pp. 755-773.
- Lyne, S.; Friedman, A. (1996): “Activity-Based Techniques and the "New Management Accountant"”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 74, n° 7, pp. 34-35.
- March, J.G. (1981): “Footnotes to Organizational Change”. *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, pp. 563-577.

- Markus, M.L.; Pfeffer, J. (1983): "Power and the Design and Implementation of Accounting Information Systems". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, pp. 205-218.
- Mascareñas, J. (1996): *Manual de Fusiones y Adquisiciones de Empresas*. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- May, M.; Rajguru, A.; Burns, L.; Howes, M.; Matthews, G. (1997): "Preparing Organisations to Manage the Future". *Management Accounting (CIMA)*, vol. 75, n° 2, pp. 28-32.
- McNair, C.J.; Carr, L. (1991): "Toward Value-Added Management Accounting". *CMA Magazine*, vol. 65, n° 3, pp. 26-28.
- Mintzberg, H. (1991): "The Effective Organization: Forces and Forms". *Sloan Management Review*, vol. 32, n° 2, pp. 55-67.
- Murby, L. (1995): "The Challenge for Public Sector Managers". *Management Accounting (CIMA)*, vol. 73, n° 7, pp. 62-63.
- Ness, J.; Cuscuza, T.G. (1995): "Tapping the Full Potential of ABC". *Harvard Business Review*, vol. 73, n° 4, pp. 130-138.
- Nevis, E.C.; DiBella, A.; Gould, J.M. (1995): "Understanding Organizations as Learning Systems". *Sloan Management Review*, vol. 36, n° 2, pp. 73-85.
- Nilson, K. (1996): "Practice, Myths and Theories for Change: The Reconstruction of an East German Organization". *Organizations Studies*, vol. 17, n° 2, pp. 291-309.
- O'Connor, E.S. (1995): "Paradoxes of Participation: Textual Analysis and Organizational Change". *Organizations Studies*, vol. 16, n° 5, pp. 769-803.
- O'Connor, N. (1995): "The Influence of Organizational Culture on the Usefulness of Budget Participation by Singaporean-Chinese Managers". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 5, pp. 383-403.

- Ogden, S.G. (1995): "Transforming Frameworks of Accountability: The Case of Water Privatization". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, nº 2/3, pp. 193-218.
- Orlikowski, W.J.; Hofman, J.D. (1997): "An Improvisational Model for Change Management: The Case of Groupware Technologies". *Sloan Management Review*, vol. 38 nº 2, pp. 11-21.
- Palacín, M^a.J. (1997): *El Mercado de Control de Empresas: El Caso Español*. Ed. Ariel Economía, Barcelona.
- Palmer, I.; Dunford, R. (1996): "Conflicting Uses of Metaphors: Reconceptualizing Their Use in the Field of Organizational Change". *Academy of Management Review*, vol. 21, nº 3, pp. 691-717.
- Parnell, J.A. (1998): "Performance's Influence on Strategic Change: A Longitudinal Assessment". *Scandinavian Journal of Management*, vol. 14, nº 1/2, pp. 19-36.
- Pascale, R.; Millemann, M.; Gioja, L. (1997): "Changing the Way We Change". *Harvard Business Review*, Noviembre-Diciembre, pp. 127-139.
- Pattison, D.D.; Arendt, C.G. (1994): "Activity-Based Costing: It Doesn't Work All the Time". *Management Accounting (NAA)*, vol. 75, nº 10, pp. 55-61.
- Pettigrew, A.M. (1985): *The Awakening Giant: Continuity and Change in Imperial Chemical Industries*. Ed. Basil Blackwell, Oxford.
- (1990): "Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice". *Organization Science*, vol. 1, nº 3, pp. 267-292.
- (1997): "What is a Processual Analysis". *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, nº 4, pp. 337-348.
- Pchault, F. (1995): "The Management of Politics in Technically Related Organizational Change". *Organizations Studies*, vol. 16, nº 3, pp. 449-476.
- Petitbó, A. (1999): "Concentraciones y Competencia". *Expansión*, 20 de Marzo.

- Phillips, G. (1996): "The Future Structure of the Finance Function". *Management Accounting* (CIMA), vol. 74, n° 2, pp. 12-13.
- Quinn, B. (1985): "Managing Innovation: Controlled Chaos". *Harvard Business Review*, Mayo-Junio, pp. 73-84.
- Rajagopalan, N.; Spreitzer, G.M. (1996): "Toward a Theory of Strategic Change: A Multi-Lens Perspective and Integrative Framework". *Academy of Management Review*, vol. 22, n° 1, pp. 48-79.
- Rayner, K. (1993): "Making IT to the Millenium". *Management Accounting* (CIMA), vol. 71, n° 3, pp. 26-30.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre (BOE de 27 de Diciembre de 1989) Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) (1989), en *Partida Doble Legislación*, pp. 26-36.
- Real Decreto Legislativo 1597/1989, de 29 de Diciembre (BOE 30 de Diciembre de 1989), por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- Relea, F. (1999): "América Latina se Resiste a las Grandes Inversiones de Empresas Españolas". *El País Negocios*, 9 de Mayo.
- Roberts, J. (1990): "Strategy and Accounting in a UK Conglomerate". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, pp. 107-127.
- Rodríguez, M. (1999): "Las Multinacionales van de Compras". *El País Negocios*, 22 de agosto.
- Ruchala, L. (1995): "New, Improved, or Reengineered?". *Management Accounting* (NAA), vol. 77, n° 6, pp. 37-41.
- Sastry, M.A. (1997): "Problems and Paradoxes in a Model of Punctuated Organizational Change". *Administrative Science Quarterly*, vol. 42, n° 2, pp. 237-276.
- Scapens, R.W.; Roberts, J. (1993): "Accounting and Control: A Case of Resistance to Accounting Change". *Management Accounting Research*, vol. 4, pp. 1-32.

- Schein, E.H. (1993): “How Can Organizations Learn Faster?. The Challenge of Entering the Green Room”. *Sloan Management Review*, vol. 34, n° 2, pp. 85-92.
- Scott, P. (1996): “Benchmarking”. *Management Accounting (CIMA)*, vol. 74, n° 6, p. 50.
- Searby, F.W. (1969): “Control Postmerger Change”. *Harvard Business Review*, Septiembre-Octubre, pp. 4-12 y 154-155.
- Sheridan, T. (1998): “The Changing Shape of the Finance Function”. *Management Accounting (NAA)*, vol. 76, n° 2, pp. 18-20.
- Short, J.E., Venkatraman, N. (1993): “Beyond Business Process Redesign: Redefining Baxter's Business Network”. *Sloan Management Review*, vol. 34, n° 1, pp. 7-21.
- Shreuder, H. (1993): “Timely Management as an Element of Organizational Strategy”. *Journal of Management Studies*, vol. 30, n° 5, September, pp. 723-738.
- Singh, H. (1993): “Challenges in Researching Corporate Restructuring”. *Journal of Management Studies*, vol. 30, n° 1, pp. 147-172.
- Singh, J.V.; House, R.J.; Tucker, D.J. (1986): “Organizational Change and Organizational Mortality”. *Administrative Science Quarterly*, vol. 31, pp. 587-611.
- Slappendel, C. (1996): “Perspectives on Innovation in Organizations”. *Organizations Studies*, vol. 17, n° 1, pp. 107-129.
- Smeltzer, R.; Zener, M.F. (1995): “Organization-Wide Change: Planning for an Effective Announcement”. *Journal of General Management*, vol. 23, n° 3, pp. 1-20.
- Spector, B.A. (1989): “From Bogged Down to Fired Up: Inspiring Organizational Change”. *Sloan Management Review*, vol. 30, n° 4, pp. 29-34.

- Stata, R. (1989): "Organizational Learning: The Key to Management Innovation". *Sloan Management Review*, spring, pp. 63-74.
- Strebler, P. (1996): "Why Do Employees Resist Change?". *Harvard Business Review*, Mayo-Junio, pp. 86-104.
- Suhomlinova, O. (1999): "Constructive Destruction: Transformation of Russia State-Owned Construction Enterprises during Market Transition". *Organizations Studies*, vol. 20, n° 3, pp. 451-484.
- Tainio, R.; Santaainen, T.; Sarvikivi, K. (1991): "Organizational Change in a Bank Group. The Merger Process and Its Generative Mechanisms". *Scandinavian Journal of Management*, vol. 7, n° 3, pp. 191-203.
- Taylor, W. (1990): "The Business of Innovation: An Interview with Paul Cook". *Harvard Business Review*, Marzo-Abril, pp. 97-106.
- Thackray, P. (1995): "Managing Change". *Management Accounting (CIMA)*, vol. 73, n° 1, p. 46.
- Thomas, A.B.; Al-Maskati, H. (1997): "Contextual Influences on Thinking in Organizations: Learner and Tutor Orientations to Organizational Learning". *Journal of Management Studies*, vol. 34, n° 6, pp. 851-870.
- Van de Ven, A.H.; Poole, M.S. (1995): "Explaining Development and Change in Organizations". *Academy of Management Review*, vol. 20, n° 3, pp. 510-540.
- Venkatraman, N. (1994): "IT-Enabled Business Transformation: From Automation to Business Scope Redefinition". *Sloan Management Review*, Winter, pp.73-87.
- Verbeke, W.; Volgering, M.; Hessels, M. (1998): "Exploring the Conceptual Expansion Within the Field of Organizational Climate and Organizational Culture". *Journal of Management Studies*, vol. 35, n° 3, pp. 303-329.
- Whitley, R.; Czaban, L. (1998): "Institutional Transformation and Enterprise Change in an Emergent Capitalist Economy: The Case of Hungary". *Organizations Studies*, vol. 19, n° 2, pp. 259-280.

- Williams, K. (1993): “Where to Find New Jobs”. *Management Accounting* (CIMA), vol. 7, n° 1, p. 16.
- Williams, K.; Hart, J. (1996): “Microsoft: Tooling the Information Age”. *Management Accounting* (NAA), vol. 77, n° 11, pp. 41-44.
- Wolfe, R.A. (1994): “Organizational Innovation: Review, Critique and Suggested Research Directions”. *Journal of Management Studies*, vol. 31, n° 3, pp. 405-431.
- Wolfram Cox, J.R. (1997): “Manufacturing the Past. Loss and Absence in Organizational Change”. *Organizations Studies*, vol. 18, n° 4, pp. 623-654.
- Wolfram Cox, J.R.; Mann, L.; Samson, D. (1997): “Benchmarking as a Mixed Metaphor: Disentangling Assumptions of Competition and Collaboration”. *Journal of Management Studies*, vol. 34, n° 2, pp. 281-314.
- Zafra, J.M. (2000): “Platos Rotos”. *El País Negocios*, 14 mayo.

CAPÍTULO III: MODELO TEÓRICO Y MÉTODO PROPUESTOS PARA EL ESTUDIO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EN CONTABILIDAD PARA LA GESTIÓN

- 1.- Introducción.
- 2.- El Modelo Contingente Propuesto por Otley (1980).
- 3.- Las Aportaciones de Flamholtz (1983).
- 4.- Las Propuestas de Amat (1991).
- 5.- Análisis de los Principales Trabajos Empíricos Contingentes sobre Sistemas de Control.
 - 5.1.- Naturaleza de las Variables Contingentes y las Medidas Empleadas.
 - 5.2.- Cuestiones Metodológicas.
 - 5.3.- El Rendimiento Organizativo.
 - 5.4.- Los Resultados de las Investigaciones.
- 6.- El Modelo Contingente de Fisher (1995).
- 7.- El Modelo Teórico Propuesto.
- 8.- Métodos de Investigación Cualitativa en Contabilidad para la Gestión.
Mención Especial a los Estudios de Caso.
- 9.- Consideraciones Finales.
- 10.- Bibliografía.

1.- Introducción.

En los capítulos previos hemos presentado el estado de la cuestión en cuanto a los diferentes enfoques teóricos y cuestiones abordadas en CpG, Capítulo I, y sobre la evolución de las teorías y las cuestiones relacionadas con la investigación sobre el CO, con especial referencia a los estudios en materia de F&A desde una perspectiva contable, Capítulo II.

Este esfuerzo de síntesis nos servirá de base para el estudio de los principales modelos elaborados por los investigadores en CpG para la investigación de los SC en general y, de los SIC en particular. Así, las revisiones comprendidas en los capítulos previos nos van a permitir entender y analizar las asunciones contenidas en las formulaciones teóricas para el estudio de los SC elaboradas por Otley (1980), Flamholtz y otros (1985), Amat (1991) y Fisher (1995).

Como ya adelantamos en el Capítulo I, prestamos una especial atención a los modelos teóricos desarrollados sobre los fundamentos del enfoque contingente. No sólo examinamos las principales propuestas concretas de modelos contingentes, sino que también revisamos los trabajos empíricos realizados en nuestro área, así como en la de SI.

La revisión de trabajos empíricos la hemos realizado, primordialmente, con el fin de contrastar en qué medida se hacían eco de las propuestas formuladas en los modelos iniciales planteados por investigadores de nuestro área¹, que han ido encaminadas a mejorar la comprensión e interpretación de las cuestiones relacionadas con los procesos de diseño e implantación de los SC.

Los planteamientos a los que estamos refiriéndonos vienen representados, básicamente, por las aportaciones de Otley (1980), Flamholtz y otros (1985).

La inclusión de trabajos de esta disciplina obedece, fundamentalmente, a que siguiendo a Sierra (1993, p. 25), consideramos que la comprensión de los SI y de la Teoría de la Información es un elemento esencial para acceder a un correcto estudio de la CpG.

Relacionado con lo anterior, cabe señalar que no son pocos los trabajos que nos sirven de muestra de las estrechas relaciones que existen entre la investigación en CpG y SI. Entre éstos, destacan los de Roberts (1997, p. 18) y Westrup (1997, p. 2), en los que se reclama la atención de los investigadores de cara a considerar y aplicar los avances en el conocimiento sobre los SI a la investigación en CpG. También puede apreciarse una tendencia análoga, pero en sentido inverso, en el área de los SI al analizar los trabajos de Caillouet y Lapeyre (1992) y Choe y Lee (1993), entre otros.

En cuanto a los modelos revisados en este capítulo, analizamos para cada uno de ellos sus principales asunciones, o sea, las características identificativas que permiten diferenciar sus propuestas para la investigación de los SC, poniendo especial énfasis en las aportaciones más significativas de cada uno. Por último, analizamos sus principales limitaciones.

Este análisis de los modelos planteados por los investigadores en CpG, desarrollado cronológicamente, servirá a su vez de base para la elaboración de una propuesta propia de modelo teórico para la investigación de los SC que será la que utilicemos en nuestro estudio empírico, en la línea propuesta por Otley y

¹ Entre los trabajos pioneros trabajos que reflexionaron sobre la aplicación de los planteamientos de la Teoría Contingente a nuestro área destacan los de Gordon y Miller

Berry (1994) de comenzar el estudio de campo con unos planteamientos teóricos previamente definidos.

Como no podía ser de otra forma, en la evolución de la conceptualización de los SC implícita en los diferentes modelos estudiados, subyace una serie de implicaciones metodológicas interesantes, relacionadas con la evolución en el empleo de los métodos de investigación en CpG, tratada en el Capítulo I. El cambio de tendencia en la utilización de los métodos de investigación se corroboró también en el Capítulo II, caracterizándose, básicamente, por un menor predominio de los métodos cuantitativos a favor de los cualitativos.

En este sentido, y en relación con el estudio de los SC, destacamos la necesidad de emplear los métodos de investigación que permitan capturar, examinar e interpretar las complejas interrelaciones del, cada vez mayor, número de variables que vienen siendo estudiadas en los modelos que revisamos. Esta tendencia guarda una estrecha relación con el hecho de que los enfoques hayan venido adoptando una perspectiva más amplia conforme ha ido transcurriendo el tiempo.

Por lo anteriormente comentado respecto a los métodos de investigación, en este capítulo realizaremos un estudio comparativo de los métodos cualitativos más empleados en la actualidad para investigar en CpG. Este análisis se centra en estos métodos de investigación cualitativos, pues entendemos que son muy adecuados para estudiar las cuestiones relacionadas con la CpG. Además, este estudio comparativo nos ha servido para fundamentar la elección del EDC interpretativo como el método a utilizar en nuestro trabajo de campo.

(1976); Hayes (1977) y Waterhouse y Tiessen (1978).

Por todo cuanto antecede, hemos estructurado el capítulo como sigue: En primer lugar, analizamos el modelo propuesto por Otley (1980), las aportaciones Flamholtz (1983; junto a otros, 1985) y de Amat (1991). A continuación, presentamos el estudio sobre los trabajos empíricos contingentes para contrastar en qué medida se han seguido las sugerencias de las tres propuestas revisadas, concluyendo con el análisis del modelo contingente de Fisher (1995). Asimismo, por un lado, exponemos nuestra propuesta de modelo teórico, resaltando las que a nuestro entender son aportaciones sobre los precedentes y, por otro, defendemos el empleo de los EDC para realizar estudios empíricos una vez adoptado este enfoque teórico. Por último, presentamos las consideraciones finales y la bibliografía.

2.- El Modelo Contingente Propuesto por Otley (1980).

A continuación, analizamos el modelo propuesto por Otley (1980). Hemos elegido este trabajo por dos razones: a) por su particular contribución al cuerpo de conocimientos de la investigación en CpG y, particularmente, al diseño de los SIC, b) consideramos que en él se realiza un análisis profundo de las aportaciones de la Teoría Contingente para el estudio de los SIC, sobre la base de una muestra de los trabajos más representativos hasta esa fecha en CpG.

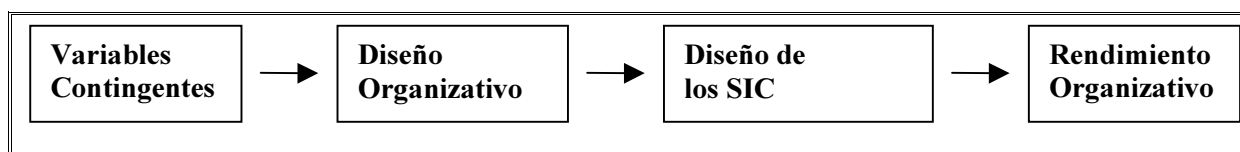
Como indicamos en el Capítulo I, no es hasta mediados de los 70 cuando se incorpora el Enfoque Contingente de forma sustancial al estudio de los SC y los SIC. Otley (1980) reflexiona sobre la acogida de esta aproximación adaptada de la Teoría de la Organización al área de la CpG, siendo su premisa básica que *“no existe un SIC universalmente apropiado que se pueda aplicar a todas las organizaciones[] sino que dependerá de las circunstancias específicas en las que se encuentre las organización”* (Otley, 1980,p. 413).

Su trabajo ha supuesto un referente para todos aquellos investigadores en CpG, así como de diversas disciplinas adyacentes: *Management* y los SI.

Para llevar a cabo la mencionada reflexión, Otley (1980) centra su trabajo en una serie de estudios empíricos (8) que utiliza a modo ilustrativo para identificar sus principales puntos débiles y construir así su propuesta de mejora, que constituye el *Marco de Trabajo Mínimo Necesario* que examinaremos posteriormente.

Los estudios elegidos para ilustrar los aspectos antes descritos, tienen como factor común un marco de trabajo implícito de carácter lineal y determinista. Este marco (Otley, pp. 419-420) se basa en una serie de proposiciones secuenciales conectadas de forma simple. Así, una serie de variables contingentes, las más empleadas por los estudios son la tecnología y el entorno, afectarían hipotéticamente a la estructura organizativa –forma, interdependencia y centralización- y a los procesos. A su vez, estas estructuras influirían sobre el tipo de SIC –aspectos técnicos y comportamentales- y, finalmente, podríamos identificar determinadas características comunes a estos sistemas que estarían asociadas con niveles altos de eficiencia y eficacia organizativa, es decir, un RO positivo. Gráficamente, este modelo lineal podría representarse como sigue:

Gráfico 4: Modelo Simple Empleado para el Diseño de los Sistemas de Información Contable.



Fuente: Adaptado de Otley (1980, p. 420).

A pesar de su simplicidad, ninguno de los estudios examinados por Otley (1980) abordaba simultáneamente las cuatro etapas secuenciales recogidas en el modelo. También es destacable el hecho de que el RO no había sido estudiado por ninguno de forma directa. Sólo Hayes (1977) lo hacía indirectamente, midiéndolo a través del rendimiento departamental.

Otley (1980) critica determinados aspectos de estos trabajos y de sus planteamientos subyacentes, entre los que cabe destacar los siguientes:

a.- Las variables contingentes no están bien definidas. Incluso en aquellos trabajos que pretenden considerar contingencias similares, la forma de medirlas varía en cada estudio.

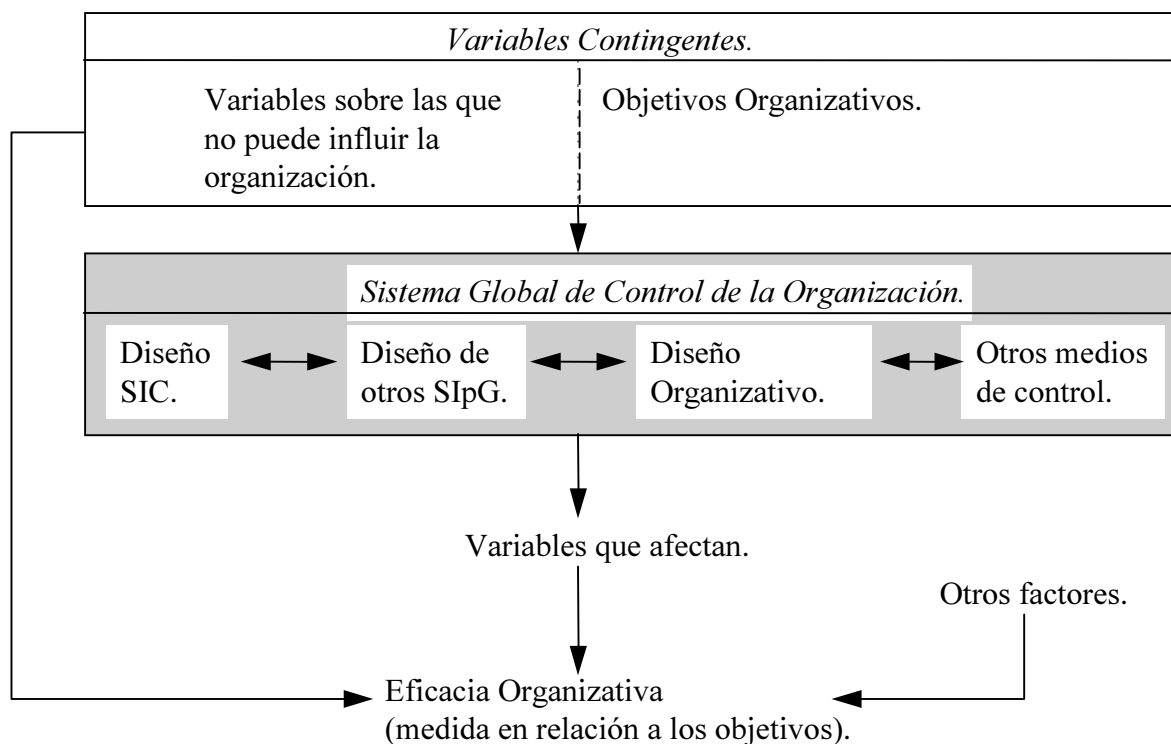
b.- No se tratan las relaciones que existen entre contingencias, estructura organizativa y tipología de SIC, por un lado, y el RO por otro.

Como resultado de este análisis, Otley (1980) propone el modelo recogido en el siguiente gráfico. Las principales implicaciones para la investigación que se desprenden de su estudio, son las siguientes:

a.- Los objetivos organizativos han de considerarse como variable contingente, pues en función de cuales sean éstos, los SIC se diseñarán de distinta forma para poder controlar el *output* organizativo. Es decir, la organización debe tener en cuenta cuáles son las metas que persigue –*qué* controlamos- para poder decidir sobre el diseño de los SIC –*cómo* lo controlamos- y así poder emplear unos mecanismos que nos permitan conocer si estamos alcanzado lo realmente deseado. Así pues, al considerar necesaria la inclusión del RO en el modelo, también tendremos que atender a los objetivos organizativos, ya que serán el referente para

conocer si la organización se está comportando *correctamente* para alcanzar tales objetivos.

Gráfico 5: Modelo Contingente para el Estudio de la CpG Propuesto por Otley.



Fuente: Otley (1980, p. 421).

b.- Otley (1980, p. 422) discute las implicaciones para la investigación de los SIC dentro del modelo propuesto, resaltando la necesidad de considerar globalmente el SC para poder comprender aspectos de los SIC, entre los que destacan la eficacia y eficiencia de su funcionamiento.

c.- Tanto los SC, como la estructura organizativa, etc., no pueden ser estudiados de forma aislada porque todos ellos forman parte de un Sistema Global de Control de la organización, donde éstos y otros elementos interactúan continuamente. Otley (1980, p. 423) afirma que

“[...] el uso simultáneo de diversos y numerosos mecanismos de control al servicio de distintos propósitos hace muy difícil, si no imposible, aislar el efecto de cualquiera de estos mecanismos específicos”.

d.- El RO es una variable clave dentro del modelo, ya que permite evaluar si el grado de acoplamiento o consistencia entre las diferentes variables contingentes y los objetivos organizativos, por un lado, y los diferentes componentes del Sistema Global de Control de la organización, por otro, es adecuado. La exclusión de esta variable en cualquier modelo que pretenda estudiar los SC, lo deja incompleto porque esta variable es la que nos permite conocer si esos sistemas nos están ayudando, o no, a alcanzar los objetivos de la organización. Como ya indicamos previamente, el RO y los objetivos organizativos son dos componentes del modelo íntimamente relacionados que tienen que estar presentes en los modelos contingentes para saber qué queremos y poder así compararlo con lo que realmente tenemos.

e.- La ampliación del modelo lineal propuesto por Otley conlleva también implicaciones metodológicas importantes. En la medida que la adopción de este nuevo modelo lleva implícito el reconocimiento de múltiples y complejas relaciones entre un gran número de variables, parece que un método puramente estadístico para identificar asociaciones entre pares de variables, no sea el más apropiado. En este sentido, sería de mayor interés desde un punto de vista académico, identificar patrones de interacción múltiple o relaciones causales a lo largo del tiempo, por lo que sería aconsejable el empleo de estudios longitudinales en vez de otros transversales basados en cuestionarios. Por estudios longitudinales nos referimos a los caracterizados por analizar un grupo reducido de organizaciones -incluso una organización- durante un período largo de

tiempo, para ayudar a la identificación, y posterior interpretación, de las relaciones causales entre las contingencias y las características de los SC.

En este sentido, cabe señalar que aunque Otley (1980) no se pronuncia explícitamente acerca de los estudios longitudinales, podemos entender por sus críticas a los estudios transversales, que está recomendado la realización de trabajos cualitativos. No obstante, Otley (1980) es pionero en defender expresamente la beneficiosa complementariedad entre métodos cualitativos y cuantitativos para el estudio de los SC, así como de equipos interdisciplinarios, cuestiones que no habían sido suficientemente consideradas hasta su revisión.

Como reconoce el propio Otley (1980, p. 422), a pesar de la importancia de este nuevo modelo mínimo analizado y de sus implicaciones para la investigación del diseño de los SC, no deja de ser mejorable. Así, entre las posibles ampliaciones del modelo, vamos a destacar las siguientes:

a.- En el modelo mínimo persiste implícita una lógica de linealidad secuencial y de determinismo, es decir, se presupone que un cierto valor de ciertas variables proporcionaría un grado de consistencia entre éstas y los diferentes componentes del Sistema de Control Global, lo que a su vez, conllevaría una mejora en el RO. Esta conceptualización no nos parece la más apropiada para abordar el estudio de los SC, pues entendemos que bajo esa lógica subyacen una serie de asunciones sobre un comportamiento totalmente racional de las personas implicadas en el diseño, implantación y empleo de estos sistemas. Esa racionalidad puede estar presente en mayor o menor medida, por lo que debe asumirse con reservas. Por tanto, debe considerarse una racionalidad limitada, ya que lo contrario, es decir, plantearla como una racionalidad económica absoluta,

imposibilitaría la consideración de los conflictos y comportamiento disfuncionales, consecuencia de las relaciones entre los individuos y grupos, presentes en los procesos de diseño, implantación y explotación de los SC.

b.- La necesidad de incluir los componentes no formalizados del Sistema de Control Global de la organización, tales como la cultura organizativa, las relaciones interpersonales, las dinámicas de poder en la organización, etc.; que no están recogidas en el modelo propuesto por Otley, pues cuando el autor habla de *Otros Mecanismos de Control*, sólo hace referencia a políticas de selección y promoción de personal, grupos de presión externos y convenios colectivos (Otley, 1980, p. 422).

c.- No basta con la simple inclusión del RO, se necesita un Sistema de Medición y Evaluación del mismo, para poder valorar en qué medida estamos alcanzando los objetivos organizativos considerados en el modelo. También sería necesario complementarlo con un Sistema de Recompensa y Punición que permitiese corregir los comportamientos organizativos disfuncionales, es decir, aquellos que perjudican el logro de los objetivos, así como premiar y potenciar el comportamiento de los individuos y grupos que contribuyen, según las expectativas o por encima de ellas, a alcanzar las metas organizativas.

d.- Además, echamos en falta otros elementos complementarios del SC que permitiesen emplear la información relativa al RO para los procesos de gestión. Nos estamos refiriendo, a un Sistema de *Feedback*, que permitiese ejercer la función de control a posteriori con un mayor grado de eficacia y eficiencia.

Además de las limitaciones comentadas, como crítica general al trabajo añadimos la falta de una definición de Control Organizativo, que ayudase a comprender mejor las propuestas que se realizan en el estudio. Por contra, se nos proporciona la identificación de una serie de características que deben reunir los procesos de control para que la función de control sea desempeñada eficientemente en las organizaciones. Entre éstas, Otley y Berry (1980) destacan las siguientes:

- a.- La especificación de un objetivo.
- b.- Una medida del grado de logro del objetivo deseado.
- c.- Un modelo predictivo de los posibles resultados de las acciones de control emprendidas.

No obstante, y a pesar de todas las limitaciones y críticas expuestas, el trabajo de Otley ha supuesto una clara referencia para muchos investigadores, los cuales, como veremos posteriormente en el análisis de los trabajos empíricos contingentes, han considerado en mayor o menor medida sus propuestas de mejora.

3.- Las Aportaciones de Flamholtz (1983).

El siguiente modelo examinado es el elaborado por Flamholtz, primero en solitario en 1983 y luego junto a otros en 1985. En este epígrafe, revisamos ambos trabajos para analizar sus aportaciones y examinamos con atención el concepto de Control Organizativo que está presente en ellos. Asimismo, presentamos el propio modelo teórico (Gráfico 8) para proceder a un minucioso

estudio de sus componentes y de las relaciones, tanto implícitas como explícitas. Comprobamos cuáles han sido las mejoras que este marco aporta sobre el modelo de Otley (1980) y, finalmente, terminamos señalando sus limitaciones.

En el primer trabajo se presentan los planteamientos iniciales del modelo. Así, se nos muestra una representación esquemática de los SC en las organizaciones, en forma de círculos concéntricos que representan sus componentes (Flamholtz, 1983, p. 154).

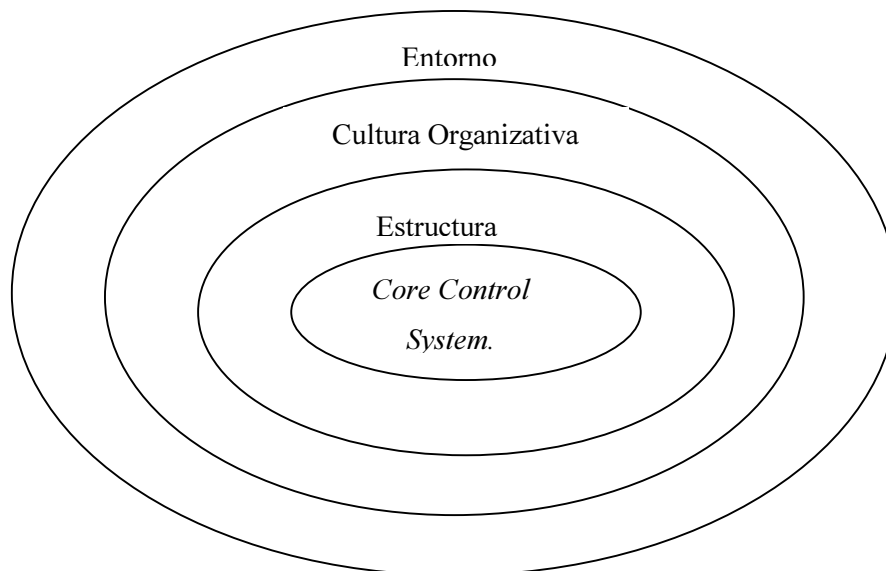
Desde la parte exterior de esta representación hasta el centro, podemos identificar los siguientes mecanismos de control en el SC (Flamholtz, 1983, p. 154):

- a.- Entorno Organizativo. Ejercerá una influencia, directa o indirecta, sobre los demás elementos del SC de la organización. En cualquier caso, la característica diferenciadora de este componente es su naturaleza externa a la organización.

- b.- Cultura Organizativa. Se podría definir como el conjunto de valores, creencias y asunciones compartido por los miembros de la organización que ejerce un control de carácter social sobre ellos.

- c.- Estructura Organizativa. Entendida como el conjunto de dimensiones que la componen, por ejemplo, grado de descentralización, integración vertical u horizontal, especialización, interdependencia, etc., y las reglas que regulan las posibles interrelaciones entre estas características estructurales.

Gráfico 6: Representación Esquemática de un Sistema de Control Organizativo.

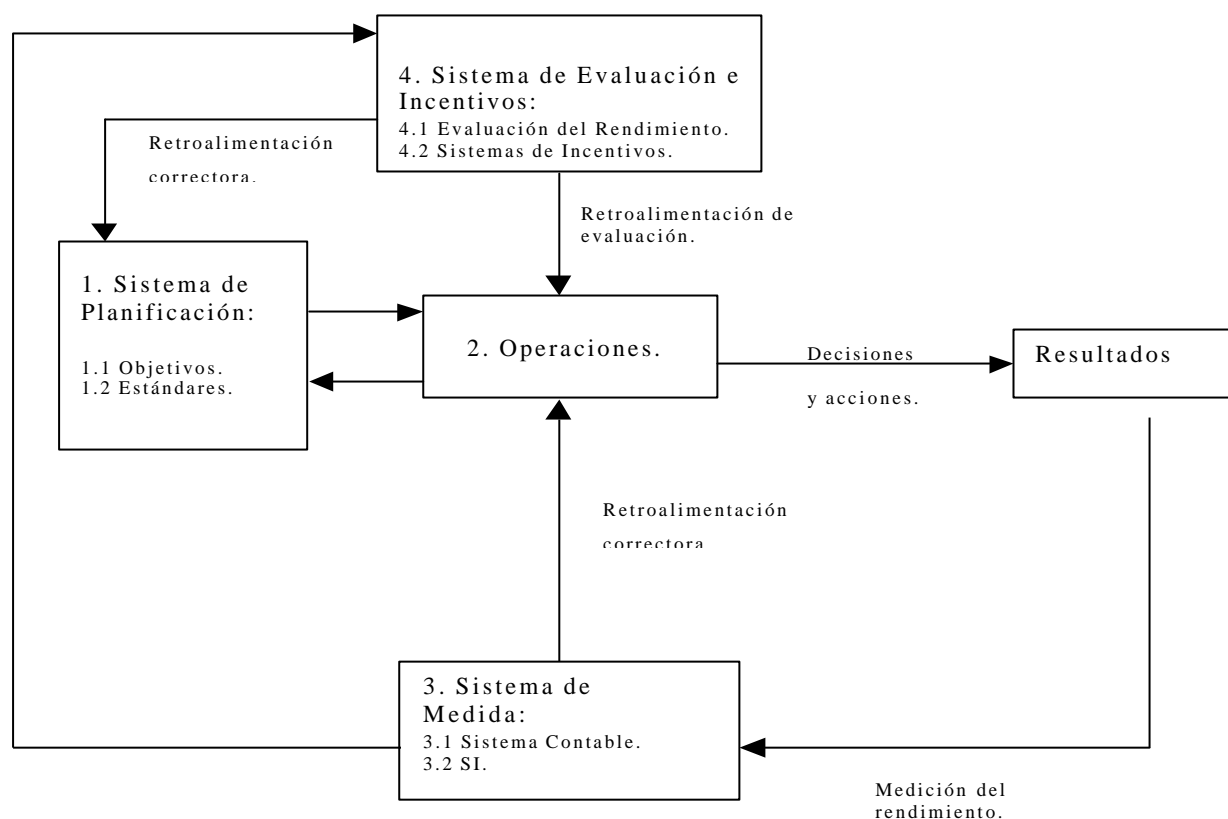


Fuente: Flamholtz (1983, p. 154).

d.- Núcleo del SC (*Core Control System*). Sería el componente cibernético del SC. Este elemento estaría condicionado sucesivamente por los otros tres que hemos analizado previamente y que componen el contexto del Control Organizativo. Este núcleo de control se correspondería con los mecanismos formales de control dentro de la organización.

Flamholtz (1983) defiende que el funcionamiento de este núcleo del SC es semejante a lo que tradicionalmente se ha entendido como un proceso cibernético. Éste operaría como un circuito que comenzará con la fijación de unos objetivos y estándares, la fase siguiente consistiría en la medición y comparación con los niveles reales alcanzados por las variables controladas, pasando a la evaluación de las desviaciones obtenidas y, finalmente, se cerraría con un proceso de retroalimentación que posibilitaría emprender las acciones correctoras necesarias con el fin de alcanzar el rendimiento deseado.

Gráfico 7: Modelo Esquemático del Core Control System Propuesto por Flamholtz.



Fuente: Flamholtz (1983, p. 155).

En referencia al último elemento, Flamholtz (1983, p. 155) presenta un modelo esquemático (Gráfico 7) donde se pueden identificar los principales subcomponentes cibernéticos del SC de la organización. Éstos son:

- a.- El Sistema de Planificación encargado de la fijación de los objetivos organizativos.
- b.- El Sistema de Evaluación e Incentivos responsable de la medición y valoración del rendimiento de los trabajadores para incentivarlos o penalizarlos.

c.- El Sistema de Medición, compuesto por un Sistema Contable y un SI, es el encargado de proporcionar la información necesaria para poder ejercer el control.

d.- El Subsistema de Operaciones que hace referencia a un sistema continuo que permite desarrollar las actividades cotidianas en la organización.

e.- Otros elementos del *Core Control System* son el Resultado Organizativo y el Sistema de Retroalimentación. Este último afectaría al Sistema de Operaciones y también al componente inicial del circuito cibernético, el Sistema de Planificación.

El segundo trabajo (Flamholtz y otros, 1985) es una extensión del primero por dos razones: (1) propone una versión integradora (Gráfico 8) de la representación sistemática en forma de círculos de los SC de la organización y del modelo representativo del *Core Control System* analizado previamente (Gráfico 7) y (2) realiza un mayor esfuerzo por definir más precisamente, tanto los diferentes elementos del SC, como los subcomponentes del núcleo del SC, es decir, los elementos formalizados de control cibernético.

En referencia a esto último, y a modo ilustrativo, señalamos que mientras en el primer trabajo, el entorno sólo es mencionado sin hacer referencias concretas a la naturaleza de las variables que lo componen, en el segundo se destacan tres variables como los factores principales que pueden ser potenciales mecanismos de control indirectos sobre el comportamiento de los miembros de la organización (Flamholtz y otros, 1985, p. 46): Los valores dominantes en el trabajo en un determinado marco socio-temporal, el nivel de profesionalidad demandado por las empresas que operan en el mencionado escenario y, la última

variable externa, la naturaleza de las demandas de los clientes y consumidores. Estas contingencias deberán ser recogidas en la formulación de la estrategia de la organización y traducida a objetivos organizativos específicos.

Antes de abordar el análisis de este modelo teórico, estudiaremos el concepto de Control Organizativo presente en los dos trabajos analizados, por ser el punto de partida de sus planteamientos. Tras la revisión de diferentes estudios en los que se trata esta cuestión, el Control Organizativo queda definido por Flamholtz (1983, p. 154; junto a otros, 1985, p. 36) como *“el conjunto de acciones, actividades y mecanismos que utiliza la organización para aumentar la probabilidad de que los individuos o grupos dentro de la misma se comporten de la forma más adecuada para alcanzar los objetivos organizativos”*.

Esta amplia conceptualización es el resultado de un esfuerzo integrador de los trabajos llevados a cabo en varias disciplinas como son la Teoría de la Organización, la Psicología Industrial y la Sociología. Así, no sólo se integran las diferentes concepciones del Control Organizativo que lo consideran como un conjunto de técnicas o como una serie de procesos, sino que también se intenta abordar su estudio a distintos niveles de análisis como el individual, grupal y organizativo.

Nos gustaría destacar una serie de características específicas de esta definición de Control Organizativo, con el fin de identificar sus asunciones implícitas. En concreto, señalamos las siguientes:

- a.- El Control Organizativo implica el empleo conjunto de mecanismos y /o acciones, es decir, el SC para la organización estará compuesto por una serie de elementos o componentes que se pueden emplear de manera

simultánea por parte de la organización para ejercer esa función de control sobre las personas, bien a nivel individual, bien a nivel grupal.

b.- En línea con lo anterior, son las personas el principal objetivo del Control Organizativo. Esto debe entenderse como que para controlar cualquier área de la organización mediante un indicador o conjunto de ellos, incluso con diferentes niveles de agregación, etc., las personas son la clave para un control eficiente y eficaz. Por lo tanto, el comportamiento humano se muestra como el factor clave a controlar en el diseño e implantación de los SC para poder alcanzar los objetivos organizativos.

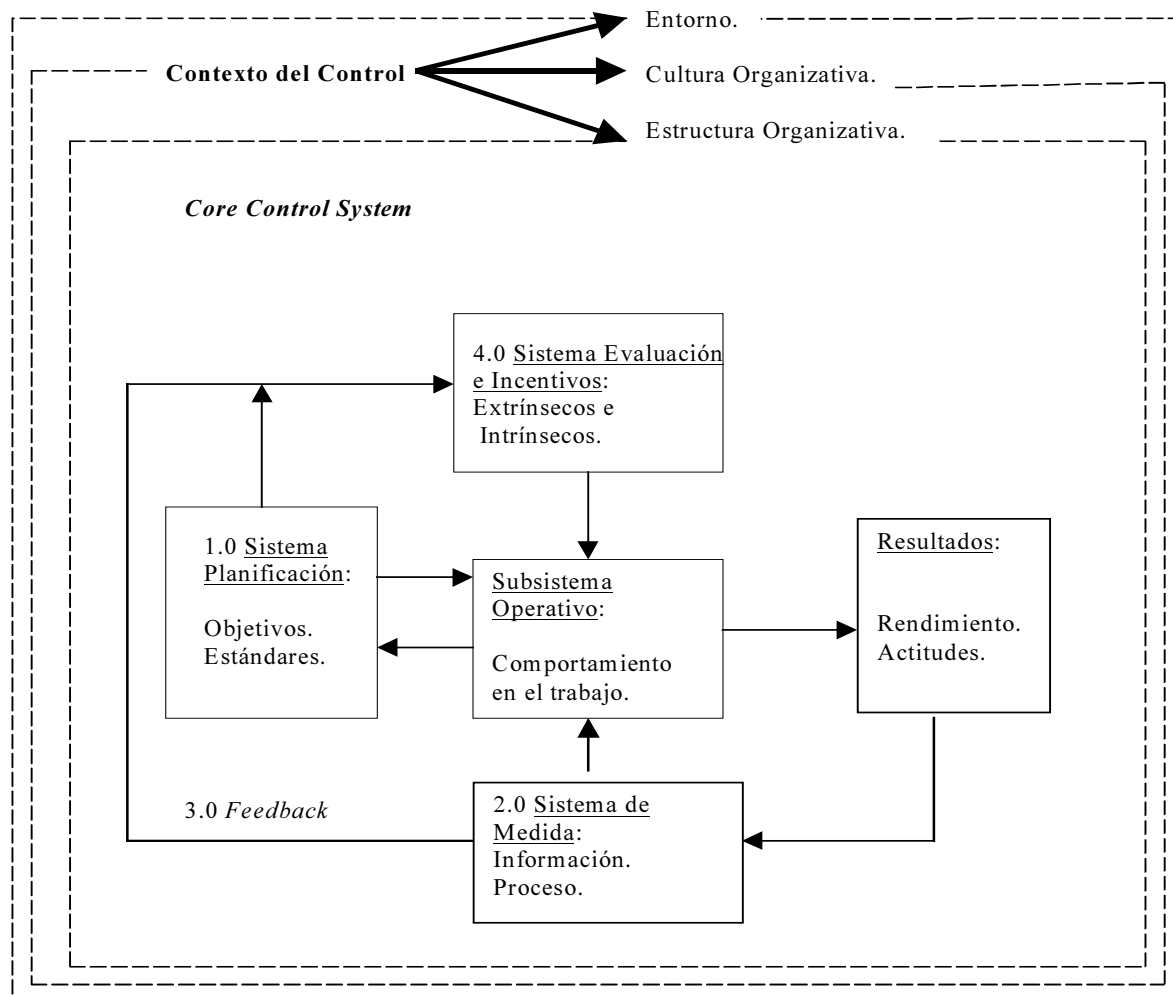
c.- El control será una función dentro de las organizaciones, con un carácter marcadamente orientado a la consecución de sus objetivos. Por lo tanto, el control tal como se define previamente, siempre estará encaminado a ejercer una influencia sobre el comportamiento de los individuos y grupos dentro de la institución, de forma que éste sea congruente con las metas organizativas.

A continuación, pasamos a analizar concretamente el modelo propuesto por Flamholtz (Gráfico 8), así como sus aportaciones al estudio de los SC y sus mejoras sobre el trabajo previo realizado por Otley (1980).

En cuanto a las aportaciones propias del modelo teórico propuesto, podemos destacar:

a.- La variable clave para ejercer el Control Organizativo, es el comportamiento humano, entendiéndolo a diferentes niveles desde el individual, pasando por el grupal y alcanzando el organizativo.

Gráfico 8: Marco Integrador para el Estudio de los SC Propuesto por Flamholtz.



Fuente: Flamholtz y otros (1985, p. 38).

b.- El control sobre el comportamiento humano, para que sea adecuado y se cumplan los objetivos organizativos, se alcanza por la influencia:

b.1.- Directa de los componentes del núcleo del sistema de control, es decir, del sistema cibernético de control. Estos componentes se caracterizan por ser la parte formalizada del SC en la organización, que entran en un contacto más directo y tangible con los miembros de la misma, razón ésta por lo que pueden ejercer un claro influjo

sobre la forma en que se comportan las personas en las organizaciones.

b.2.- Indirecta de los elementos contextuales del modelo, es decir, la estructura, la cultura y el entorno organizativo. Además, estos componentes determinarán en buena medida la configuración final del *Core Control System*, en cuanto al número de elementos que lo compondrán, así como al tipo de relaciones entre éstos. En este sentido, los sistemas que podemos encontrar en las organizaciones, presentarán diferentes grados de complejidad, mayor mientras más grande sea el número de elementos y más complicadas las relaciones entre ellos y viceversa.

Con respecto al trabajo de Otley (1980), hemos identificado las siguientes mejoras:

a.- La primera y más importante, es la incorporación al modelo para el estudio de los SC de la cultura organizativa como mecanismo no formalizado de control social, capaz de ejercer una gran influencia sobre la organización para alcanzar los objetivos organizativos, igual o más importante que los que ejerce el conjunto de mecanismos formalizados.

b.- En los trabajos de Flamholtz analizados, se puede observar (Gráfico 8) que no sólo se especifican los diferentes elementos formalizados del modelo propuesto, sino que también se establece una serie de relaciones entre ellos, es decir, entre el Sistema de Planificación, el Sistema de Evaluación y de Incentivos, el Sistema de Medición, el Subsistema de Operaciones y otros elementos del *Core Control System*, como son el Resultado Organizativo y el Sistema de Retroalimentación.

Por el contrario, el modelo contingente propuesto por Otley (1980), sólo menciona los SIC, los Sistemas de Información para la Gestión (SipG) y el diseño organizativo, sin entrar a exponer detalladamente en qué consiste cada uno. En este sentido, Otley (1980) reconoce que su marco no pretende dar una explicación minuciosa del desarrollo de los SIC, ni de ningún otro componente del SC, sino que más bien pretende estimular la adopción de conceptualizaciones más amplias a la hora de estudiar los SIC. Es decir, no se pueden estudiar los diferentes elementos del SC de forma aislada, ya que éstos se encuentran enmarcados en su contexto de gestión, organizativo y, finalmente, en un macroentorno en el que se diseñan e implantan, factores que ejercen una influencia determinante sobre ellos mismos (Otley, 1980, p. 422), así como sobre la forma y la naturaleza de las diferentes relaciones que puedan darse entre ellos.

c.- El modelo presentado en el Gráfico 8, es más completo que el de Otley (1980), Gráfico 5, en lo referente a la conceptualización del funcionamiento y de las relaciones entre los diferentes elementos formalizados que componen el subsistema cibernético del SC.

En cuanto a la definición e identificación de éstos, Otley (1980), hace referencia a los componentes de lo que denomina *Paquete de Control Organizativo*, éstos son: SIC, SipG, diseño organizativo y otros elementos. Sin embargo, no los analiza en profundidad, lo que pudiese haber aclarado una serie de cuestiones como, por ejemplo, los diferentes subsistemas o subcomponentes que puedan conformar cada uno de estos elementos y su naturaleza.

Por el contrario, Flamholtz (1983) define los elementos, sistemas y subsistemas del *Core Control System* e, incluso, realiza un esfuerzo por describirlos más precisamente en el segundo de sus trabajos (Flamholtz y otros, 1985).

En lo referente a las relaciones entre estos elementos, Otley (1980, p. 422) señala que existen una serie de interdependencias entre los componentes de ese *Paquete de Control Organizativo*, las cuales hacen necesario su consideración como un todo a la hora de estudiar cualquiera de sus elementos, sin embargo, no se especifica prácticamente nada sobre las múltiples relaciones previamente apuntadas.

Asimismo, resalta que entre tales elementos existen relaciones de complementariedad e incluso de sustitución, en función, básicamente y aunque puedan existir otros factores, de las preferencias y necesidades de los gestores y/o la propiedad de la organización que se estudie en concreto.

Por su parte, aunque en los trabajos de Flamholtz (1983; junto a otros, 1985) este planteamiento también subyace, en ellos se realiza un esfuerzo para evidenciar las posibles relaciones entre los elementos previamente definidos (Gráfico 8).

d.- La lógica lineal y secuencial implícita en el modelo de Otley (1980), no se contempla en el desarrollado por Flamholtz.. En la propuesta representada en el Gráfico 8, el RO sería el resultado de una serie de influencias, directas e indirectas, de diferentes elementos del SC de la organización, los cuáles no se relacionan de forma lineal sino que como ya hemos señalado, se encuentran en diferentes niveles y dentro de

distintas influencias contextuales, internas y externas a la propia organización.

Como resumen, la consideración de un concepto de Control Organizativo como punto de partida de los planteamientos de Flamholtz (1983; junto a otros, 1985) que hemos analizado, supone una mejora sobre el trabajo de Otley (1980) donde no existe ninguna conceptualización, ya que permite tener siempre presentes los fundamentos y asunciones del modelo propuesto.

Finalizaremos el epígrafe haciendo referencia a las principales limitaciones del modelo examinado. A nuestro entender, son:

a.- Una concepción restringida de la CpG (Flamholtz, 1983, p. 156) considerada como un componente del sistema de medición que, a su vez, es un elemento del SC. Es decir, la CpG desempeñaría un papel muy restrictivo dentro de los procesos de control, su función sólo consistiría en proporcionar información histórica para la medición de las diferentes variables sometidas a control. En esta concepción subyace la asunción del ejercicio de un control exclusivamente *ex post*.

b.- Aunque se mejora con respecto al trabajo de Otley (1980), la definición del RO como una serie de variables (Flamholtz, 1985, p. 39) que incluiría ventas, productividad, margen sobre beneficios, satisfacción en el trabajo y absentismo, no ha sido suficientemente tratada. A pesar de ampliarse el concepto, no se explica en profundidad cómo se emplearía en los procesos de control ni se estudian otras magnitudes cualitativas no financieras externas a la organización como, por ejemplo, la satisfacción de los clientes.

c.- Si bien es verdad que se realiza un esfuerzo por identificar y describir lo más claramente posible los distintos componentes del SC, e incluso los subcomponentes en algunos casos, no se profundiza en la naturaleza de sus diferentes relaciones.

Una vez analizados el modelo de Otley (1980) y de Flamholtz (1983; junto a otros, 1985) pasaremos a estudiar las propuestas de Amat (1991) en el siguiente epígrafe.

4.- Las Propuestas de Amat (1991).

El modelo analizado en este epígrafe se desarrolló inicialmente a finales de los 80 en una tesis doctoral que, posteriormente, fue publicada como monografía por el ICAC (Amat, 1991).

Las razones por las que estudiamos este trabajo son, básicamente, tres. En primer lugar, consideramos que sus aportaciones han sido de las más significativas realizadas en nuestro país por investigadores de CpG en el campo de los SC. En segundo, porque en esta labor investigadora están consideradas explícitamente algunas de las aportaciones de los modelos previamente estudiados en este capítulo. Es decir, este esfuerzo de investigación viene a ser una continuación de las propuestas de Otley (1980) y Flamholtz y otros (1985), ya que las analiza y completa. Finalmente, en línea con lo recomendado por Otley (1980), por el carácter interdisciplinar de la propuesta realizada por Amat (1991).

Con respecto a esta interdisciplinariedad, debemos señalar que ésta viene representada en el estudio que analizamos no sólo por la consideración de áreas

adyacentes a la CpG como la Economía de la Empresa, Teoría de la Organización o, incluso, las Finanzas, todas ellas empleadas en el estudio de los aspectos formales del Control Organizativo; sino también porque el trabajo contempla expresamente una serie de corrientes que habían sido tradicionalmente menos empleadas, por los investigadores de nuestra disciplina, para el estudio de los SC en las organizaciones.

Más concretamente, nos estamos refiriendo a las aproximaciones centradas en aspectos psico-sociales y aquellas otras enfocadas en los factores culturales de las organizaciones. Entre las primeras, Amat (1991) destaca la Escuela de las Relaciones Humanas, el Procesamiento Humano de la Información y el Enfoque de Sistemas Abiertos. Entre las segundas, las referidas a la cultura organizativa, no se identifican enfoques o teorías concretas, sino que clasifica los trabajos según consideren la cultura organizativa como una variable interna a la organización, una metáfora que emerge de ésta, o bien, considera a los SC inmersos en una perspectiva macrosocial más amplia que es determinante en la conformación de estos sistemas (Amat, 1991, p. 37).

Nos gustaría señalar que las asunciones implícitas en los planteamientos de los trabajos comprendidos en las dos últimas clasificaciones, sobre el papel de la cultura en los procesos de Control Organizativo, se podrían equiparar a las comentadas en los epígrafes 5 y 6 del Capítulo I para las corrientes Interpretativa y Crítica, de las que precisamente destacábamos como principal característica identificativa común a ambas, la consideración explícita por los investigadores en CpG del papel de las personas en los procesos de gestión empresarial.

Para poder comprender mejor la propuesta de Amat (1991) presentamos las diferentes corrientes de investigación consideradas para su elaboración en la Tabla 15.

A continuación, pasamos a profundizar en el modelo propuesto por Amat (1991), así como una versión posterior de 1998 en la que se modifica su propuesta inicial con el fin de hacer especial hincapié, por un lado, en la importancia de las numerosas interrelaciones entre los distintos elementos internos y externos que componen el SC y, por otro, en la conveniencia de no estudiar estos componentes de forma aislada, sino como partes de un todo en que se producen continuamente relaciones de mutua influencia. Como se ha expuesto con anterioridad, estas relaciones ya han sido consideradas en los trabajos de Otley (1980) y Flamholtz y otros (1985), por lo que parece consolidarse como una de las cuestiones globales a tener en cuenta sobre las relaciones entre los diferentes componentes de los SC.

Antes de analizar el modelo inicial en sí, vamos a ocuparnos de la definición del SC organizativo que proporciona Amat (1991), ya que al igual que en el epígrafe anterior con el concepto de Control Organizativo, consideramos que reflexionar sobre las asunciones implícitas en esta definición, ayuda a comprender mejor las propuestas que se recogen en estos planteamientos.

Así, Amat (1991, p. 58) define el SC organizativo como *“el conjunto de mecanismos formales y no formales que influyen, ya sea aumentando o reduciendo, la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la organización se ajuste a los objetivos organizativos”*. Analizando esta definición en comparación con la propuesta de Flamholtz (1983, p. 154; junto a otros, 1985, p. 36), podemos afirmar que esencialmente

coinciden en los elementos fundamentales que permiten definir el Control Organizativo. También en su carácter integrador, pues como hemos mostrado en el Tabla 15, son varias las conceptualizaciones de Control Organizativo consideradas por Amat (1991) provenientes de diversas aproximaciones de la Teoría de la Organización, Sociología y Psicología Industrial.

Tabla 15: Resumen de las Corrientes de Investigación sobre el Control Organizativo.

Concepción del Control de Gestión como:	Aproximaciones:	Énfasis de la Investigación sobre:
Mecanismo formal	<ul style="list-style-type: none"> • Escuela Científica. • Escuela de Harvard. • Teoría de la Contingencia. • Teoría de la Agencia. 	El diseño de los mecanismos formales del SC.
Mecanismo Psico-social	<ul style="list-style-type: none"> • Escuela de las Relaciones Humanas. • Procesamiento Humano de la Información. • Teoría de Sistemas Abiertos. 	El control se alcanza a través de los mecanismos psico-sociales y el diseño de los mecanismos formales debe considerar estos aspectos.
Mecanismo Cultural	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura como variable independiente. • Cultura como metáfora. • Dentro de una cultura social más amplia. 	El control se consigue a través de la socialización. Es el resultado de la cultura y el sistema formal debe estar vinculado con los valores.

Fuente: Adaptado de Amat (1991, p. 42).

En este sentido, podríamos decir que las asunciones implícitas en esta definición son similares a los planteamientos analizados en el Capítulo I, referentes a la corriente interpretativa e, incluso en menor medida, a la crítica.

En cuanto a la definición del Control Organizativo, Otley (1980) ni siquiera se ocupa de ella, limitándose a considerar una serie de características - epígrafe 2 del presente capítulo-, que deben reunir los procesos de control para que la función de control sea eficiente. Por su parte, Flamholtz (1983), sólo menciona un conjunto de acciones, actividades y mecanismos, aunque ya considera la cultura organizativa en su modelo. Por último, Amat (1991) pone de manifiesto la importancia de distinguir expresamente dentro de los mecanismos de control, entre los formales y los no formalizados.

En lo referente al modelo propiamente dicho (Gráfico 9), cabe señalar que se fundamenta en el empleo combinado de una serie de mecanismos de control para encaminar el comportamiento de los miembros de la organización, de forma que se alcance la congruencia necesaria con los objetivos organizativos que permitan su logro.

De forma breve, pasamos a describir los principales mecanismos que componen este modelo (Amat, 1991, pp. 59-61):

a.- Mecanismos Formales de Control. Dentro de éstos, se distinguen dos clases principales:

a.1.- Sistema de Control Formal. Se asemeja en gran medida a lo que Flamholtz (1983) denominó *Core Control System* y, comprendería los siguientes subsistemas:

a.1.1.- Sistema de Planificación. Encargado, básicamente, de la formalización de los objetivos de diversos aspectos del proceso de presupuestación y control presupuestario, por ejemplo, el grado de

formalización de los presupuestos, de participación o de intervención de la Alta Dirección en su proceso de elaboración, etc.

a.1.2.- Sistema de Información. Consideraría la relación entre Contabilidad Analítica y Financiera. Este sistema incluiría las funciones de medición y *feedback*.

a.1.3.- Sistema de Evaluación. Con la información obtenida del anterior, podría desarrollar el proceso de evaluación mediante una serie de mecanismos diseñados específicamente para cada una de las organizaciones en particular.

a.2.- Otros Mecanismos Organizativos Formales de Control. Estaría compuesto por:

a.2.1.- Estructura Organizativa. Es decir, las diferentes características estructurales que se dan en una organización, entre las que destacan “*Relación con la casa matriz o con la propiedad, Formalización del comportamiento organizativo, Sistemas de coordinación, Cualificación del personal, Grado de descentralización y participación en el proceso directivo*” (Amat, 1991, p. 60).

a.2.2.- Estrategia Empresarial Formal o Planificación Estratégica. Fundamentalmente, las diversas magnitudes del proceso de elaboración de la estrategia, tales como “*Claridad de la misma, orientación a largo plazo o a corto plazo, grado de internacionalización de sus actividades, crecimiento versus*

estabilidad, grado de pragmatismo, proceso de planificación, grado de formalización” (Amat, 1991, p. 60).

b.- Mecanismos de Control no Formalizados:

b.1.- Mecanismos Psico-sociales. Compuestos por los diferentes estilos de comportamiento individual y las relaciones interpersonales que están relacionados con el desarrollo de la motivación intrínseca, mediante la consideración de las necesidades individuales en el proceso organizativo.

b.2.- Mecanismos Culturales. Son los procesos ligados a la identificación, comunicación e internalización de los valores de la organización.

Una vez analizados los diferentes componentes del SC propuesto por Amat (1991), hemos identificado como posibles mejoras sobre los modelos precedentes de Otley (1980) y Flamholtz y otros (1985), las siguientes:

a.- Un tratamiento más sistemático y estructurado del SC. Así, mientras que en Otley (1980) y en Flamholtz y otros (1985) simplemente se enumeran los mecanismos de control y se describen brevemente, Amat (1991) proporciona un desglose de los mismos mucho más preciso y, además, los describe con mayor detalle.

b.- Presta atención expresamente al análisis del papel que juega la información contable, cuando se emplea por parte de determinados componentes del SC en los distintos procesos de gestión.

En este sentido, destaca a modo ilustrativo una de las proposiciones planteadas (Amat, 1991, p. 68), que propone que *“los resultados, el*

Sistema de Control Formal, los Mecanismos Organizativos Formales, los Mecanismos Psico-sociales, y las acciones de Dirección en general contribuyen a modificar la Cultura Organizativa". Esto refleja, que si bien la cultura puede ejercer, y ejerce como demuestra Amat (1991) en sus estudios empíricos, una influencia más o menos indirecta, sobre el comportamiento humano a través del impacto que ésta tiene sobre los diferentes componentes que está enmarcando; no debemos obviar que también puede ser influida por el efecto conjunto o individual, de todos estos elementos. Por ejemplo, un cambio en el Sistema de Evaluación del Rendimiento y de Incentivos puede facilitar la internalización social de valores que conducirían a una cultura de la autorresponsabilización y el autogobierno de los individuos y grupos dentro de organización.

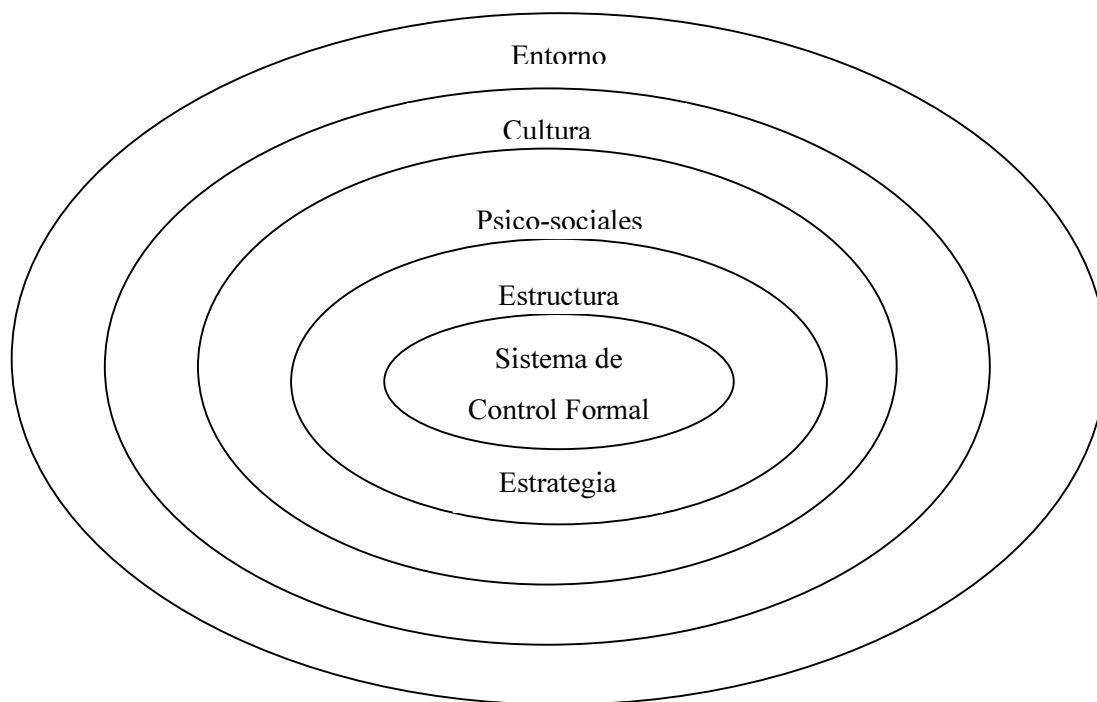
A continuación, analizamos el proceso de formulación de propuestas y las implicaciones del modelo de Amat (1991), lo que conlleva la consideración de las asunciones subyacentes en su modelo.

Los diferentes anillos considerados por Amat (1991), desde interior al exterior (Gráfico 10) son: El Sistema de Control Formal, éste estaría enmarcado sucesivamente por los Mecanismos Organizativos Formales (Estructura y Estrategia), los Mecanismos Psico-sociales, la Cultura Organizativa y, finalmente, el Entorno.

Precisamente, el grado de incertidumbre relacionado con el dinamismo, la heterogeneidad y la hostilidad del entorno, es la principal fuente de influencia sobre las complejas relaciones de complementariedad y de sustitución entre los diferentes mecanismos para la consecución de un comportamiento humano congruente con los objetivos organizativos que, además, permitiría alcanzarlos.

En segundo lugar, podríamos encontrar como caso extremo, un SC donde el comportamiento individual o grupal se pudiese orientar hacia el logro de los objetivos organizativos con un simple Sistema de Control Formal. Esta situación particular sería consecuencia de la estructura relacional descrita en el Gráfico 10 y siempre estaría en función de una serie contingencias organizativas que permitirían alcanzar unos niveles de congruencia razonablemente válidos entre los objetivos individuales y organizativos, para que el comportamiento de los individuos sea el más adecuado con vistas al logro de las metas de la organización. Nos gustaría aclarar que este caso descrito a modo de ejemplo, simplemente sería una de las posibles combinaciones de entre las múltiples configuraciones potenciales que puede adoptar el SC.

Gráfico 10: Los Círculos de Influencia de los Principales Componentes del Sistema de Control.

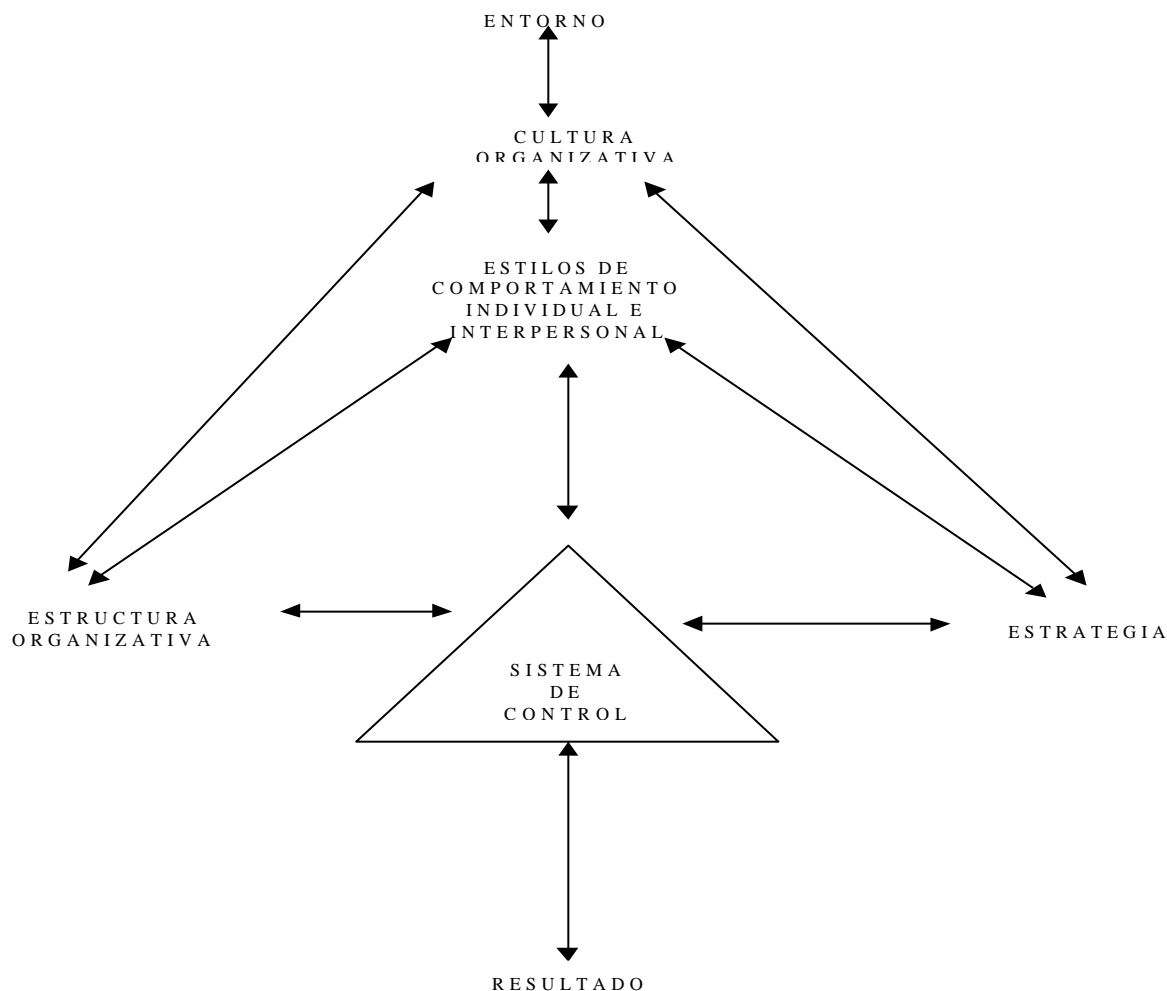


Fuente: Adaptado de Amat (1991).

En relación con lo anterior, podemos decir que conforme se incrementa el número y la complejidad de las variables contingentes que componen el marco donde se encuadra el SC que pretendamos estudiar, los diferentes mecanismos de control tendrán que complementarse o suplirse, en mayor medida para poder alcanzar los objetivos organizativos. Por ejemplo, en entornos con un elevado grado de incertidumbre, el Sistema de Control Formal por sí sólo, no será suficiente para lograr el comportamiento humano deseado, por lo que tendrá que complementarse con otros mecanismos de carácter formal o informal o, incluso, éstos podrán llegar a sustituir a los primeros.

Gráfico 11: Modelo Modificado para el Estudio de los Sistemas de Control

Propuesto por Amat.



Fuente: Amat (1998, p. 25).

Una vez llegados a este punto, pasamos a mostrar las limitaciones del modelo de Amat (1991). Éstas son:

a.- Aunque se describe el Sistema de *Feedback* como parte del SI que, a su vez, estaría dentro del Sistema de Control Formal, entendemos que esta concepción es muy limitada, ya que sólo se trabajaría con datos provenientes de la Contabilidad Financiera y Analítica, además sólo podría influir sobre los diferentes componentes del Sistema de Control Formal.

Entendemos, que si bien este Sistema de *Feedback* debe estar presente en las organizaciones para contribuir a ejercer el control *ex post* de los procesos cibernéticos propios de los componentes del Sistema de Control Formal o *Core Control System*, también debe concebirse con una mayor amplitud. Es decir, este Sistema de *Feedback* se caracteriza por actuar en un ámbito restringido, sólo en la parte formal, y por tener una clara orientación al corto plazo, pues tal como sugiere Amat (1991), emplearía mayoritariamente información financiera con fines de gestión a nivel operativo.

b.- Otra limitación viene dada por la poca claridad en la presentación gráfica de las relaciones entre determinados elementos del modelo teórico propuesto para el estudio de los SC. Estamos refiriéndonos a los componentes Evaluación, Información y Comportamiento, que aparecen representados de forma aislada y totalmente independiente en la primera propuesta de modelo (Gráfico 9). Este hecho dificulta la interpretación, tanto de las posibles relaciones entre estos tres componentes del SC con otros, como del papel que juegan dentro de SC.

Este inconveniente parece que se intenta superar en la segunda versión del modelo (Gráfico 11) mediante la supresión de la representación de los tres elementos mencionados, Comportamiento, Evaluación e Información.

c.- A pesar de que los objetivos organizativos son considerados como un componente principal en la definición del Control Organizativo, éstos no son considerados de manera explícita en ninguna de las dos versiones del modelo (Gráficos 9 y 10) así como tampoco se trata en profundidad su papel dentro del propio modelo.

d.- El papel de la variable Resultado, así como las dimensiones que lo conformarían, no están suficientemente tratadas en el trabajo analizado. El RO ha de ser un elemento presente en cualquier SC porque como ya explicamos al analizar el modelo de Otley (1980), servirá para llevar a cabo el control *ex post*, sobre la medida en que se han logrado los objetivos planteados a priori por la organización.

Estrechamente relacionado con lo anterior, la ausencia de una conceptualización clara del RO y de su interrelación con los demás componentes del SC, especialmente con los objetivos organizativos, provoca la falta de un sistema global de medición y de incentivos en base a ese RO. No obstante, Amat (1991) menciona un sistema de incentivos dentro de lo que define como *Sistema de Información*.

5.- Análisis de los Principales Trabajos Empíricos Contingentes sobre Sistemas de Control.

Como se indicó en la introducción, prestamos una especial atención a los modelos teóricos desarrollados sobre los fundamentos del enfoque contingente por considerarlos como los más apropiados para el estudio de los SC, aunque estimamos necesario adoptar una aproximación más amplia a la que usualmente se ha venido empleando. Para identificar posibles áreas de desarrollo, llevamos a cabo una exhaustiva revisión de los trabajos empíricos realizados en nuestro área, así como en la de SI. También estudiamos algunas revisiones que reflexionan sobre las aportaciones de la Teoría de la Contingencia a la investigación en CpG.

El principal objetivo es contrastar la inclusión, o no, en dichos estudios de las propuestas para el estudio de los SC formuladas en los modelos hasta ahora examinados, es decir, las aportaciones de Otley (1980), Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991).

Esta labor nos ayudará a comprobar si tales sugerencias han contribuido a una mejor comprensión e interpretación de las cuestiones relacionadas con los procesos de diseño e implantación de los SC. Finalmente, realizamos varias propuestas de mejora a los marcos empleados.

En este sentido, terminamos el presente epígrafe con una serie de propuestas sobre determinados aspectos del estudio de los SC que presentan un alto potencial para mejorar la comprensión del diseño, implantación y funcionamiento de estos sistemas en las organizaciones contemporáneas. Estos aspectos a investigar se concretan en las siguientes cuestiones: (1) relacionadas a la naturaleza de las variables contingentes empleadas, así como su medición, (2) metodológicas, (3) relativas a la necesidad de considerar el RO en los modelos empleados y (4) reflexiones sobre los resultados obtenidos de los trabajos analizados.

Esta revisión no pretende ser exhaustiva, básicamente, por las siguientes razones:

a.- El período analizado 1980-1999, contiene el intervalo temporal de mayor producción científica basada en la aproximación contingente, por lo que pretender estudiar en profundidad todos los trabajos existentes requeriría otro estudio complementario al que aquí desarrollamos.

b.- La existencia de trabajos en los que se puede identificar planteamientos propios de la aproximación contingente, pero en los que no aparece ninguna mención expresa sobre las mismas, ni en el título ni en el resumen, lo que dificulta extremadamente su identificación para su posterior análisis.

c.- Como veremos más adelante, existe un número de trabajos en los que los modelos contingentes empleados son bastantes similares en términos de variables analizadas, método empleado y resultados obtenidos, por lo que la aportación individual de éstos al análisis global de la evolución de los trabajos empíricos, no cambiaría significativamente el resultado. Por lo tanto, hemos preferido escoger aquéllos que por sus notas distintivas pudiesen aportar más al análisis efectuado.

Teniendo en cuenta estas razones, la selección de trabajos que analizamos en este epígrafe ha sido recopilada de las revistas más prestigiosas² de las áreas antes mencionadas. Para ello, realizamos inicialmente una búsqueda en la base de datos ABI Inform, así como la revisión de los índices de estas revistas desde 1980. Después, tras un análisis previo de los trabajos elegidos, descartamos aquellos que aun empleando esta aproximación, no planteaban un modelo contingente explícito. El número de trabajos finalmente considerado para el análisis fue de 24.

En este apartado, presentamos en forma de tablas-resumen, una amplia síntesis de los trabajos empíricos revisados. Así, en la Tabla 16.1 hemos

² Las revistas consultadas, por orden alfabético, fueron: *Academy of Management Journal*; *Accounting and Business Research*; *Accounting, Organizations and Society*; *Akron Business and Economic Review*; *British Accounting Review*; *European Journal of Information Systems*; *Journal of Business Finance and Accounting*; *Journal of Management Information Systems*; *Management Accounting Research* y *The Accounting Review*.

recogido para cada uno de ellos, los siguientes aspectos: Cuestión estudiada, unidad de análisis y variable dependiente, variables consideradas en el modelo contingente propuesto y medidas empleadas para las mismas, datos sobre la muestra elegida y, en la última columna, las técnicas de recogida de datos utilizadas.

En cuanto a la Tabla 16.2 las cuestiones consideradas han sido: Hipótesis formuladas, método de investigación empleado para su contrastación, principales resultados obtenidos y referencias explícitas a cuestiones metodológicas, en particular, a la necesidad de emplear otros métodos cualitativos como pueden ser los EDC.

A continuación, pasaremos a describir el contenido de ambas tablas para, posteriormente, profundizar en su análisis con vistas a poder evaluar diversos aspectos como: ¿Cuál ha sido la aportación de estos trabajos al avance del conocimiento científico en SC?, ¿en qué grado se ha considerado y mejorado el modelo mínimo propuesto en 1980 por Otley, así como las propuestas de Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991)?.

Este análisis servirá de base para identificar las posibles mejoras de la investigación en CpG y SI, tanto en la conceptualización de los fenómenos organizativos a estudiar, como de los modelos teóricos aplicables y los métodos a emplear.

Para iniciar el examen descriptivo, centraremos nuestra atención en los métodos empleados en los estudios contingentes. En este sentido, hemos de señalar que han predominado los de carácter estadístico y cuantitativo. Este hecho ha venido siendo una práctica inherente a estos trabajos como lo demuestran las revisiones de la Teoría de la Contingencia Estructural, base para

planteamientos más avanzados en las distintas disciplinas analizadas, en las que ya se destacaba que “*casi todos los estudios eran de naturaleza, cross-sectional [...] sin tener en cuenta si la organización estaba creciendo o pasando por un momento delicado*” (Pfeffer, 1987, p. 151).

Estos estudios de corte determinista, se realizaban para un período concreto de tiempo, seleccionando una muestra de empresas y sometiendo a tratamiento estadístico los factores que podían influir sobre la variable dependiente por excelencia, la estructura organizativa.

En este período se analizan organizaciones muy diversas, desde grandes empresas a PYMES y unidades de negocio de multinacionales. Los índices de respuestas válidas han sido bastante altos, llegando a alcanzar valores de hasta un 85%. Estas muestras se han tomado mayoritariamente en EEUU (10), Australia (6) y Canadá (3). Por el contrario, este tipo de estudios han sido poco empleados en Europa, sólo hemos analizado el trabajo de Ezzamel (1990) desarrollado en el Reino Unido (Tabla 16.1., columna 5).

En cuanto a los métodos de investigación empleados en la actualidad (Tabla 16.2., columna 3) destacan los modelos de regresión múltiple que se presentan con diferentes grados de complejidad y sofisticación. También se emplean el análisis de *clusters* y el *path analysis*. La técnica de recogida de datos por excelencia en estos trabajos ha sido el cuestionario postal, aunque también se han empleado entrevistas estructuradas basadas en cuestionarios-guión (Tabla 16.1., columna 6).

Tabla 16.1: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados I.

TRABAJO	CUESTIÓN	U.D.A./V.D.	VARIABLES/MEDIDAS	MUESTRA	RECOGIDA DATOS
Merchant (1981)	Influencia de la EO sobre los sistemas presupuestarios, y de éstos sobre RD y RO.	Organización / RD y RO.	<ul style="list-style-type: none"> EO: Tamaño en base a número de empleados, diversificación de los negocios y descentralización de la TDD. Sistema presupuestario: Características de la información generada y del propio sistema (p. 818). RD: Motivación y actitudes de los decisores. RO: Autoevaluación de altos directivos. 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 19 empresas. 201 cuestionarios. 170 respuestas válidas (85%). 	<ul style="list-style-type: none"> Entrevista al <i>Controller</i> o responsable financiero. Envío de cuestionarios a directivos intermedios.
Govindarajan (1984)	Relación entre empleo de la información contable, IEP y evaluación del RD.	MAS / RO	<ul style="list-style-type: none"> IEP: Percepciones de los encuestados sobre el grado de predictibilidad y estabilidad del entorno. Efectividad en la gestión y organización (RD): Indicadores objetivos y sobre todo, subjetivos. 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 8 multinacionales con una cartera de negocios amplia. 70 envíos con 58 válidos (82%). 	<ul style="list-style-type: none"> 2 entrevistas iniciales con altos ejecutivos. Cuestionarios a jefes de UEN.
Gordon y Narayanan (1984)	Relaciones entre EO, IEP y SIC.	Organización / EO y estructura del SIC.	<ul style="list-style-type: none"> IEP: Percepciones de los encuestados sobre el grado de predictibilidad y estabilidad del entorno. EO: Grado de centralización, formalización y burocratización. SIC: Características de la información empleada (histórica, previsional, interna, externa, financiera o no, etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> USA: PYMES independientes. 40 seleccionadas de las que colaboraron 34. 	<ul style="list-style-type: none"> Entrevista Cuestionario a la alta dirección.
Govindarajan y Gupta (1985)	Relación entre estrategia, sistemas de incentivos y su impacto sobre el rendimiento de las UEN.	UEN / Rendimiento de las UEN.	<ul style="list-style-type: none"> Estrategia de la UEN: Combinación de distintos criterios de identificación (p. 56). Sistema de incentivos: Medidas objetivas de carácter cuantitativo-financiero y subjetivas (p. 59). Rendimiento de la UEN: En función de distintos criterios ponderados con predominio de los económico-financieros (p. 58). 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 8 empresas diversificadas. 70 cuestionarios a los directivos de las UEN. 58 respuestas válidas (82%). 	<ul style="list-style-type: none"> 2 entrevistas piloto con altos directivos de las empresas. Envío de cuestionarios a los directivos de las UEN.

ABREVIATURAS EMPLEADAS (por orden alfabético):

EDC: Estudios de Caso. **EO:** Estructura Organizativa. **FCE:** Factores Críticos de Éxito. **IEP:** Incertidumbre Externa Percibida. **MAS:** *Management Accounting System(s)*. **MIS:** *Management Information System(s)*. **RD:** Rendimiento de la Dirección. **RO:** Rendimiento Organizacional. **ROA:** Tasa de Retorno sobre Activos. **ROI:** Tasa de Retorno sobre Inversiones. **SCG:** Sistemas de Control de Gestión. **SI:** Sistema(s) de Información. **SIC:** Sistema(s) de Información Contable(s). **TDD:** Toma de Decisiones. **TI:** Tecnologías de la Información. **UEN:** Unidad Estratégica de Negocio.

Continuación Tabla 16.1: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados I.

TRABAJO	CUESTIÓN	U.D.A./V.D.	VARIABLES/MEDIDAS	MUESTRA	RECOGIDA DATOS
Hambrick y Lei (1985)	Estudia como influyen determinadas variables en la relación entre estrategia y RO.	Organización / RO.	<ul style="list-style-type: none"> • Variables contingentes: Etapa del ciclo de vida del producto, tipo de sector donde opera, diferenciación de los productos, cambio tecnológico, concentración sectorial, frecuencia de compra, etc. (pp. 768-771). • Estrategia: En base a una serie de atributos (p. 772). • RO: ROI. 	<ul style="list-style-type: none"> • USA: Emplea datos de 1470 empresas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se emplean los datos de otro proyecto de investigación (p. 773).
Chenhall y Morris (1986)	Relación entre nivel de IEP y diseño de los SIC.	Subunidades organizativas / Utilidad percibida de los SIC.	<ul style="list-style-type: none"> • Descentralización: Nivel de autonomía delegada. • IEP: Percepciones de los encuestados sobre el grado de predictibilidad y estabilidad del entorno. • Interdependencia organizativa: Niveles y frecuencia de intercambio de información entre distintas subunidades. • Utilidad percibida del SIC: Características de la información (amplitud, oportunidad, agregación e integración). 	<ul style="list-style-type: none"> • Australia: 36 empresas. • 68 directivos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas con cuestionario.
Jenster (1986)	Relaciones entre Sistemas de Control-Estrategia-RO.	Organización / RO.	<ul style="list-style-type: none"> • Orientación estratégica: Clasificación de las empresas en base a la tipología: Defensores, analizadores, reactivos y prospectores. • Monitorización de los distintos factores críticos de éxito. • RO: En base a indicadores financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> • USA: 331 empresas, subsidiarias y unidades de negocios. • 124 cuestionarios válidos (37%). 	<ul style="list-style-type: none"> • 3 entrevistas previas a la encuesta. • Cuestionario piloto a 14 altos directivos. • Cuestionario definitivo.
Macintosh y Daft (1987)	Analiza la relación entre el nivel de interdependencia departamental y el diseño de los SCG.	Organización / SCG.	<ul style="list-style-type: none"> • Interdependencia departamental. Considera tres niveles distintos: Secuencial, recíproca y conjunta. • SCG: Analiza la elaboración de los presupuestos operativos, los informes estadísticos que se generan y las políticas y procedimientos de operaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> • USA y Canadá: 25 empresas. • Colaboran 20. • 90 departamentos involucrados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevista con los <i>Controllers</i> de las empresas. • Entrevistas y cuestionario a los jefes de departamento.
Simons (1987)	Relación entre Estrategia y SIC.	SIC / RO.	<ul style="list-style-type: none"> • SIC: Atributos de la información generada. Por ejemplo, empleo de información externa, tipo de procesos presupuestarios, control de costes, etc. (p. 363). • Estrategia: Defensiva o innovadora. 	<ul style="list-style-type: none"> • Canadá: 261 empresas de 38 sectores distintos. • 177 respuestas válidas (66%). 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuestionario a los <i>chief executive officers</i>. • 12 entrevistas aleatoriamente.

Continuación Tabla 16.1: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados I.

TRABAJO	CUESTIÓN	U.D.A./V.D.	VARIABLES/MEDIDAS	MUESTRA	RECOGIDA DATOS
Kim (1988)	Relación factores de desarrollo y rendimiento de los SIC.	SIC / Rendimiento del sistema (satisfacción del usuario).	<ul style="list-style-type: none"> Efectividad del SIC: Satisfacción de los usuarios de la información. Contexto organizativo, niveles de coordinación, tecnología y tamaño de los grupos de trabajos (p. 480). 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 91 Hospitales. 28 colaboraciones válidas (31%). 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario al responsable del SIC del hospital.
Elmore (1990)	Relación entre el tamaño organizacional y los SIC.	Organización / Características de los SIC.	<ul style="list-style-type: none"> SIC: Características de empleo, técnicas y tipología de los informes generados. Tamaño organizativo: Número de empleados, volumen de ventas y valor estimado de mercado de los activos de la empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 150 empresas. 98 respuestas válidas (52%). 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario a los <i>controllers</i> o <i>contables de gestión</i>.
Ezzamel (1990)	Relaciones IEP y tamaño organizacional, con los sistemas de presupuestación.	Organización / Sistema de presupuestación.	<ul style="list-style-type: none"> Sistema de presupuestación: Nivel de participación, evaluación, interacción con los superiores, etc. (p. 182). Contexto organizativo: IEP, tamaño organizativo y nivel de autonomía en la gestión. 	<ul style="list-style-type: none"> UK: 186 empresas. 81 respuestas válidas (44%). 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario a los directores financieros.
Raymond (1990)	Relación entre EO y el diseño de los SI.	Organización / Éxito de los SI.	<ul style="list-style-type: none"> Éxito del SI: Satisfacción de los usuarios. Contexto organizativo: Tamaño, madurez, recursos, marco temporal y nivel de sofisticación de los SI (p. 6). 	<ul style="list-style-type: none"> Canadá: 34 PYMES industriales. 	<ul style="list-style-type: none"> Entrevistas a la alta dirección en base a un cuestionario previo.
Gul (1991)	Relaciones entre SIC, IEP y el rendimiento de la dirección (RD).	SIC / RD (nivel de satisfacción con el sistema).	<ul style="list-style-type: none"> RD: Según el desempeño de diferentes actividades directivas. SIC: Nivel de sofisticación. IEP: Nivel de incertidumbre percibido en la realización de las tareas (pp. 58-59). 	<ul style="list-style-type: none"> Australia: 200 PYMES del sector de la ingeniería. 42 respuestas válidas. 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario dirigido a directivos o dueños.
Mahmood y Man (1993)	Relaciones entre inversiones en TI, estrategia y RO.	Organización / RO.	<ul style="list-style-type: none"> Inversiones en TI: Empleo de diferentes ratios. RO: Ratios financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 100 empresas. 	<ul style="list-style-type: none"> Datos obtenidos de <i>Computer World</i> (1988) y <i>Disclosure Database</i>.

Continuación Tabla 16.1: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados I.

TRABAJO	CUESTIÓN	U.D.A./V.D.	VARIABLES/MEDIDAS	MUESTRA	RECOGIDA DATOS
Mia (1993)	Papel de los SIC en la relación entre el nivel de IEP y el RD.	SIC / RD (satisfacción usuarios).	<ul style="list-style-type: none"> RD: Nivel de satisfacción de los superiores que evalúan el trabajo de los directivos estudiados. SIC: Análisis de las características de la información generada. IEP: Percepciones de los encuestados sobre el grado de predictibilidad y estabilidad del entorno. 	<ul style="list-style-type: none"> Australia: 12 empresas. 8 colaboran. Selección de 85 directivos. 70 respuestas válidas (82%). 	<ul style="list-style-type: none"> Visita a empresas colaboradora para la selección de los directivos. Cuestionario.
Mahmood (1993)	Relación entre inversiones en TI y RO, en términos financieros.	Organización / RO económico.	<ul style="list-style-type: none"> Inversiones en TI: Empleo de diferentes ratios (p. 187). RO: Ratios financieros (p. 189). 	<ul style="list-style-type: none"> USA: 100 empresas. 	<ul style="list-style-type: none"> Datos obtenidos de <i>Computer World</i> (1988) y <i>Disclosure Database</i>.
Gul y Chia (1994)	Relaciones entre SIC, IEP, EO y RD.	Organización- SIC / RD.	<ul style="list-style-type: none"> IEP: Percepciones de los encuestados sobre el grado de predictibilidad y estabilidad del entorno. SIC: Características de la información generada. EO: Nivel de descentralización de la gestión. RD: Desempeño de diferentes actividades directivas (p. 420). 	<ul style="list-style-type: none"> Hong Kong: 100 subunidades de empresas. 48 respuestas válidas (48%). 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario dirigido a altos directivos.
Mia y Chendal (1994)	Relaciones entre SIC, diferenciación funcional y RD.	SIC / RD.	<ul style="list-style-type: none"> RD: Medido por los superiores que reciben la información de los directivos de las distintas áreas. Diferenciación funcional: Nivel de incertidumbre y dificultad de las tareas en los distintos departamentos. SIC: Características de la información generada, frecuencia de uso de la misma, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> Australia: 20 empresas para una preselección de 12 y una selección definitiva de 5. 75 directivos seleccionados. 	<ul style="list-style-type: none"> Entrevista piloto a varios miembros de la alta dirección para la preselección de las empresas. Entrevistas con cuestionarios.
Chia (1995)	Relación entre EO, SIC y RD.	Organización- SIC / RD.	<ul style="list-style-type: none"> SIC: Nivel de sofisticación en términos de amplitud de la información, grado de integración y agregación de la misma y oportunidad en la elaboración. EO: Niveles de descentralización de la gestión (p. 817). RD: Desempeño de diferentes actividades directivas (medido igual que en Gul y Chia, 1994). 	<ul style="list-style-type: none"> Singapur: 100 empresas. 48 respuestas válidas. 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionarios a altos directivos.

Continuación Tabla 16.1: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados I.

TRABAJO	CUESTIÓN	U.D.A./V.D.	VARIABLES/MEDIDAS	MUESTRA	RECOGIDA DATOS
Raymond y otros (1995)	Relaciones entre inversiones en TI, EO y RO.	Organización / RO.	<ul style="list-style-type: none"> • Sofisticación de las TI: En función de una serie de criterios sobre uso y gestión de las TI (p. 7). • EO: En términos de centralización, formalización de los procesos y complejidad de los mismos. • RO: En base a ratios financieros como el ROI, ROA, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Canadá: 1000 PYMES. • 180 respuestas válidas (18%). 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuestionario a los <i>Chief Executive Officers</i>.
Chong (1996)	Relación entre SIC, incertidumbre en el trabajo, y RD.	SIC / RD.	<ul style="list-style-type: none"> • Incertidumbre en el trabajo: Tareas de las unidades de trabajo. • SIC: Utilidad percibida por los usuarios. • RD: Desempeño de diferentes actividades directivas (medido igual que en Gul y Chia, 1994). 	<ul style="list-style-type: none"> • Australia: 78 empresas. • 42 respuestas válidas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuestionarios a altos directivos.
Fisher (1996)	Relaciones entre IEP, SIC y utilidad percibida de la información para la gestión.	SIC / Utilidad percibida.	<ul style="list-style-type: none"> • IEP: Percepciones de los encuestados sobre el grado de predictibilidad y estabilidad del entorno. • SIC: Utilidad percibida por los usuarios en función de la información generada por el sistema y el empleo de la misma. 	<ul style="list-style-type: none"> • Australia: 143 empresas de 9 grupos industriales distintos. • 98 respuestas válidas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuestionarios a altos directivos.
Hardgrave, B.C.; Wilson, R.L.; Eastman, K. (1999)	Relaciones entre la estrategia de prototipos empleada para el desarrollo de nuevos SI y el éxito en la implantación de éstos.	Organización / Éxito en el desarrollo de nuevos SI.	<ul style="list-style-type: none"> • Características del entorno: (1) Cuestiones relativas al proyecto de desarrollo como la duración, tamaño, innovación, etc. y (2) otras relacionadas con los usuarios como participación, experiencia, etc. (p. 119). • Estrategia de protocolo: El grado de empleo de éste antes, durante y después de la implantación del nuevo SI. • Satisfacción de los usuarios: El grado en que la información proporcionada por el nuevo SI cumple sus necesidades informativas. 	<ul style="list-style-type: none"> • USA: 500 empresas. • 500 cuestionarios. • 133 respuestas válidas (27%). 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuestionarios a los responsables del desarrollo del nuevo SI. • Cuestionario a los usuarios del nuevo SI.

Fuente: Elaboración Propia.

En la última columna de la Tabla 16.2., se recogen las propuestas de los autores sobre las limitaciones metodológicas de sus trabajos. Éstas son, básicamente, dos: (1) la necesidad de abordar las cuestiones tratadas mediante estudios longitudinales y (2) el empleo de métodos de investigación cualitativa, especialmente, los EDC. Ambas propuestas van encaminadas a poder captar las interrelaciones causales entre las variables presentes en los modelos y a posibilitar su ampliación mediante la consideración de un mayor número de variables.

En los trabajos de las dos áreas analizadas se han seguido los mismos parámetros de diseño y desarrollo de la investigación. Así, se han utilizado intensivamente las macroencuestas para identificar las variables contingentes tanto internas como externas a la organización, las relaciones más significativas entre las mismas y los procesos de diseño, implantación y evaluación de los SC.

Entre las variables contingentes independientes más empleadas (Tabla 16.1., columna 4) en los estudios analizados destacan: (1) distintos aspectos de la Estructura Organizativa -tamaño, grado de centralización o descentralización, de formalización, de burocratización, de interdependencia organizativa, nivel de complejidad de los procesos organizativos, grados de diferenciación funcional, etc.-, (2) la Estrategia -diferentes orientaciones estratégicas medida en base a distintos criterios (Hambrick y Lei, 1985; Govindarajan y Gupta, 1985), tipologías de estrategia, etc.-, la Tecnología -niveles de sofisticación de las TI, volumen de inversiones en TI, etc.- y el Entorno Exterior -medido en términos de incertidumbre externa percibida por los directivos-.

Tabla 16.2: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados II.

TRABAJO	HIPÓTESIS FORMULADAS	MÉTODO	PRINCIPALES RESULTADOS	EDC
Merchant (1981)	<ul style="list-style-type: none"> • A mayor tamaño, grado de diversificación y descentralización; los sistemas de presupuestación serán más formalizados, participativos y sofisticados. • El grado de motivación y de actitudes favorables será mayor mientras más formalizados, participativos y sofisticados sean los sistemas de presupuestación. • EL RO será mejor a mayor consistencia entre el contexto organizativo y el sistema presupuestario. 	Regresión Múltiple.	Los sistemas presupuestarios están estrechamente relacionados con las características organizativas estudiadas. En general, el grado de formalización de estos sistemas está directa y positivamente relacionado con el RO.	Resalta la necesidad de estudios de campo intensivos para captar las interrelaciones entre las variables estudiadas (p. 827).
Govindarajan (1984)	<ul style="list-style-type: none"> • Los directivos de las UEN emplean en mayor medida sistemas de recompensas basados en medidas subjetivas del rendimiento, mientras mayor sea la IEP. • La relación formulada se fortalecerá en los casos de las UEN más efectivas. 	Regresión Múltiple.	El aumento en el nivel de IEP repercute negativamente sobre el grado de adecuación de la información contable, financiera y cuantitativa al evaluar el RO.	Menciona la posibilidad de emplear otros métodos alternativos (p. 133).
Gordon y Narayanan (1984)	<ul style="list-style-type: none"> • Existe una asociación positiva entre las estructuras orgánicas y la IEP. • La importancia percibida de la información <i>ex-ante</i>, externa y no financiera es mayor a mayores niveles de IEP. • La importancia percibida de la información <i>ex-ante</i>, externa y no financiera es mayor con estructuras orgánicas. 	Regresión Múltiple.	Existe una relación positiva entre el nivel de IEP, las estructuras orgánicas y una mayor necesidad de información externa, previsional y no financiera del SIC. Esta relación se contrasta para niveles de IEP alto, pero no a la inversa.	Para considerar otras variables propone emplear los EDC (p. 43).
Govindarajan y Gupta (1985)	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando los sistemas de incentivos se basan en criterios de gestión cuantitativos a largo plazo, el impacto sobre el rendimiento será mayor en aquellas UEN con una estrategia a largo plazo. • Cuando los sistemas de incentivos se basan en criterios de gestión cuantitativos a corto plazo, el impacto sobre el rendimiento será mayor en aquellas UEN con una estrategia de “cosecha”. • Cuando los sistemas de incentivos se basan en criterios de gestión cualitativos, el impacto sobre el rendimiento será mayor en aquellas UEN con una estrategia a largo plazo. 	Regresión Múltiple.	Los sistemas de incentivos influyen de forma distinta sobre el rendimiento de las UEN según los criterios y variables evaluadas por ellos mismos y la estrategia seguida por la UEN.	Reconoce las limitaciones de los estudios transversales y propone estudios longitudinales (p. 64).
Hambrick y Lei (1985)	<ul style="list-style-type: none"> • Todas las variables (10) analizadas son significativas. • La etapa del ciclo de vida del producto es la más importante. • Las variables se pueden clasificar según la importancia relativa esperada de las mismas en dos categorías, primarias y secundarias (p. 771). 	Regresión Múltiple.	Se identifican distintos grados de influencia de estas variables estudiadas sobre la relación estrategia y RO. La más importante es el tipo de sector donde opera (si produce para consumidores finales o para otro sector industrial), en contra de la hipótesis segunda.	Reconoce las limitaciones de los estudios transversales y propone estudios longitudinales (p. 64).

Continuación Tabla 16.2: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados II.

TRABAJO	HIPÓTESIS FORMULADAS	MÉTODO	PRINCIPALES RESULTADOS	EDC
Chenhall y Morris (1986)	<ul style="list-style-type: none"> • Existe una relación directa entre la utilidad percibida del SIC, cuando estos sistemas se conciben ampliamente, y la IEP, la interdependencia organizativa y el grado de descentralización. • Los autores plantean otras 4 hipótesis relacionadas con la utilidad percibida del SIC con características de la información y variables contextuales (pp. 21-23). 	Regresión Múltiple.	A mayor nivel de IEP y de interdependencia organizacional, mayor es la utilidad percibida de los SIC.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.
Jenster (1986)	<ul style="list-style-type: none"> • Existen diferencias entre las empresas con diferentes orientaciones estratégicas y la forma en que se vigilan los FCE. • Existe relación entre la procedencia, dentro de la empresa, de los responsables de vigilar los FCE y el RO. • La relación entre la vigilancia de los FCE y el RO varía en función de los distintos tipos de estrategias adoptadas. 	Análisis de la Varianza (ANOVA).	El contexto estratégico influye sobre el diseño organizacional y de los SIC, y ambos sobre el RO.	Reconoce una serie de limitaciones metodológicas del estudio (p. 32).
Macintosh y Daft (1987)	<ul style="list-style-type: none"> • El uso de presupuestos operativos e informes estadísticos, estará relacionado positivamente con el grado de interdependencia secuencial entre los departamentos y negativamente con los de relación conjunta. • El uso de las políticas y procedimientos, estará relacionado positivamente con el grado de interdependencia secuencial entre los departamentos y negativamente con los de relación conjunta. • El uso de presupuestos operativos, informes estadísticos y políticas y procedimientos, estará negativamente relacionado con el grado de interdependencia secuencial entre los departamentos. 	Regresión Múltiple.	<p>Cuando la interdependencia departamental es baja, el papel de las políticas y procedimientos de operaciones es un mecanismo de control importante. En el caso de una interdependencia moderada se emplean de manera extensiva los presupuestos operativos y los informes estadísticos.</p> <p>Cuando es elevada ninguno de los tres mecanismos se emplea preponderantemente.</p>	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.
Simons (1987)	<ul style="list-style-type: none"> • Los sistemas de control difieren entre las empresas que adoptan una estrategia defensiva y las que formulan una estrategia de innovación. 	Regresión Múltiple.	El empleo de los SIC está en función de la estrategia, a mayor consistencia entre ambos factores, mayor repercusión sobre el RO.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.
Kim (1988)	<ul style="list-style-type: none"> • En este estudio se formulan 7 hipótesis sobre el efecto conjunto que tendrían determinados pares de factores de desarrollo (variables independientes) sobre el rendimiento del SIC (variable dependiente), en términos de satisfacción de los usuarios de la información (pp. 475-476). 	Regresión Múltiple.	A mayor acoplamiento entre las características de desarrollo y las del SIC, mejor será el rendimiento esperado del sistema.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.

Continuación Tabla 16.2: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados II.

TRABAJO	HIPÓTESIS FORMULADAS	MÉTODO	PRINCIPALES RESULTADOS	EDC
Elmore (1990)	<ul style="list-style-type: none"> No plantea hipótesis, simplemente analiza la posible relación de distintas características de los SIC con el tamaño organizativo (pp. 74-75). 	Regresión Múltiple.	Las relaciones estudiadas resultan muy poco significativas, sólo los cambios en el tamaño organizativo parecen afectar a los SIC.	Reconoce una serie de limitaciones metodológicas del estudio.
Ezzamel (1990)	<ul style="list-style-type: none"> El nivel de IEP está positivamente asociada con las siguientes características del sistema presupuestario: Nivel de participación, delegación de la evaluación, dificultad para fijar objetivos y el nivel de interacción con los superiores. El tamaño organizativo está positivamente asociado con el nivel de participación y delegación de la evaluación, pero negativamente con el nivel de interacción con los superiores. El nivel de autonomía en la gestión está positivamente asociado con el nivel de participación y negativamente con el nivel de interacción con los superiores y la dificultad para fijar objetivos. 	Regresión Múltiple.	La influencia del tamaño y, sobre todo, de la IEP sobre los sistemas de presupuestación es significativa.	Propone considerar otras variables mediante el empleo de EDC (p.194).
Raymond (1990)	<ul style="list-style-type: none"> El nivel de éxito de los SI será mayor, (1) a mayor tamaño organizativo, (2) a mayor madurez organizativa, (3) a mayores recursos asignados a los SI y (4) a mayor duración del ciclo de planificación estratégica. El nivel de sofisticación de los SI será mayor, (1) a mayor tamaño organizativo, (2) a mayor madurez organizativa, (3) a mayores recursos asignados a los SI y (4) a mayor duración del ciclo de planificación estratégica. A mayor sofisticación de los SI, mayor éxito de los SI. 	Regresión Múltiple.	Existen relaciones significativas para todas las hipótesis y concluye afirmando que el diseño de los SI forma parte del diseño organizacional, por lo que las variables organizativas estudiadas han de ser tenidas en cuenta en estos procesos.	Reconoce la complementariedad que supondría el empleo de otras variantes metodológicas, como los estudios longitudinales (p. 194).
Gul (1991)	<ul style="list-style-type: none"> El efecto positivo sobre el RD de la información generada por un SIC sofisticado será mayor bajo condiciones de elevados niveles de IEP. 	Regresión Múltiple.	Cuanto mayor es la sofisticación de los SIC y el nivel de IEP, mejor es el RD. Para niveles bajos de IEP una alta sofisticación de los SIC, repercute negativamente sobre el RD.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.
Mia (1993)	<ul style="list-style-type: none"> Existe una relación positiva entre el nivel de IEP por los directivos y el nivel de empleo de la información del SIC, y una relación negativa con su rendimiento y satisfacción en el trabajo. Existe una relación positiva entre el nivel de uso del SIC por los directivos y su rendimiento y satisfacción en el trabajo. Existe una relación positiva entre el RD y los niveles de satisfacción en el trabajo de los directivos. 	<i>Path Analysis</i> Y Análisis de regresión.	A mayores IEP más importante es el papel de los SIC para la mejora del RD y la satisfacción de los directivos en el trabajo.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.

Continuación Tabla 16.2: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados II.

TRABAJO	HIPÓTESIS FORMULADAS	MÉTODO	PRINCIPALES RESULTADOS	EDC
Gul y Chia (1994)	<ul style="list-style-type: none"> Habrà un efecto sobre el RD debido a la interacci3n entre el nivel de IEP, las características de la informaci3n generada por el SIC y el nivel de descentralizaci3n de la gesti3n. La combinaci3n de un elevado grado de descentralizaci3n con una informaci3n del SIC muy sofisticada, tendrà un impacto negativo sobre el RD, cuando el nivel IEP es bajo. La combinaci3n de un elevado grado de descentralizaci3n con una informaci3n del SIC muy sofisticada, tendrà un impacto positivo sobre el RD, cuando el nivel IEP es alto. 	Regresi3n Múltiple.	El diseño de los SIC debe tener en cuenta el efecto conjunto de la interacci3n entre el nivel de descentralizaci3n y el nivel de IEP, para que pueda contribuir a la mejora del RD. Deben considerarse las variaciones estructurales de los distintos subsistemas de control para la mejora del RD.	No analiza las posibles limitaciones metodol3gicas.
Mia y Chendal (1994)	<ul style="list-style-type: none"> La interacci3n entre (1) la medida en que se emplea la informaci3n de un SIC concebido de manera amplia y (2) distintas áreas funcionales de la empresa, producci3n y <i>marketing</i>, no tiene porquè afectar significativamente al RD. 	Regresi3n Múltiple.	Las características de los SIC influyen sobre el RD de manera distinta segùn el área de la organizaci3n analizada (diferenciaci3n funcional).	No analiza las posibles limitaciones metodol3gicas.
Chia (1995)	<ul style="list-style-type: none"> A mayor grado de descentralizaci3n de la gesti3n, mayor serà el impacto de la informaci3n generada por un SIC sofisticado sobre el RD. Las características de esta informaci3n son: Amplitud (interna y externa, financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, pasada y <i>ex-ante</i>), nivel de agregaci3n, nivel de integraci3n y grado de oportunidad de la misma. 	Regresi3n Múltiple.	Existe una relaci3n positiva entre organizaciones descentralizadas con SIC sofisticados y el RD. Por el contrario, en entes centralizados un SIC muy sofisticado repercute negativamente sobre el RD.	Se proponen los EDC para complementar los estudios de estas características (p. 827).
Raymond y otros (1995)	<ul style="list-style-type: none"> El nivel de sofisticaci3n de las TI y la EO estàn positivamente relacionados. El nivel de sofisticaci3n de las TI y el RO estàn positivamente relacionados. La relaci3n positiva entre nivel de sofisticaci3n de las TI y EO es màs fuerte en empresas con un elevado RO. 	Regresi3n Múltiple.	Unos niveles altos de inversi3n en TI y en sofisticaci3n de la EO estàn relacionados positivamente con un mejor RO.	Expone las limitaciones de los estudios transversales (p. 13).
Chong (1996)	<ul style="list-style-type: none"> A mayor grado de incertidumbre percibida en el trabajo, màs fuerte serà la relaci3n positiva entre el uso de un SIC concebido ampliamente (informaci3n interna y externa, financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, pasada y <i>ex-ante</i>) y el RD. 	Regresi3n Múltiple	A mayor nivel de incertidumbre en el trabajo, mayor influencia positiva de niveles altos de sofisticaci3n del SIC sobre el RD; pero no a la inversa, pues serìa necesario buscar un nivel de congruencia adecuada entre las necesidades informativas de la direcci3n y nivel de sofisticaci3n del SIC.	No analiza las posibles limitaciones metodol3gicas.

Continuación Tabla 16.2: Análisis Comparativo de los Estudios Empíricos Contingentes Revisados II.

TRABAJO	HIPÓTESIS FORMULADAS	MÉTODO	PRINCIPALES RESULTADOS	EDC
Fisher (1996)	<ul style="list-style-type: none"> A mayores niveles de IEP, mayor es la utilidad de la información del SIC percibida por los usuarios del mismo bajo dos parámetros: (1) amplitud y (2) oportunidad. 	Regresión Múltiple.	La utilidad percibida de los MIS en general, SIC en particular, no depende sólo del nivel de IEP sino también de las características personales de los directivos.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.
Mahmood (1993)	<ul style="list-style-type: none"> Estudio exploratorio que no plantea hipótesis a priori. 	Análisis <i>Clusters</i> multidimensional.	En general se da una relación positiva entre el nivel de inversión en TI y el RO. El desarrollo de las TI dentro de las empresas es un componente de diferenciación de las mismas.	Se proponen los EDC para estudiar estas relaciones (p. 197).
Mahmood y Man (1993)	<ul style="list-style-type: none"> Estudio exploratorio que no plantea hipótesis a priori. 	Regresión Múltiple.	El impacto de las inversiones en TI sobre la estrategia y el RO no son mostrados como significativo en las empresas estudiadas.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.
Hardgrave, B.C.; Wilson, R.L.; Eastman, K. (1999)	<ul style="list-style-type: none"> Se formulan 15 hipótesis sobre las diferentes relaciones entre las distintas estrategias de protocolo y las principales características del entorno donde se adoptan y ha de implantarse el nuevo SI. 	Regresión Múltiple.	Las principales variables que influyen sobre el éxito final en el desarrollo de los SI, según los usuarios, son: Grado de innovación del proyecto, impacto del nuevo SI sobre la organización, participación de los usuarios, número de usuarios del nuevo SI y, finalmente, la experiencia de los responsables de desarrollo del nuevo SI.	No analiza las posibles limitaciones metodológicas.

Fuente: Elaboración Propia.

Otras variables contingentes³ empleadas menos frecuentemente, han sido: Sistemas presupuestarios (Merchant, 1981), sistemas de incentivos (Govindarajan, 1984), etapa del ciclo de vida del producto, tipo de sector donde opera, diferenciación de los productos, cambio tecnológico y concentración sectorial (Hambrick y Lei, 1985), incertidumbre en el trabajo (Chong, 1996), etc.

En lo relativo a las cuestiones, las más tratadas en estos trabajos han sido las que destacan el estudio de la influencia, o las relaciones, entre las variables contingentes antes mencionadas -bien a nivel individual, de parejas o como máximo de tres de ellas- y una variable dependiente. Esta última ha sido diferente según el estudio, aunque destacan como las más analizadas por los investigadores: La estructura organizativa, la estructura de los SC, el RO medido directa o indirectamente (Tabla 16.1, columna 4) y el rendimiento de los SC (Tabla 16.1., columna 2). Estas cuestiones han sido tratadas a distintos niveles de análisis que van desde la organización, pasando por subunidades organizativas y unidades de negocio estratégicas en multinacionales, a los propios SC o SIC (Tabla 16.1., columna 3).

Una vez definida la cuestión a estudiar, las variables contingentes y dependiente contenidas en los modelos y en los diferentes niveles de análisis, se formulan una serie de hipótesis (Tabla 16.2., columna 2) sobre las relaciones entre las distintas variables independientes y su impacto, conjunto o individual, sobre la variable dependiente considerada.

Una característica común a todos los trabajos es el análisis de las relaciones y el resultado conjunto de las mismas sobre la variable dependiente,

³ En este sentido, hemos de señalar que Blanco y Aibar (1998 y 1999) analizan el papel de la cultura -organizativa y local- como variable contingente para el diseño de los SC.

en base a pares de variables contingentes o como máximo a tres de ellas, cuestión ésta estrechamente relacionada con las limitaciones metodológicas propias de los modelos estadísticos empleados.

En cuanto al resultado de todos estos estudios, resalta como nota identificativa global el hallazgo de determinadas relaciones, más o menos fuertes en términos de significación estadística, entre las variables contingentes consideradas y la dependiente (Tabla 16.2. columna 2), pero nunca esta relación ha sido concluyente.

Este examen descriptivo detallado nos ha permitido resaltar las principales características que identifican a esta corriente de investigación en CpG y SI. Así, hemos tratado aspectos relacionados con las cuestiones analizadas, las variables empleadas para ello, hipótesis formuladas, muestras seleccionadas, métodos empleados para contrastar tales hipótesis y, finalmente, los tipos de resultados que se han obtenido.

A continuación, realizaremos el análisis del escenario descrito con el propósito de identificar las principales limitaciones, así como para detectar las oportunidades de investigación, que están presentes en este panorama de investigación. Presentaremos los resultados acerca de las limitaciones consideradas en los trabajos de Otley (1980), Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991); con el fin de evaluar los progresos en función de las propuestas de los modelos estudiados.

Asimismo, comentaremos las limitaciones identificadas en los trabajos revisados y haremos una propuesta para cada una de ellas con el ánimo de que sirva de guía para la identificación de oportunidades de investigación. A su vez,

éstas serán tenidas en cuenta para la elaboración del modelo teórico que propondremos para el estudio de los SC.

Las oportunidades de mejora de los modelos analizados en la revisión de los trabajos empíricos, podemos agruparlas en cuatro grandes bloques:

5.1.- Naturaleza de las Variables Contingentes y las Medidas Empleadas.

En este sentido, cabría criticar la gran dispersión de variables consideradas, incluso para aquellos trabajos en los que se pretenden examinar contingencias de la misma índole. Esta heterogeneidad no se da sólo en lo referente a la definición de las variables a estudiar, sino también en cuanto a las medidas empleadas para determinar los valores alcanzados por estas contingencias en las diferentes organizaciones estudiadas.

Esto dificulta, por un lado, la comparación de los resultados de estos estudios empíricos y, por otro, la valoración de su contribución. Sin embargo, esta tendencia nos parece lógica, pues es coherente con la filosofía propia de la Aproximación Contingente, es decir, la negación de la existencia de un SC universalmente válido para todas las organizaciones.

Aún más importante nos parece la concepción restrictiva del Sistema de Control Global de la organización implícita en todos los trabajos analizados. Éstos sólo consideran los componentes formalizados de dicho sistema, es decir, los factores relacionados con el diseño de la estructura organizativa y los sistemas formalizados de naturaleza cibernética como son los SC.

En relación con los modelos estudiados, podemos afirmar que consideran el denominado *Core Control System* (Flamholtz, 1983) o su equivalente en la propuesta de Amat (1991), el Sistema de Control Formal. No obstante, es cierto que algunos autores reconocen la existencia, aunque sin especificar, de otros mecanismos o elementos del Sistema Global de Control de carácter no formalizado e incluso, el hecho de que éstos puedan mantener una relación de complementariedad y de sustitución con los otros mecanismos formalizados que conforman el sistema global. Sin embargo, en ninguno de los trabajos se consideran de forma explícita estos elementos no formalizados del sistema.

De cualquier forma, el número y la naturaleza de las variables que intervienen en los fenómenos relacionados con la CpG en particular y con el *Management* en general, hacen que los modelos empleados en estos estudios sean poco adecuados para los propósitos perseguidos. Por ello, la mayoría de los trabajos terminan, como hemos indicado previamente, reconociendo sus limitaciones, entre ellas, el número de variables estudiadas. Esto obvia otras variables al menos igualmente importantes, para entender qué estructura y SC adoptan las organizaciones y porqué, como por ejemplo, todas las relacionadas con los componentes no formalizados del SC.

Ante esta situación, los investigadores han ido descartando los modelos contingentes basados sólo en unas cuantas variables, de cara a estudiar un fenómeno tan complejo como el diseño, la implantación y la explotación de los SC.

Las oportunidades de investigación relacionadas con la limitación examinada vendrían dadas, no tanto por un intento de unificación de las variables empleadas, sino más bien por una definición más precisa de las variables consideradas en los modelos planteados.

En lo referente a la inclusión de componentes no formalizados del Sistema de Control Global de la Organización -entiéndase cultura organizativa, interrelaciones personales, dinámicas de poder y otros factores sociopolíticos-, parece ser una de las principales fuentes de oportunidades de investigación. Estos elementos, como hemos discutido previamente, ya se consideraban explícitamente en los modelos de Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991). Ahora bien, defendemos que esta ampliación de los modelos contingentes mediante la consideración de variables intangibles y difícilmente medibles, hace necesario replantearse las aproximaciones metodológicas empleadas⁴.

Para finalizar con el análisis de la naturaleza de las variables contingentes y su medida, estudiaremos varios aspectos referentes a los modelos de Otley (1980), Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991):

a.- Los objetivos organizativos siguen sin ser considerados de manera expresa en los estudios analizados. A pesar de que en los tres modelos se reconoce, con diferente profundidad en su análisis, la importancia que éstos tienen para comprender mejor el funcionamiento de los SC. Ni siquiera se atienden en aquellos trabajos revisados más recientes y, por tanto, más lejanos en el tiempo con respecto al primero de los estudios examinados, el de Otley (1980).

b.- Específicamente con respecto al análisis realizado por Otley (1980), en la mayoría de los trabajos se aprecia una mejora en la definición de las variables contingentes empleadas, así como en su medida. No obstante, sería conveniente esforzarse para seguir mejorando el diseño de las investigaciones y la comparabilidad de los resultados.

⁴ Una muestra de esta adaptación es el trabajo de Blanco y Aibar (1998) que estudia la cultura organizativa empleando el EDC como método.

c.- No se atiende a la recomendación, presente en los tres modelos analizados, de no estudiar los SC de forma aislada. Así, no se encuentran trabajos en la revisión que hemos realizado en los que se estudien las interrelaciones de estos sistemas con otros mecanismos formalizados del sistema global.

5.2.- Cuestiones Metodológicas.

La característica predominante en los trabajos revisados es el empleo exclusivo de métodos cuantitativos. Éstos son adecuados para aplicarlos a estudios en los que la atención de los investigadores se centra en relaciones aisladas entre una o un par de variables contingentes y alguna de las dimensiones de la variable dependiente considerada. Implícitamente, el concepto de *fit* que subyace en este planteamiento es el de *interacción*⁵. Sin embargo, creemos que para entender mejor los fenómenos relacionados con el diseño e implantación de los SC, debería de adoptarse una aproximación de *fit de sistemas*.

Esto sería congruente con las propuestas de Flamholtz (1983) y de Amat (1991) sobre la necesidad de considerar componentes tanto formales como informales para el estudio de los SC, ya que estos trabajos sólo se han centrado en las posibles correlaciones, simples o conjuntas, entre las contingencias sometidas a estudio y la variable dependiente, nunca en las posibles relaciones con otras variables o elementos de los SC, ni tampoco en las relaciones causales entre ellas.

⁵ Sobre las diferentes conceptualizaciones del *fit*, véase el epígrafe 4 del Capítulo I.

La utilización de métodos de investigación cualitativa hubiera posibilitado abordar de manera global las complejas interrelaciones causa-efecto entre las diferentes contingencias y el diseño de los SC, así como la ampliación de los modelos contingentes tradicionalmente empleados en las dos disciplinas estudiadas. Esta cuestión está relacionada con la necesidad de incluir variables consideradas, cuestión tratada anteriormente.

En lo referente a las oportunidades de investigación para la mejora de las cuestiones metodológicas, podemos decir que son los mismos autores quienes reconocen las limitaciones expuestas y proponen algunas alternativas, entre las que destacan, básicamente, la defensa del empleo de los EDC y el llamamiento para realizar estudios longitudinales.

Por lo que se refiere a las proposiciones de Otley (1980) a este respecto, cabe afirmar que aunque éstas ya iban en el mismo sentido, en los trabajos más actuales se alcanza una mayor concienciación sobre las limitaciones e, incluso, un cierto consenso en señalar al EDC como el método cualitativo más adecuado para posibilitar, tanto un análisis causa-efecto de las múltiples interrelaciones, como la ampliación de los modelos a factores intangibles no formalizados de crucial importancia para poder alcanzar un conocimiento adecuado sobre los procesos de diseño, implantación y empleo de los SC.

Con respecto a las cuestiones metodológicas, tanto Flamholtz (1983) como Amat (1991), en sus respectivas propuestas de modelos mejorados con respecto al de Otley (1980), acompañan sus trabajos con dos estudios empíricos basados en métodos de investigación cualitativa. Más concretamente, emplean el EDC para examinar distintos SC en organizaciones de diferente naturaleza. Este hecho nos muestra con claridad el posicionamiento en cuanto a métodos de investigación, de ambos investigadores.

Chapman (1997) analiza las contribuciones de la aproximación contingente a la investigación en CpG, detectando un cierto grado de enfrentamiento entre los investigadores que emplean métodos de investigación cualitativa y los que usan los cuantitativos. El origen de esta situación es el empleo de los EDC que tratan de estudiar los SC como simples generadores de nuevas variables a considerar en los modelos contingentes ampliados. De momento, el resultado más evidente de esta confrontación entre ambas escuelas, es que cuando se han realizado estudios cualitativos, solo se ha hecho para generar nuevas relaciones entre las variables que, a su vez, han vuelto a estudiarse con métodos estadísticos cuantitativos.

De esta forma, los trabajos desarrollados en base a EDC, pierden todo su potencial interpretativo y explicativo sobre los complejos fenómenos organizativos analizados. El propio Chapman (1997) propone como una posible solución a esta paradoja el establecimiento de un continuo diálogo entre estas dos escuelas de investigación, lo que permitiría un enriquecimiento mutuo.

Simultáneamente, Langfield-Smith (1997, p. 228) analizó el estudio de la estrategia como contingencia de gran trascendencia en el diseño de los SC. Para ello, compara los trabajos que emplean los EDC y los realizados mediante métodos cuantitativos basados en grandes encuestas. La principal conclusión alcanzada en este análisis es que, a pesar de que ambas escuelas de investigación son válidas y complementarias, “[...]estudiar las complejas interrelaciones entre estrategia y Sistemas de Control, quizá sólo puede ser llevado a cabo mediante su investigación en profundidad”. Esta afirmación deja entrever el potencial de los EDC como método de investigación para dar consistencia a la evidencia fragmentada proporcionada por los resultados de los primeros trabajos del Enfoque Contingente.

Una razón que permite explicar que los trabajos revisados empleen de forma casi exclusiva métodos cuantitativos, podría encontrarse en su origen geográfico. La inmensa mayoría de los trabajos empíricos encontrados en el período analizado se desarrollaron fuera de Europa, más concretamente, 14 en Norteamérica, 6 en Australia, 2 en Asia y tan sólo 1 en Europa. En este sentido, cabe considerar la gran diferencia existente en cuanto a la formación de los investigadores (Panozzo, 1997), sobre todo, entre EEUU y Europa. Mientras que en EEUU la formación que reciben los futuros investigadores es de corte marcadamente economicista y con una clara orientación *cuantitativa* en cuestiones metodológicas, en Europa ha existido una mayor diversidad de escuelas de investigación (Hopwood y Schreuder, 1984), las cuales consideran de manera explícita cuestiones relacionadas con la Sociología y Psicología Organizacional. Este hecho ha influido de forma determinante en la formación de los investigadores europeos, manifestándose entre otras cuestiones, en la defensa de los métodos de investigación más *cualitativos*.

Para concluir, queremos manifestar que estamos convencidos de que el futuro de la investigación en CpG, en general, y de los SC en particular, pasa por un mayor empleo de los métodos de investigación cualitativos, sin que esto implique necesariamente el total abandono de los cuantitativos.

Por esta razón, en el epígrafe 8 realizaremos un estudio comparativo de los principales métodos de investigación cualitativa en CpG, que nos va a servir para justificar el EDC como estrategia de investigación para desarrollar los trabajos que analicen los procesos de diseño, implantación y funcionamiento de los SC.

5.3.- El Rendimiento Organizativo.

En alguno de los trabajos analizados se considera el RO, bien de manera indirecta⁶ mediante la autoevaluación de los directivos o bien con medidas financieras⁷ usando diferentes ratios financieros, entre los que destaca el ROI.

Este hecho supone un avance significativo con respecto a los estudios previos analizados por Otley (1980), pues consideran el RO, aunque de forma muy limitada. Por tanto, en este sentido, cabe congratularse, ya que esta variable es clave para saber si la función de control está siendo desarrollada de forma adecuada, pues permite ejercer el componente de control *ex post* que complementa al realizado a priori.

Por contra, tenemos que criticar una serie de aspectos que servirán de base para detectar las posibles oportunidades. Éstos son, básicamente, dos: (1) la medición del rendimiento es una parte importante en el control de las organizaciones, pero por sí sola queda huérfana, pues tendríamos que conocer también los objetivos organizativos para poder comparar con los resultados alcanzados por la organización y (2) las medidas financieras cuantitativas, son sólo parte de los componentes de la magnitud RO global, por tanto, deberían considerarse otras dimensiones de carácter cualitativo e, incluso, cuantitativo no financiero. En este sentido, se manifiesta Fisher (1995 y 1998) señalando la necesidad de ampliar el concepto de RO, cuestión que trataremos en el siguiente epígrafe.

⁶ Véase el trabajo de Merchant (1981).

⁷ Véanse los trabajos de Hambrick y Lei (1985); Jenster (1986); Mahmood (1993); Mahmood y Man (1993) y Raymond y otros (1995).

La mejora en la conceptualización de estos aspectos, aclararía la consideración de un Sistema de Medición del RO, independientemente del modelo contingente aplicado. Ahora bien, el efecto positivo sobre el modelo aplicado sería mayor si, además, incluyésemos un Sistema de Evaluación del RO, ya que éste permitiría premiar los comportamientos positivos y consistentes con los objetivos organizativos de los diferentes grupos e individuos en la organización para potenciarlos en el futuro, y viceversa.

En general, tanto en los modelos de Otley (1980), Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991), como en la revisión de los estudios empíricos, los Sistemas de Medición y Evaluación del RO, así como los Sistemas de Incentivos relacionados con el empleo de los anteriores, o bien no se han considerado, o bien no han sido tratados suficientemente. Tal es el caso de los modelos de Flamholtz y otros (1985) y Amat (1991), en los que se realiza un intento por incluirlos.

5.4.- Los Resultados de las Investigaciones.

Las conclusiones obtenidas nunca han resultado a posteriori, suficientemente válidas para ser aceptadas sin reservas por la comunidad investigadora, debido al bajo nivel de significación estadística de las relaciones encontradas en la contrastación de hipótesis. Además, si ya los índices de correlación eran bajos con pocas variables, la inclusión de más contingencias en los modelos, lógicamente, los reducirían e, incluso, podrían hacer desaparecer relaciones que antes se mostraban como *razonablemente* significativas.

Entendemos que estos resultados pueden interpretarse mejor siguiendo el análisis de Chapman (1997) sobre la escasa adecuación entre enfoque teórico y

método utilizado para el estudio de los SC, lo que ha provocado un conflicto entre los que siguen defendiendo el uso de modelos estadísticos cuantitativos y los que abogan por el empleo de métodos de investigación cualitativa, en particular, de los EDC.

6.- El Modelo Contingente de Fisher (1995).

En este epígrafe examinamos detalladamente el modelo propuesto por Fisher (1995 y 1998). Para ello, revisamos los trabajos en los que se basa la propuesta final. También estudiamos el concepto de Control Organizativo que sustenta la elaboración del marco conceptual que presentamos en el Gráfico 12. Posteriormente, analizamos los diferentes elementos que lo componen, así como sus relaciones cuando éstas son consideradas explícitamente. Finalmente, compararemos las posibles mejoras sobre los modelos previamente estudiados en este capítulo y también sobre la revisión de trabajos empíricos que hemos llevado a cabo, para terminar señalando algunas de sus limitaciones.

Las principales razones para estudiar los trabajos de Fisher (1995 y 1998), han sido las siguientes:

- a.- En buena medida, estos trabajos son una continuación, 15 años después, de las aportaciones de Otley a la Aproximación Contingente para el estudio de los SC. No obstante, Fisher (1995 y 1998) critica algunos aspectos del modelo mínimo propuesto por Otley (1980), destacando como principal la inclusión en este marco de los objetivos organizativos como variable contingente controlada.

b.- Revisa la evolución de estudios contingentes empíricos comprendidos en el período 1974 a 1994, proporcionando una visión de cómo ha ido cambiando la forma de aplicar esta aproximación y cuáles han sido las principales implicaciones en cuanto a la conceptualización de las cuestiones tratadas por los investigadores. Más concretamente, este proceso evolutivo presente en los trabajos analizados, ha supuesto una ampliación en la forma de concebir los SC en las organizaciones. Esto nos permitirá contrastar algunas de las conclusiones obtenidas en la revisión de trabajos contingentes que hemos realizado en el epígrafe anterior.

El análisis de Fisher (1995 y 1998) sobre los SC, parte de una profunda reflexión sobre el concepto de Control Organizativo basada en gran medida, en la amplia definición genérica del SC dada por Flamholtz (1983, p. 154; junto a otros, 1985, p. 36).

Por esta razón, consideramos que las asunciones implícitas que fueron previamente identificadas en el epígrafe tercero de este capítulo, siguen estando presentes en el modelo que analizamos. A modo de recordatorio, nos gustaría apuntarlas para tenerlas presentes y poder realizar una correcta interpretación del análisis de las propuestas de Fisher (1995 y 1998). Estas asunciones son: (1) el empleo conjunto de los diferentes mecanismos, elementos o sistemas que conforman el SC, (2) la función de control tiene un carácter fuertemente orientado al logro de los objetivos organizativos y, por último, (3) la identificación del comportamiento humano como factor clave para ejercer la función de control en las organizaciones.

Tomando como punto de referencia esta definición, se analizan los diferentes tipos de Control Organizativo que existen, los distintos mecanismos que componen los SC y sus interrelaciones y, finalmente, los atributos generales

de estos SC. Por ejemplo, distingue entre SC participativos *versus* autocráticos, con orientación al largo plazo *versus* corto plazo, sobre resultados *versus* sobre comportamiento, etc. (Fisher, 1995, p. 28).

También se examinan en ambos trabajos, los fundamentos de la Teoría Contingente y, con mucha más profundidad, los factores contingentes que habían sido estudiados en trabajos previos, destacando 5 categorías o bloques principales relacionados con el entorno, la estrategia, las características estructurales, el tamaño y el conocimiento de los procesos de transformación (Fisher, 1995, p. 30).

El resultado final de esta revisión de los fundamentos de Control Organizativo y Teoría Contingente, por un lado, y de los estudios contingentes empíricos, por otro, es la propuesta de un nuevo modelo contingente para el estudio del Control Organizativo, que se representa en el Gráfico 12.

Respecto al modelo teórico propuesto, hemos de señalar que en el segundo trabajo analizado, Fisher (1998, p. 54) realiza una propuesta que no contiene diferencias significativas al propuesto previamente como para tratarlo y representarlo de forma diferenciada en este epígrafe. No obstante, nos gustaría hacer una breve alusión a estas diferencias que están relacionadas con: (1) la no consideración de variables contingentes exógenas o fuera del control de la organización al seleccionarlas y (2) la ampliación del conjunto de parámetros por los que se mide el resultado organizativo, mediante la inclusión de la variable *Tensión en el Trabajo*.

Antes de entrar en el análisis de este modelo, nos gustaría examinar los resultados de la revisión de trabajos empíricos que realiza Fisher (1995) para fundamentar su propuesta. El objetivo buscado es conseguir una categorización

de la literatura contingente sobre SC. Para ello, Fisher (1995, p. 35) plantea cuatro niveles de estudios en base a su complejidad. De menor a mayor grado, son:

a.- Trabajos que estudiarían la relación entre una sola variable contingente y un único mecanismo de control. Además, no se considera para nada el efecto de esta relación sobre el RO.

b.- El diseño de la investigación es el mismo que en el caso anterior, pero se analizaría el efecto conjunto de la relación sobre el RO.

c.- Trabajos que examinarían la relación entre una sola variable contingente y varios mecanismos de control, así como el impacto de las múltiples relaciones sobre el RO. En estos estudios se concibe implícitamente el SC como un todo más que como un conjunto de elementos independientes.

d.- La máxima dificultad se alcanzaría en aquellos trabajos que consideran varios factores contingentes de forma combinada con diferentes mecanismos de control y, simultáneamente, estudian el efecto, tanto individual como conjunto, de las complejas y diversas relaciones sobre el RO.

Teniendo en mente esta categorización, Fisher (1995) analiza 17 trabajos ilustrativos de los diferentes niveles. La distribución de éstos quedó como sigue: 5 en el primero, 6 en el segundo, 4 en el tercero y, solamente, 2 en el cuarto. Aunque reconoce que la revisión no era exhaustiva, concluye afirmando que los niveles 1 y 2 han sido los más empleados en el diseño de modelos para el

estudio de los SC y, por el contrario, el 3 y 4 están escasamente representados en la literatura.

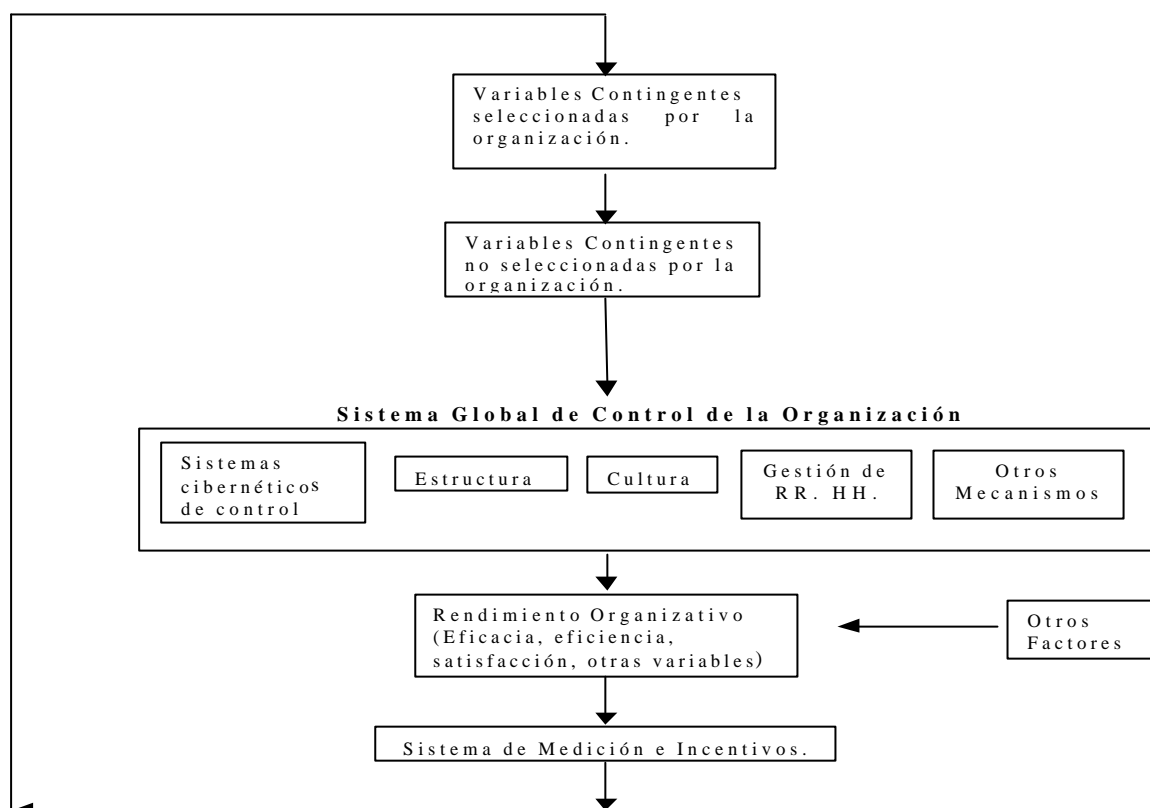
En este sentido, a pesar de que, por un lado, el período temporal analizado en nuestra revisión de trabajos empíricos es mayor y, por otro, de que la muestra de trabajos es más grande y heterogénea, los resultados que hemos obtenido son consistentes con los de Fisher (1995).

Así pues, el concepto de *fit* subyacente en la inmensa mayoría de estos trabajos es el de *interacción*. Sin embargo, el más adecuado para el estudio de los SC en las organizaciones es el de *sistemas*, ya que permitiría analizar las diversas y complejas relaciones entre los diferentes factores contingentes y los distintos mecanismos de control e, incluso, entre los componentes de los dos grupos para, finalmente, poder evaluar el impacto de todo este entramado de interdependencias sobre el RO.

Aunque ésta es la principal reflexión sobre la investigación en SC, Fisher (1995 y 1998) detecta a partir de esta revisión otras conclusiones que se podrían traducir en mejoras de los modelos identificados en los trabajos empíricos, que quedan recogidas en su propuesta de modelo, Gráfico 12. Entre éstas, destacan (Fisher, 1995, pp. 33-34):

- a.- Aunque el modelo es una visión simplificada de los SC, proporciona un marco teórico concreto para su estudio.

Gráfico 12: Modelo para el Estudio de los Sistemas de Control Propuesto por Fisher.



Fuente: Fisher (1995, p. 33).

b.- Los Sistemas de Control Cibernético son un componente formal del SC que representa sólo una parte del *Paquete de Control Organizativo*. Éste debe ser analizado como un todo porque podría haber efectos de complementariedad y de sustitución entre sus diferentes elementos. Cabe destacar que en todos los modelos estudiados, sus proponentes se manifiestan en el mismo sentido, lo que convierte este particular en uno de los pocos denominadores comunes de los modelos propuestos.

c.- Puede haber otros factores distintos a los mecanismos de control que influyan sobre la variable RO, que deben tenerse en cuenta cuando se intente medir el efecto de las variables contingentes sobre el RO.

A continuación, analizamos aquellos aspectos de este modelo teórico que abundan en propuestas previas que hemos resaltado como mejoras significativas para el estudio de los SC, así como las aportaciones más importantes con respecto a los modelos analizados en este capítulo. Así, destacamos, por una u otra razón, las siguientes contribuciones de Fisher (1995 y 1998):

a.- La distinción entre variables contingentes controladas por la organización –endógenas- y no controladas –exógenas-. En el modelo queda reflejado como el primer grupo de factores influye sobre el segundo. Se hace referencia implícitamente al impacto que en el largo plazo, podrían producir las organizaciones sobre las contingencias, incluso la que se denominan no controlables (Fisher, 1995, p. 32). Es decir, la organización podría iniciar un reposicionamiento estratégico que afectase al conjunto de variables contingentes que la organización tiene que considerar y afrontar en el medio y largo plazo, las endógenas, para el diseño e implantación de los SC.

Esta aportación supone una clara mejora con respecto a Otley (1980), ya que mientras éste sólo consideraba como variable contingente controlable por la organización los Objetivos Organizativos, Fisher (1995, p. 30) amplía el espectro de posibles contingencias endógenas que denomina *factores de conocimiento*.

b.- La inclusión de la Cultura expresamente como mecanismo de control no formalizado, formando parte del Paquete de Control Organizativo. Esta propuesta refuerza los planteamientos de Flamholtz (1983) y, sobre todo, Amat (1991), en el sentido de resaltar la necesidad de considerar los mecanismos no formalizados como elementos de los SC que pueden ser

tan importantes, o más, que los formalizados para alcanzar las metas organizativas.

c.- La consideración de la Gestión de los Recursos Humanos (RRHH) explícitamente como uno de los componentes de Paquete de Control Organizativo. Mientras que en modelos previos (Flamholtz y otros, 1985; Amat, 1991) se ha destacado el papel clave que las personas juegan en los procesos de Control Organizativo, con la inclusión en ellos de componentes no formalizados de control, entiéndase la Cultura Organizativa y Relaciones Interpersonales, básicamente, Fisher (1995) incorpora por primera vez, un mecanismo formalizado de control que está directamente relacionado con la intención de influir directamente sobre el comportamiento de los individuos y grupos.

d.- El concepto ampliado de RO que nos presenta. En todos los modelos previos esta magnitud de crucial importancia para el ejercicio del control a posteriori, se define de manera muy restrictiva, haciendo especial hincapié en la eficacia, sobre todo, en términos financieros. Este hecho pudimos corroborarlo en la revisión de trabajos empíricos en la que se constató como el RO se consideraba mayoritariamente mediante magnitudes cuantitativo-financieras.

e.- Estrechamente relacionado con lo anterior, considera el Sistema de Medición del RO y de Incentivos, complementado con un Sistema de *Feedback* que afectaría a todas las variables contingentes seleccionadas por la organización (Gráfico 12).

f.- Una mejora de carácter genérico, la concepción del SC en global como circuito o bucle, considerando como componentes de éste las diferentes

contingencias, el *Core Control System* o el Sistema Formal de Control y los Sistemas de Medición, Incentivos y *Feedback*. Esto implica romper con la lógica lineal presente en el modelo de Otley (1980) y, en menor medida, en el de Amat (1991). Si bien es cierto que Flamholtz (1983) en su presentación sistemática del *Core Control System*, introduce esta forma de entender su funcionamiento como un circuito, no integra dentro de ella a los componentes que denomina Contexto de Control -la estructura, la cultura y el entorno-.

Para finalizar este epígrafe, señalamos una serie de limitaciones que hemos detectado en el análisis del modelo estudiado:

a.- Con carácter general, destacamos que Fisher (1995 y 1998) no entre en detalles al explicar su modelo. Salvo las tres indicaciones genéricas que hemos comentado, no hemos encontrado más información sobre una serie de aspectos importantes para la correcta interpretación de la propuesta que nos hace.

En este sentido, echamos en falta tanto una definición de las diferentes variables que se podrían considerar como contingencias seleccionadas por la organización y aquellas que no, como de la naturaleza de las múltiples relaciones que se pudiesen producir entre ellas mismas y con los diferentes componentes del que se denomina Paquete de Control Organizativo. A pesar de incidir en la necesidad de considerarlos, tampoco se nos habla de cuáles son esos otros factores que pueden influir sobre el RO. Finalmente, Fisher (1995 y 1998) no aclara mucho sobre lo que se denomina Otros Mecanismos de Control, por lo que se podría interpretar que este componente del SC sería un *cajón de sastre* donde

entrarían todos los demás elementos del sistema que no se han considerado en la representación recogida en el Gráfico 12.

b.- Relacionado con la primera limitación antes discutida, habría que decir que no sólo no se examinan en profundidad las diversas y complejas relaciones entre los diferentes componentes del SC y las distintas variables contingentes, sino que además parecen considerarse en un único sentido, perdiéndose de este modo un alto potencial para una mejor comprensión del funcionamiento de los SC debido a una concepción limitada de esas interrelaciones.

c.- Otra cuestión criticable a este modelo es la supresión, con respecto a Otley (1980), de los Objetivos Organizativos como variable contingente clave a considerar en los procesos de diseño, implantación y explotación de los SC. Por otro lado, tampoco explica suficientemente dónde se integrarían en el modelo que propone.

Una vez examinado el modelo de Fisher, damos por finalizado el análisis de los distintos modelos para el estudio de los SC. A continuación, presentamos nuestra propuesta en el siguiente epígrafe.

7.- El Modelo Teórico Propuesto.

En este epígrafe presentamos nuestra propuesta para el estudio de los SC. Para ello, comenzamos estudiando de forma comparativa los diferentes puntos fuertes y débiles de los distintos modelos analizados previamente (Tabla 17). A continuación, identificamos las posibles mejoras y describimos el modelo propuesto (Gráfico 13) reflexionamos sobre el concepto de Control Organizativo

subyacente en el mismo y, finalmente, estudiamos las oportunidades de investigación que podrían desarrollarse caso de adoptarlo.

Como podemos apreciar en la Tabla 17, la evolución de los modelos para el estudio de los SC en las dos últimas décadas ha tenido como principal efecto una mejora de la conceptualización de los procesos relacionados con su diseño, implantación y funcionamiento. Esta mejoría se fundamenta en varias aportaciones de los distintos modelos revisados en este capítulo, entre las que podemos destacar las siguientes:

a.- Por parte de Otley (1980), la inclusión diferenciada de los Objetivos Organizativos como variable contingente y del RO, así como la defensa de una vinculación directa entre ambos componentes del SC. Éstos son el principio y el final del proceso global de Control Organizativo, y elementos fundamentales para ejercer la función de control mediante el empleo de los diferentes tipos de control como son el *ex ante*, iniciándose mediante la fijación de los Objetivos Organizativos, y el *ex post*, tras conocer el RO.

b.- En el caso de Flamholtz (1983; junto a otros, 1985) la identificación del Comportamiento Humano como factor clave para el Control Organizativo. En particular, destaca la Cultura Organizativa como mecanismo de control social de carácter informal que enmarca e influye sobre todos los componentes formales del SC, lo que denomina *Core Control System*.

c.- En cuanto a las aportaciones más significativas de Amat (1991 y 1998) cabe destacar como nota característica global un mayor esfuerzo a la hora de definir y describir los distintos componentes del SC, así como sus

múltiples relaciones. También debemos señalar como destacable el que trate más expresamente el papel de la CpG y de la información contable en los procesos que conforman el Control Organizativo.

d.- Finalmente, por parte de Fisher (1995 y 1998) la ampliación del concepto de RO, la consideración de la Gestión de los Recursos Humanos como mecanismo formal de control y, principalmente, la inclusión de un Sistema de Medición y Evaluación del RO.

En definitiva, la conceptualización de los SC se ha venido ampliando durante el período analizado. Esta tendencia ha sido consecuencia en gran medida, de un esfuerzo integrador de diferentes enfoques por parte de los distintos trabajos de los investigadores estudiados. Así, Flamholtz (1983) incorpora al estudio de los SC algunos postulados de la Teoría de la Organización, Psicología Industrial y Sociología, mientras que Amat (1991) revisa aproximaciones concretas.

A este respecto, entendemos que si bien resulta complicado representar gráficamente todos los componentes de estos SC ampliados, y todos sus subelementos, debido al carácter único y específico que adquieren éstos para cada organización en concreto; parece lógico que, al menos, los más importantes deban estar presentes en los intentos descriptivos, aun de índole simplificadora. Asimismo, tal como concluíamos el análisis de trabajos empíricos es necesario mejorar tanto la definición de las variables empleadas como su medición, ya que un esfuerzo en ambos sentidos mejoraría la aplicación de los modelos para realizar los trabajos empíricos.

Tabla 17: Principales Aportaciones y Limitaciones de los Modelos Analizados.

Modelo:	Principales Aportaciones:	Principales Limitaciones:
Otley (1980)	<ul style="list-style-type: none"> • Consideración de los Objetivos Organizativos. • Inclusión del RO y vinculación directa con los Objetivos. • SIC como parte del SC global. • Resalta algunas implicaciones metodológicas. 	<ul style="list-style-type: none"> • No se contemplan mecanismos de control no formalizados. • No se incluyen los Sistemas de Medición y Evaluación, ni de Incentivos. Tampoco el Sistema de <i>Feedback</i>. • Lógica lineal secuencial implícita.
Flamholtz y otros (1985)	<ul style="list-style-type: none"> • Comportamiento humano como factor clave para el Control Organizativo. • Inclusión de la Cultura como mecanismo de control social. • Introduce el concepto <i>Core Control System</i>. • Estudia las relaciones entre los componentes <i>Core Control System</i> y de éstos con la Cultura. 	<ul style="list-style-type: none"> • Concepción restringida de SIC y CpG. • Aunque amplía el concepto de RO respecto a Otley (1980), continua siendo limitado. • Los Objetivos se tratan poco profundamente y no se vinculan de forma clara al RO. • Las relaciones entre los diferentes componentes del SC no se estudian profundamente. • Concepción restringida de Sistema de <i>Feedback</i>.
Amat (1991)	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento del SC más sistemático y estructurado que en los modelos previos. • Profundiza más en el análisis de las diferentes relaciones entre los distintos componentes del SC, tanto formales como no formalizados. • Estudia expresamente el papel de la CpG y los SIC en los procesos de Control Organizativo. • Incluye más componentes no formales, como las relaciones interpersonales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa con una concepción restringida de Sistema de <i>Feedback</i>. • Los Objetivos se tratan poco profundamente y no están claramente vinculados al RO. • El RO es poco estudiado en cuanto a las dimensiones que los componen, su medición y evaluación y el impacto que pudiese provocar sobre los componentes del SC. <p>Consecuencia de lo anterior, no se incluyen los Sistemas de Medición y Evaluación, ni de Incentivos. Tampoco el Sistema de <i>Feedback</i>.</p>
Fisher (1995)	<ul style="list-style-type: none"> • Considera la Gestión de los Recursos Humanos como un mecanismo de control formal. • Amplía el concepto de RO, ya no es sólo eficacia en términos financieros cuantitativos. • Concibe el SC como un circuito global. • Incluye un Sistema de Medición y Evaluación del RO. • Incide en la idea de un Sistema de <i>Feedback</i> Global. 	<ul style="list-style-type: none"> • Definición insuficiente de los componentes del modelo, sus relaciones y el funcionamiento de éste en general. • Como consecuencia de lo anterior, no se especifican cuáles son las variables contingentes, los otros factores que señala como determinantes del RO, etc. • Tratamiento confuso de los Objetivos Organizativos.

Fuente: Elaboración Propia.

Entendemos que además de las variables y componentes del SC, se deben incluir las interrelaciones más significativas entre ellas por ser igualmente

trascendental, siempre y cuando el número de las recogidas en el modelo permita ayudar a la mejor comprensión del funcionamiento del sistema y no a dificultarla.

En nuestra propuesta (Gráfico 13) hemos intentado alcanzar este equilibrio entre la consideración del mayor número posible de componentes del SC y de sus relaciones, por un lado, evitando la pérdida de claridad del modelo, por otro.

Una de las principales consecuencias del esfuerzo de integración antes mencionado ha sido la inclusión en el estudio de SC de los mecanismos no formalizados. Éstos están presentes en todas las organizaciones y su peso específico dentro del Sistema Global de Control depende de factores como el tamaño organizativo, la cultura empresarial, los diferentes estilos de dirección, etc. Sobre este particular, nos alineamos con las propuestas contenidas a este respecto en los trabajos de Flamholtz (1983; junto a otros, 1985) y de Amat (1991 y 1998).

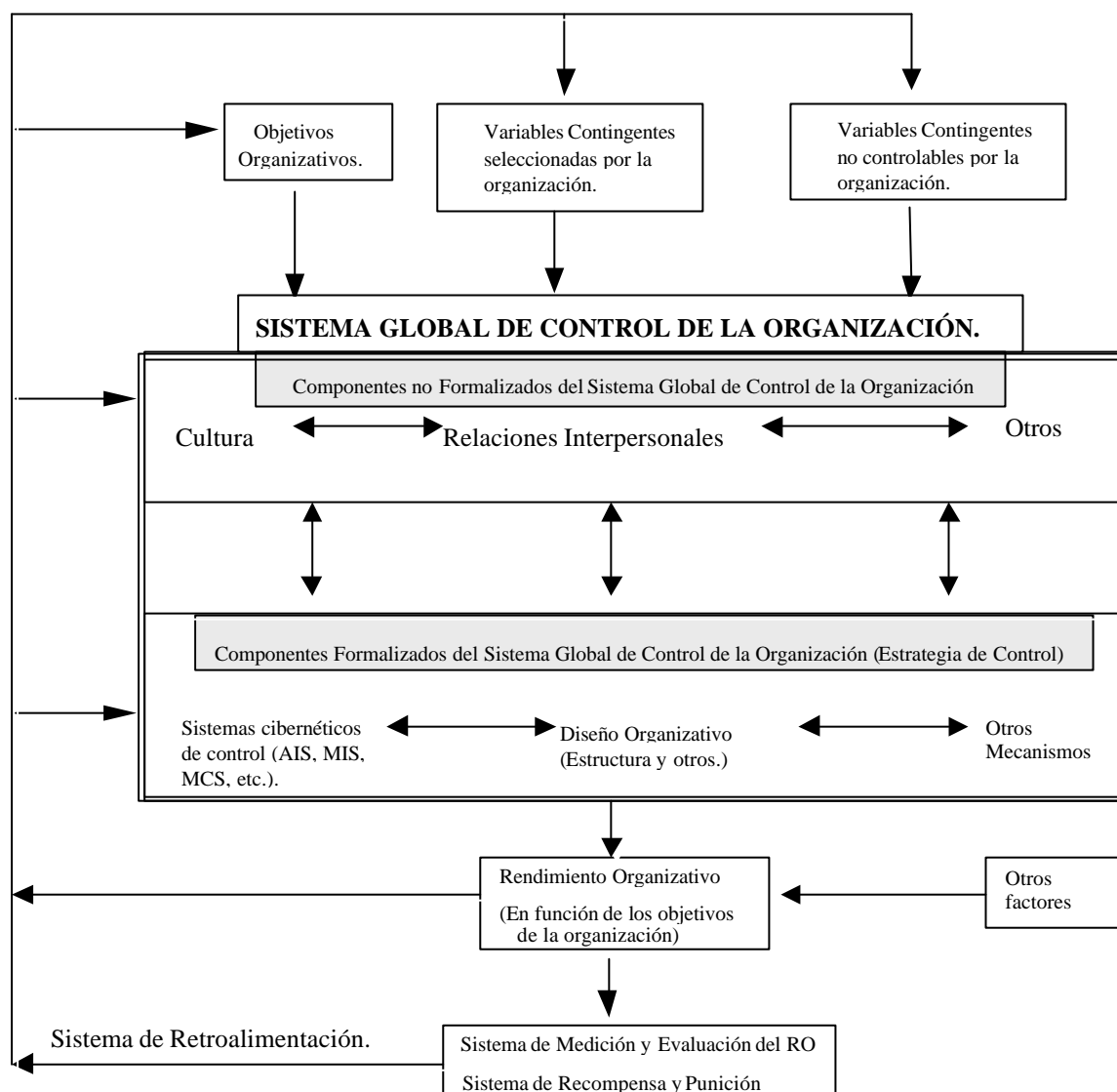
En relación, a nuestra propuesta para el estudio de los SC (Gráfico 13) nos gustaría resaltar que aunque las variables que componen estos mecanismos no formales -cultura, relaciones interpersonales, dinámicas de poder, etc.- son de un marcado carácter intangible y que, por lo tanto, su inclusión en los modelos incrementaría la dificultad para desarrollar los estudios, somos partidarios de considerarlas porque de lo contrario, estaríamos obviando buena parte de los factores explicativos del funcionamiento de los SC, lo que repercutiría negativamente sobre nuestra comprensión de su diseño, implantación y funcionamiento.

Otro efecto positivo de la ampliación de los modelos para el estudio de los SC y, dentro de éstos los SIC, ha sido la consideración de los primeros como un todo compuesto de diferentes elementos que están estrechamente interrelacionados, por lo que no se puede estudiar ninguno de ellos de forma aislada. Es decir, no sólo habrán de considerarse diferentes contingencias y distintos mecanismos de control, sino que también tendremos que someter a estudio las múltiples y complejas relaciones que puedan darse dentro del SC.

Hasta este momento, nos hemos centrado en resaltar las diferentes ventajas que conlleva la ampliación de los modelos para el estudio de los SC, así como en exponer cómo concebimos y representamos algunas de estas mejoras en nuestra propuesta teórica como, por ejemplo, el caso de los mecanismos informales de control o aspectos puramente gráficos que pretenden facilitar la comprensión del modelo recogido en el Gráfico 13.

Sin embargo, entendemos que antes de completar una exposición detallada tanto del modelo, como del concepto de control implícito en sus planteamientos, debemos profundizar en el análisis de una serie de cuestiones que consideramos de gran interés para superar algunas de las limitaciones más importantes que se han mantenido en los modelos analizados, lo que posibilitaría que nuestras propuestas supongan una modesta aportación a los trabajos estudiados. Entre estas limitaciones para el estudio de los SC, destacan:

Gráfico 13: Modelo Teórico Propuesto para el Estudio de los Sistemas de Control.



Fuente: Elaboración Propia.

a.- La primera de estas cuestiones se relaciona con el concepto y el papel que la CpG y los SIC dentro de los procesos de Control Organizativo. Excepto en los trabajos de Amat (1991 y 1998), en todos los demás analizados, o bien se trabaja bajo premisas que simplifican en exceso el concepto de CpG y de los SIC (Flamholtz y otros, 1985), o no se trata con suficiente claridad y amplitud (Otley, 1980), o simplemente, apenas se

considera (Fisher, 1995). Entendemos que al tratarse de publicaciones en las mejores revistas de nuestro área, realizadas por académicos de reconocido prestigio, este tema debiera ser abordado rigurosamente para permitir evaluar la aportación de estos trabajos a nuestra disciplina.

Así, la incorporación de postulados y planteamientos de aproximaciones de otras áreas adyacentes a la CpG como la Psicología Industrial Organizacional y Sociología Interpretativa, deben servirnos de ayudarnos a comprender mejor los procesos de diseño, implantación y funcionamiento de los SC. Ahora bien, esto no puede suponer la pérdida de atención del papel de la CpG en el desarrollo de los acontecimientos y procesos relativos al Control Organizativo, lo que equivaldría a afirmar que no deberíamos perder la perspectiva contable en el análisis de los fenómenos organizativos estudiados por un excesivo, aunque necesario para arrojar luz sobre éstos, celo en la adopción de estas nuevas formas de comprender la investigación de los SC provenientes de otras disciplinas afines.

En relación con lo anterior y con la intención de clarificar nuestro posicionamiento al respecto, como ya indicamos en el Capítulo I, entendemos la CpG desde una perspectiva amplia, como un SI capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control para alcanzar los objetivos organizativos que se desarrolla en un entorno social y organizacional que ha de ser considerado.

Por tanto, el papel de la CpG deberá ser mucho más amplio del considerado en el modelo de Flamholtz y otros (1985) y, probablemente, dado que no analizan el SIC detalladamente, también mayor a los de los

modelos de Otley (1980) y Fisher (1995). Además, nos gustaría resaltar que esta concepción implicaría una función de control, no sólo *ex post*, sino también *ex ante*, ya que ambas facetas son complementarias (Escobar, 1997), por lo que deben estar siempre presentes en los procesos de gestión empresarial.

b.- Otra limitación presente en todos los modelos analizados, aunque con distintos niveles de intensidad, es la pobre conceptualización del RO, así como la escasa vinculación de éste con los Objetivos Organizativos.

En lo relativo a la conceptualización del RO, cabe resaltar que en la mayoría de los modelos analizados, se hace referencia a la eficacia sin mencionar las variables con que se mide. Sólo Fisher (1995) desglosa el RO en varios componentes que suponen una ampliación sobre los términos tradicionalmente estudiados, los cuantitativo-financieros. Esto último es consistente con los resultados de la revisión de trabajos empíricos en la que pudimos corroborar una escasa inclusión del RO en los modelos que se empleaban para el estudio de los SC. Además, en los pocos casos en que esto ocurría las variables que se utilizaban para medirlo eran en su totalidad de naturaleza financiera cuantitativa, predominando el ROI.

En este sentido, nuestra propuesta consiste en considerar un conjunto de indicadores del RO que no se limite a las variables cuantitativo-financieras empleadas tradicionalmente por los investigadores de nuestra disciplina. Es cierto que el estudio del RO desde una perspectiva más amplia, entraña una gran dificultad pero esto no es razón suficiente para que no se intente abordar, sino que más bien debemos considerar otras magnitudes de carácter cuantitativo no

financiero y cualitativo como, por ejemplo, la satisfacción de los clientes, proveedores y empleados, impacto medioambiental, niveles calidad e innovación, desarrollo tecnológico, etc.

Antes de finalizar con nuestras propuestas sobre el RO, nos gustaría señalar que la necesidad de considerar diferentes magnitudes del mismo es importante para cualquier tipo de organización, pero especialmente para aquéllas en las que por su naturaleza, o por las particularidades de su actividad, los indicadores cuantitativo-financieros pierden su protagonismo como, por ejemplo, las organizaciones sin ánimo de lucro, las entidades públicas y las empresas de servicios.

En cuanto a la vinculación del RO con los Objetivos Organizativos, podemos decir que ha sido poco tratado en los trabajos analizados. Así:

b.1.- En el sentido de los Objetivos al RO, la relación depende en gran medida de factores como la estrategia de comunicación de los objetivos, los procesos de planificación estratégica y presupuestación, etc. Todos ellos componen el conjunto de mecanismos de control *ex ante*.

b.2.- En sentido inverso, del RO a los Objetivos, los principales componentes del SC que se encargan de ejercer esa función de control *ex post* son los Sistemas de Medición y Evaluación del RO, el Sistema de Recompensa y Punición en relación a las desviaciones positivas o negativas, respectivamente, de ese RO con respecto a los objetivos y, finalmente, el Sistema de *Feedback* que es el encargado de generar toda la información necesaria para emprender las acciones correctoras oportunas para poder encauzar el comportamiento humano hacia el logro de las metas organizativas.

Los componentes del circuito descrito correspondiente al control a priori, han sido suficientemente tratados. Sin embargo, la otra *cara de la moneda*, el Control Organizativo, ha sido poco estudiada por los académicos de nuestro área, como discutimos a continuación.

c.- Estrechamente relacionado con el punto anterior, al haberse considerado muy restringidamente, es destacable la falta de un Sistema de Medición y Evaluación del RO en los modelos propuestos para el estudio de los SC, así como un Sistema de Recompensa y Punición basado en los resultados de la evaluación previa. Fisher (1995) es el único que lo representa en su modelo, aunque no explica ni su funcionamiento ni sus relaciones con el resto de componentes del SC.

Tanto Flamholtz (1983) como Amat (1991) hacen referencia a estos sistemas, pero ubicándolos dentro de la parte formal del SC, que denominan, respectivamente, *Core Control System* y Sistema Formal de Control, lo que puede entenderse como una concepción restrictiva de los mismos.

d.- En el caso del Sistema de *Feedback*⁸ ocurre algo similar, por lo que defendemos que este sistema debe ser concebido desde una perspectiva más amplia que posibilite, no sólo extender el contenido de la información que se pueda emplear en los procesos de CpG, sino que también permita considerar un ámbito de actuación más amplio y un horizonte temporal mayor. Este razonamiento es extensible a los Sistemas de Medición, Evaluación e Incentivos.

⁸ Véase Luckett y Eggleton (1995) para una revisión sobre el papel del sistema de *Feedback* en los SC y una propuesta de modelo contingente para sus estudio.

Considerando estas posibles mejoras, la nueva concepción del Sistema de *Feedback* se caracterizaría por el empleo de toda aquella información, referente a la relación RO y Objetivos Organizativos, que pudiese servir para retroalimentar los procesos de control, no sólo a posteriori sino también a priori, pudiendo influir, a corto plazo sobre la composición y el funcionamiento los elementos formales del SC y más a largo plazo, sobre los no formales e, incluso, sobre el entorno de la organización.

Este sistema de *Feedback* sólo es considerado en la forma descrita, es decir, en sentido amplio, en el trabajo de Fisher (1995), mientras que en el resto, la concepción del mismo es bastante restringida. Ahora bien, ni siquiera este autor profundiza en el estudio de su funcionamiento, ni de las diversas y numerosas relaciones entre este componente del SC y los demás, ya sean formales o no.

e.- Por último, nos parece de gran interés reflexionar sobre un tema que, prácticamente, no ha sido tratado, el estudio en profundidad de las relaciones entre las diferentes variables contingentes y los distintos componentes del SC. Éstas, implícitamente, han venido siendo tratadas como si fuesen de carácter unidireccional.

Así, podemos afirmar que los modelos estudiados han seguido una lógica lineal en el análisis de estas relaciones. En todos ellos, subyace un planteamiento que presentamos, como caso simplificado, para facilitar la comprensión, tanto de su funcionamiento como de sus limitaciones. Este planteamiento que partiría de que la existencia de un nivel adecuado de consistencia entre las variables contingentes, seleccionadas o no por la organización, y la Estructura Organizativa, permitiría un diseño de los

componentes del SC más adecuado para el logro de los Objetivos Organizativos, lo que a su vez, mejoraría RO.

Si se analiza la dirección obviada anteriormente, es decir, en sentido inverso podría interpretarse que una mejora en los niveles del RO, puede repercutir en inversiones que influyan en la composición y procesos del SC como, por ejemplo, un nuevo SI. Este cambio podría provocar variaciones significativas en las variables estructurales como el grado de interdependencia departamental, la creación de estructuras más planas, etc. Finalmente, todos estos cambios podrían modificar la planificación estratégica, lo que supondría la formulación de una nueva estrategia y unos nuevos objetivos, tanto a medio y corto, como a largo plazo.

Estas importantes variaciones en términos estratégicos y la ampliación del horizonte temporal, pueden llevar al posicionamiento de la organización en mercados y sectores totalmente nuevos para ella, lo que conllevaría una transformación de los parámetros que conformaban su entorno, por ejemplo, en términos de nuevos competidores, nuevos niveles de inestabilidad y, sobre todo, de incertidumbre percibida por la Alta Dirección. Todo esto supondría considerar nuevas contingencias, tanto seleccionadas por la organización -estrategia-, como no controladas-grado de incertidumbre percibida-. Así, una mejora del RO sostenida en el tiempo, podría influir en los componentes del entorno de la organización.

Además, esta transformación de la forma de trabajar por la mejora del RO, seguramente, tendría también implicaciones importantes sobre los valores y creencias compartidos por los miembros de la organización - Cultura Organizativa-, así como en la forma en que se relacionan los individuos y los grupos dentro de la organización -las relaciones

interpersonales-. Por lo tanto, no sólo se ven afectados los componentes formales del SC, sino que también, y muy probablemente en un horizonte temporal mayor, los no formalizados.

En definitiva, todo el razonamiento expuesto es un simple ejemplo de cómo las relaciones entre las variables contingentes y los diferentes elementos del SC pueden, ser analizados e interpretados bajo la asunción de una influencia bidireccional, directa en algunos casos e indirecta en otros. Lógicamente, el caso descrito es sólo una aproximación generalista y determinista, y, por supuesto, en las organizaciones las relaciones serán mucho más numerosas y, sobre todo, complejas que las que han sido consideradas. No obstante, entendemos que lo verdaderamente importante en nuestra propuesta, no es llegar a un modelo único con un elevado grado de detalle en cuanto a la naturaleza y el número de relaciones posibles consideradas sino, por el contrario, lo que pretendemos es defender la idea de que los planteamientos universalistas y deterministas en los que no quepa esta forma de comprender las múltiples interrelaciones, no permitirán el avance del conocimiento en nuestro área sobre los SC.

En relación con esto, investigadores de disciplinas adyacentes como Psicología Industrial abogan por “*estudiar las interacciones entre las personas y las organizaciones [...] considerando que éstas se definen por una bidireccionalidad constructiva que hace que los procesos resultantes de las mismas provoquen que las personas y las organizaciones se construyan y transformen mutuamente*” (Munduate, 1997, p. 144). Una ampliación de esta propuesta que considerase de forma más explícita otras relaciones, como las que se dan entre contingencias y componentes de los SC, que es lo que hemos venido defendiendo.

A continuación, abordamos la descripción del modelo propuesto (Gráfico 13). Para facilitar su comprensión, empezamos por la parte superior:

a.- En primer lugar, las variables contingentes que influyen directamente sobre el Sistema Global de Control de la Organización. Para su definición diferenciamos entre dos grupos principales, por un lado, un conjunto de variables contingentes y una contingencia –los objetivos organizativos– que por su importancia tratamos de forma particular, por otro.

a.1.- La variable diferenciada a que hacemos referencia son los Objetivos Organizativos. La organización debe tener en cuenta cuáles son las metas que persigue, el *qué* controlamos y así poder decidir sobre el diseño de los SC que sería *cómo* lo controlamos. Nos gustaría señalar, como hemos venido defendiendo a lo largo del trabajo, que el RO y los Objetivos Organizativos son dos componentes íntimamente relacionados que tienen que estar presentes en los modelos, perfectamente vinculados, con el fin de saber qué buscamos mediante la función de control y poder así compararlo con lo que realmente obtenemos.

a.2.- Variables contingentes seleccionadas por la organización. El conjunto de variables sobre las que la organización tiene control y poder de decisión para cambiarlas. Entre ellas, destacamos la tecnología, el tamaño organizativo y la estrategia.

a.3.- Variables contingentes no controlables por la organización a corto plazo. Básicamente, nos referimos a elementos externos a la organización como el nivel de incertidumbre (inestabilidad y turbulencia del entorno), la composición del sector en el que

compite la organización (grado de crecimiento, madurez, número de nuevos competidores, nivel y rapidez del desarrollo tecnológico del sector, etc.) y, por último, los contextos político, legal y económico en los que la organización desarrolla su actividad.

b.- En segundo lugar, tenemos el subsistema no formalizado que conforman un grupo de componentes del Sistema Global de Control de la Organización, es decir, el relacionado con los mecanismos informales considerados en nuestro modelo (Gráfico 13).

b.1.- La Cultura Organizativa como el más importante pues circunscribe al resto de dispositivos de control formales e, incluso no formales.

b.2.- Las Relaciones Interpersonales que englobarían a todos los elementos de control intangibles relacionados con las dinámicas políticas y las relaciones de poder dentro de la organización.

b.3.- Otros Mecanismos que podrían ser todos aquellos factores relacionados con la personalidad de los individuos, estilos de dirección, estilos de liderazgo, etc.

Todos ellos ayudan a que los objetivos individuales y grupales sean lo más congruentes posible con los organizativos, lo que motivará a los miembros de la organización para que su comportamiento a todos los niveles, sea el más adecuado para posibilitar el logro de los objetivos de la forma más eficaz y eficiente.

c.- Inmediatamente debajo tendríamos el subsistema formal que es la otra parte del Sistema Global de Control de la Organización. Con el empleo de esta posición, y aunque existan mutuas relaciones de dependencia e influencia, pretendemos señalar que estos mecanismos formales de control, están circunscritos por el subsistema de mecanismos no formales, destacando, en este sentido, el papel de la Cultura Organizativa.

c.1.- Mecanismos Cibernéticos de Control. Aquí, podemos encontrarnos los AIS, MCS, MIS, MAS, etc. Independientemente de la denominación que algunos autores empleen, los componentes a los que hacemos referencia son: El Sistema de Presupuestación, el Sistema de Asignación de Costes, parte del Sistema de Medición Evaluación y parte del Sistema de Incentivos⁹. En todos ellos, y de acuerdo con nuestra concepción de la CpG, ésta juega un importante papel.

c.2.- Los componentes del diseño organizativo como la Estructura Organizativa, grado de centralización, de interdependencia organizativa, diferenciación funcional, etc. Están estrechamente ligados a los mecanismos anteriores pues determinan en gran medida su diseño. Por ejemplo, mientras más plana sea una organización mayor nivel de delegación en la toma de decisiones y de autoridad se confía a los directivos, lo que implicaría unas necesidades informativas y con unos niveles de accesibilidad para la gestión, totalmente distintos de una organización burocrática. Así pues, esta casuística debe tener reflejo en las características del diseño de los SIC.

c.3.- Otros mecanismos formales. En línea con Fisher (1995) destacamos la Gestión de los Recursos Humanos.

d.- El siguiente componente del SC sería el RO, entendido como ha sido propuesto previamente en este epígrafe.

e.- Por Otros Factores que influyen sobre el RO, nos referimos prácticamente a las mismas contingencias contempladas como Variables Contingentes no influenciadas por la organización a corto plazo, pero sólo en aquellos casos en los que se trate de modificaciones importantes de carácter coyuntural como, por ejemplo, la entrada en vigor de una normativa que afecte a la actividad de la empresa de forma significativa, una importante recesión económica, cambios drásticos en el sistema político, operaciones de concentración de negocios que puedan afectar a todo el sector, etc. Estas circunstancias afectarían al RO a corto plazo y con carácter extraordinario.

f.- El Sistema de Medición y de Evaluación del RO será el encargado de determinar la eficiencia y eficacia en el logro de los Objetivos Organizativos, mientras que el Sistema de Recompensa y Punición, en base a la información suministrada por el sistema comentado anteriormente, fijará las correspondientes recompensas y acciones punitivas para potenciar aquellos comportamientos adecuados y correctos para el cumplimiento de los objetivos, así como para corregir las disfuncionalidades y conflictos por parte de diferentes individuos y grupos dentro de la organización.

⁹ Cuando nos referimos a determinados sistemas como “parte del” queremos hacer referencia a que los sistemas mencionados tienen una función mucho más amplia de la que se desprende de esta mención específica.

g.- Finalmente, el Sistema de Retroalimentación se encargará de distribuir la información en sentido inverso para que se emprendan las acciones que recomiende el Sistema de Recompensa y Punición con el fin de influir sobre los miembros de la organización, sobre los diferentes componentes del Sistema Global de Control de la Organización, tanto formales como no, y también sobre las Variables Contingentes. Este proceso busca, en última instancia, la consecución de una mejora continua del RO en el futuro.

El Sistema de Retroalimentación no sólo debe diseñarse y emplearse para contribuir a la concordancia entre los Objetivos Organizativos y el logro del RO, mediante el suministro de la información necesaria para emprender las acciones que permitan alcanzar ese equilibrio, sino que también tendría que contribuir al ejercicio de un *control adaptativo* que facilitase los inevitables procesos de cambio que han de afrontar las organizaciones.

En este sentido, Birnberg (1998) analiza los cambios en la naturaleza del concepto de Control Organizativo, señalando como la atención de los investigadores ha pasado del control de los individuos al de la organización como un todo. Esta nueva forma de entender la función de control, ayuda a comprender cual puede ser el papel de los SC en los procesos de cambio y aprendizaje organizativo, destacando entre todos sus componentes, un Sistema de *Feedback* con las características que hemos defendido previamente.

En cuanto a los componentes RO y los Sistemas de Medición y Evaluación, Recompensa y Punición y de Retroalimentación, debemos resaltar un par de cuestiones:

1.- Estos sistemas pueden emplearse de forma continua en el tiempo y para diferentes niveles de agregación en cuanto a las áreas organizativas evaluadas, o cualquier otro criterio como el geográfico.

2.- En todos los procesos inmersos en la determinación del RO, su valoración y su comunicación, la CpG juega un papel crucial como parte activa encargada de elaborar, suministrar e, incluso, analizar toda esta información para los directivos de los diferentes niveles, quienes la emplearán en la toma de decisiones.

Por último, nos gustaría hacer una breve aclaración sobre la representación de las principales relaciones recogidas en el modelo (Gráfico 13). La mayoría de las flechas que muestran las relaciones previamente mencionadas, las hemos representado con una doble punta. Es nuestra intención indicar la conveniencia de asumir que tales relaciones tienen una naturaleza bidireccional. En otros casos, esta influencia en doble sentido, directa o indirecta, vendría recogida por lo que hemos denominado Sistema de Retroalimentación.

En lo referente al concepto de Control Organizativo que subyace en nuestra propuesta, expondremos una conceptualización más amplia que la desarrolla por Flamholtz (1983) que ha servido de base para la elaboración de modelos posteriores, bien modificándola levemente o adoptándola como se nos dio a conocer inicialmente. Para nosotros, el Control Organizativo quedaría definido como: *El conjunto de procesos continuos consecuencia del efecto*

conjunto de las acciones desarrolladas a través de los mecanismos formalizados y no formalizados del SC, que la organización utiliza para motivar a los individuos y grupos que la componen a que se comporten de la forma más adecuada y congruente posible con los Objetivos Organizativos para así poder alcanzarlos. Además, estos procesos permitirían medir y evaluar la eficiencia y eficacia en el logro de los mismos, para emprender acciones encaminadas a incentivar o penalizar determinados comportamientos disfuncionales, mediante la influencia de un proceso de retroalimentación que modificara aquellos mecanismos del SC, formales o no, con el fin de potenciar la mejora del RO en el futuro.

Nos gustaría destacar varios aspectos distintivos de esta definición para clarificar, las mejoras de nuestra propuesta:

a.- El Control Organizativo debe entenderse como un proceso continuo durante toda la vida de la organización, más que una serie de acciones o actividades aplicadas en momentos puntuales del tiempo (Escobar, 1997). La perspectiva de procesos que defendemos incluiría esas acciones como componentes del desarrollo de la función de control en las organizaciones.

b.- El proceso de Control Organizativo, no sólo es continuo, sino que además tiene naturaleza de bucle o circuito. Así, la organización utiliza el SC para buscar el logro de los Objetivos Organizativos y, simultáneamente, evalúa la eficacia y eficiencia de este resultado para tomar las acciones que lo mejoren en el futuro, bien obteniendo los niveles deseados, bien superándolos a lo largo del tiempo.

c.- Estos planteamientos por los que el proceso de Control Organizativo adquiere un carácter de bucle cerrado de retroalimentación continua,

contienen implícitamente la asunción de bidireccionalidad en las influencias de las múltiples interrelaciones. Es decir, tanto los individuos, grupos y la organización en sí, como los diferentes componentes formales y no formales del SC, se influyen, construyen y transforman de forma mutua.

d.- El proceso de Control Organizativo siempre ha de ir ligado a la búsqueda de la mejora continua en el tiempo del RO de forma consistente con los Objetivos Organizativos. Por esta razón, los componentes del SC encargados de velar por una adecuada vinculación de ambos elementos, deben ser considerados explícitamente dentro del proceso, en particular, los Sistemas de Medición, Evaluación, Incentivos y Retroalimentación destinados a la evaluación de los niveles de congruencia y medidas de intervención sobre el SC que han sido menos estudiados por académicos de nuestra disciplina.

e.- Por último, nos gustaría señalar en línea con Birnberg (1998, p. 41), que bajo la concepción de Control Organizativo que estamos analizando, destaca la presencia de una elevada interdependencia entre todos los elementos del SC, por lo que la función de control pasa a centrarse en problemas organizativos, más que en una serie de problemas independientes que se presentan a diferentes niveles en la organización. Según esta nueva perspectiva, el papel de la gestión de la información y su comunicación de forma fluida por toda la organización, resultan cruciales.

El estudio de los SC empleando este modelo y bajo esta conceptualización del Control Organizativo, necesita someter a estudio un gran número de variables y de interrelaciones entre ellas, lo que, esencialmente, conlleva una

serie de implicaciones metodológicas que pasamos a estudiar en el siguiente epígrafe.

8.- Métodos de Investigación Cualitativos en Contabilidad para la Gestión. Mención Especial a los Estudios de Caso.

La evolución de la conceptualización de los SC implícita en los diferentes modelos estudiados previamente se encuentran fuertemente relacionadas con la evolución en el empleo de los métodos de investigación en CpG que se caracteriza, básicamente, por un declive del predominio de los métodos cuantitativos en favor de los cualitativos.

Por ello, realizamos una comparación entre los métodos de investigación cualitativa que entendemos como los que mejor permiten estudiar la CpG. Además, este estudio comparativo nos sirve de base para justificar la elección del método utilizado en nuestro trabajo de campo, EDC. En esta misma línea, analizaremos con detenimiento los diferentes posicionamientos que se encuentran presentes a la hora de emplear los EDC como estrategia de investigación en CpG. Así, reflexionaremos sobre cuestiones como la necesidad, o no, de formular hipótesis cerradas antes de abordar la recogida de datos, los distintos tipos de EDC, etc.

Comenzamos analizando el motivo que nos ha llevado a considerar independientemente los métodos de investigación cualitativos -EDC, estudios etnográficos y *Grounded Theory*- en CpG, que no es otro que el tratarse de los más empleados por los investigadores en la actualidad, en particular, en las aproximaciones interpretativa y crítica. Curiosamente, autores como Kaplan (1977 y 1986) que defendieron los modelos analíticos, fueron los primeros en

reclamar la adopción de perspectivas comportamentales y organizacionales para explicar mejor el funcionamiento de la CpG en la práctica.

Yin (1994) fue pionero en proponer la adopción de los métodos de investigación cualitativa para estudiar los fenómenos organizativos. En su opinión, todos ellos, al menos en principio, son adecuados, con independencia de que la investigación a desarrollar, tenga carácter exploratorio, descriptivo o explicativo. En cualquier caso, defiende que siempre resulta aconsejable plantear claramente a priori el objetivo del trabajo y luego elegir el método más apropiado para alcanzarlo, evitando así inconsistencias.

A continuación, analizaremos las similitudes y diferencias entre estos tres métodos, haciendo especial hincapié en los EDC.

Siguiendo a Yin (1994, pp. 11-13), el EDC es una estrategia de investigación que se caracteriza por estudiar los fenómenos en su propio contexto, utilizando diferentes técnicas de búsqueda de evidencia, tales como el análisis documental, las entrevistas, los cuestionarios, la observación no participante, etc.; con el fin de poder explicar el fenómeno observado de forma global y teniendo en cuenta toda su complejidad. Constituye el método que más ventajas presenta en CpG, al permitir estudiar la mayoría de las variables relevantes de una realidad concreta, al tiempo que considera el contexto como parte esencial del fenómeno bajo análisis (Yin, 1993, p. 64). Puede ser usado tanto para la conceptualización teórica de un fenómeno nuevo, por ejemplo, la investigación de las nuevas técnicas que surgen en los nuevos entornos productivos contemporáneos; como para la contrastación de teorías previamente formuladas. Finalmente, cabe señalar que se trata de la estrategia más flexible, tanto por las técnicas de recogida y análisis de datos que emplea, como por permitir la inclusión de información de naturaleza cuantitativa y cualitativa.

Por su parte, los estudios etnográficos se caracterizan por estudiar los fenómenos organizativos en base a técnicas de recogida de datos similares al EDC, pero durante un período de tiempo considerablemente más largo y con un mayor grado de participación del observador. En este sentido, entendemos que se trata de una especie de variante del EDC. Este método *strictu sensu* niega la existencia de una realidad objetiva independiente de la intervención del observador, lo que supone dar carta de naturaleza a dicha intervención sobre el fenómeno estudiado. Buena muestra de ello, es la utilización de la denominada *Action Research* que se basa, casi exclusivamente, en información cualitativa, desestimando otras fuentes de evidencia que pueden ser fundamentales para la formulación o replanteamiento de hipótesis, así como para un mejor entendimiento de los procesos y dinámicas de cambio contable que se dan dentro de las organizaciones actuales. Por todo ello, estimamos que este método es más útil para la conceptualización que para la contrastación de teorías.

Sin embargo, en contra de la visión de Yin, otros autores como Lukka (1999) defienden que los estudios etnográficos son un método de investigación de campo que se caracterizan por intentar minimizar el grado de intervención del investigador. Por el contrario, cuando se emplea la *Action Research* se adopta una posición moderadamente intervencionista.

Por último, la *Grounded Theory* fue formulada por Glasser y Strauss (1967) en Sociología. Se trata un método por el que una “[...] teoría se deriva inductivamente del estudio del fenómeno al que representa. Esta teoría se descubre, desarrolla y verifica provisionalmente a través la recolección y análisis sistemático de datos sobre el fenómeno estudiado” (Strauss y Corbin, 1990, p. 23). Recientemente, está siendo incorporada a los estudios de dirección y gestión de empresas, ya que también considera el contexto del fenómeno analizado. Al igual que los anteriores, permite utilizar las distintas técnicas de

recolección de información, aunque prima la entrevista como la principal. En nuestra opinión, este método puede ser útil para complementar y mejorar a otro principal, como podría ser el EDC, ya que al centrarse en la fase de análisis de los datos cualitativos mediante la codificación y *etiquetado conceptual*, posibilita la elaboración de una teoría capaz de contemplar una serie de aspectos prácticamente desconocidos de la problemática investigada. En este sentido, la teoría es el resultado de un proceso de conceptualización basado en la interpretación de los datos que provienen de una realidad sobre la que no existía una modelización previa (Strauss y Corbin, 1990, p. 22). Por último, conviene recordar que para ser empleado se requiere un elevado nivel de colaboración por parte de los participantes.

Para exponer con mayor claridad las diferencias básicas entre los tres principales métodos de investigación cualitativa de investigación, hemos elaborado la Tabla 18:

Como puede observarse en la poca nitidez de las diferencias, existe confusión en relación con estos métodos. Además, podemos encontrar trabajos donde el EDC es la estrategia principal complementada por observación participante, *Grounded Theory* o estudios etnográficos. Aunque en menor cuantía, también se da el caso opuesto, en el que el EDC ve reducido su papel a la recogida de datos o en fases iniciales del estudio empírico.

Consideramos que para el análisis de las prácticas contables en las organizaciones, el investigador debe jugar un papel lo más neutral posible, pues si se alterase la realidad estudiada lo más probable es que la evidencia alcanzada no fuese consistente con las prácticas estudiadas. Para evitar este, a nuestro entender, inconveniente, sería aconsejable llevar a cabo una *triangulación de investigadores* (Yin, 1994, p. 92), que consiste en debatir entre varios de ellos,

los sucesivos resultados preliminares de la investigación, con la finalidad de evitar prejuicios o influencias propias de su formación, en el desarrollo de la investigación.

Tabla 18: Asunciones Implícitas en los Principales Métodos de Investigación Cualitativa.

ASUNCIÓN/METODOLOGÍA	EDC	ETNOGRAFÍA	GROUNDED THEORY
A) DE DISEÑO			
1) Asume una única realidad objetiva.	SÍ	NO	SÍ
2) Puede usarse para la conceptualización teórica.	SÍ	SÍ	SÍ
3) Favorece la contrastación teórica.	SÍ	NO	NO
4) Considera el contexto como parte esencial del fenómeno.	SÍ	SÍ	SÍ
B) RECOGIDA/ANÁLISIS DATOS.			
1) Técnicas de recogida.	Múltiples.	Observación Participante.	Múltiples.
2) Técnicas de análisis.	Cuantitativa o/y cualitativa.	Mayoritariamente cualitativa.	Solo cualitativa.

Fuente: Adaptada de Yin (1993, p. 64).

En este sentido y en consonancia con lo que defendía Otley (1980), lo ideal sería la creación de un equipo de investigación multidisciplinar que realizase este esfuerzo a nivel interno para alcanzar mayores niveles de rigor y objetividad en el análisis de los SIC. De no ser esto posible, sería aconsejable cualquier triangulación con equipos de otros departamentos o universidades que estudien la misma problemática. En cualquier caso, la presentación de los trabajos durante su desarrollo a diferentes foros especializados, puede ser un medio apropiado de triangulación al alcance de cualquier investigador.

Retomando el EDC, hemos de comenzar señalando que se trata, desde nuestro punto de vista, del método más adecuado para interpretar la problemática organizativa inherente a la práctica de la CpG. En concreto, estudiaremos sus variantes, las distintas posturas existentes en la doctrina acerca de la elaboración de la estrategia del EDC, cómo puede entenderse el papel de técnicas como la observación participante dentro del mismo, así como cualquier otra cuestión relevante para poder diseñar estudios de campo de calidad.

Los EDC se emplearon originariamente en Psicología y en Sociología, tomando como unidad de análisis, tanto los individuos como los grupos. La consideración de la organización en su conjunto no se produjo hasta finales de los 70, destacando en nuestra disciplina el trabajo de Hägg y Hedlund (1979).

El EDC ha sido analizado por especialistas en CpG (Scapens, 1990; Humphrey y Scapens, 1992; Otley y Berry, 1994), en SI (Kaplan y Duchon, 1988; Cavaye, 1996), en Organización (Eisenhardt, 1989; Pettigrew, 1990), para debatir cómo emplearlo de la forma más apropiada en sus respectivas áreas. Seguramente por ello, puede explicarse su elevada utilización en CpG, de acuerdo con la tendencia en la investigación contable que propugna una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de porqué, cómo y en qué contexto se emplea la Contabilidad (Bhimani, 1996, p. 221), rompiendo con una tradición que la había llevado a aislarse de la práctica contable (Hopwood, 1983, p. 302).

Entendemos que los EDC que mejor se adaptan a la investigación en CpG son, por un lado, los exploratorios para la identificación del origen de determinadas prácticas contables y, por otro, los explicativos para interpretar y explicar las causas de las prácticas empresariales previamente identificadas. Ahora bien, en nuestra opinión, se podría incluso afirmar que en la mayoría de

los EDC existe una fase preliminar en la que predomina la faceta exploratoria, mientras que más tarde priman los planteamientos explicativos, por lo que parece poco apropiada la defensa a ultranza del empleo de EDC de una tipología pretendidamente *pura*.

En cuanto a su elaboración, existe un amplio debate entre los partidarios de los siguientes posicionamientos:

a.- El primero consistiría en acudir a las empresas y comenzar la búsqueda de evidencia empírica sin ninguna teoría preestablecida. En esta línea, Humphrey y Scapens (1992, p. 28) defienden que los investigadores en CpG han de afrontar el EDC, a ser posible sin prejuicios, para poder conceptualizar la práctica contable desde una perspectiva social y no siguiendo el procedimiento opuesto que consistiría en buscar ejemplos contables para justificar determinadas aproximaciones teóricas adoptadas de otras disciplinas, incluso llegando a forzar la interpretación del fenómeno analizado.

b.- El segundo defiende establecer a priori un posicionamiento perfectamente definido. Otley y Berry (1994) ensalzan el potencial de los EDC de cara a la conceptualización teórica de carácter inductivo, empleándose para contrastar las posibles hipótesis que se formularían en la fase de preparación del caso y, finalmente, en función de los resultados, se cambiaría nuestro posicionamiento o se fortalecería con la evidencia obtenida.

A nuestro entender, estas dos posturas son los dos polos que definen un continuo en medio del cual, se puede situar cualquier otra variante. Si se pretenden explicar las nuevas técnicas contables relacionadas con los cambios

tecnológicos, los investigadores habrán de dirigirse a las empresas seleccionadas por estarlos implantando, con un marco teórico poco definido, preocupándose mucho más por la observación e interpretación de los fenómenos que están emergiendo, de cara a la conceptualización teórica de los mismos mediante la obtención de evidencia. Por el contrario, en el análisis de los fenómenos más tradicionales o su reformulación, los EDC estarán más orientados a la contrastación que a la creación de nuevas teorías sobre la práctica contable¹⁰.

Otra cuestión polémica son las diferentes concepciones sobre el diseño y uso de los EDC. Mientras los investigadores estadounidenses se centran en las cuestiones más innovadoras de la CpG, tales como ocurre con el *Activity Based Costing* o el *Balanced Scorecard*, estudiándolas desde una perspectiva eminentemente práctica, los británicos se han preocupado más por la definición de los problemas que por la búsqueda de sus soluciones. A nuestro entender, ambas escuelas presentan aspectos positivos, como adoptar una aproximación más pragmática y operativa que acorte la distancia entre investigación y práctica de la CpG, por un lado, y que cuide los aspectos metodológicos, por otro.

Por último, acerca del debate, aún vigente, sobre la posibilidad de generalizar los resultados de los EDC, nos alineamos con quienes defienden la validez de la generalización teórica o analítica a través de la obtención de resultados similares en diferentes EDC. Esta generalización nunca puede ser estadística. Hägg y Hedlund (1979, pp. 138-140) son los pioneros en nuestro área en defender este posicionamiento sobre la interpretación y utilidad de los EDC.

⁸ A pesar de ello, tampoco es imposible que un mismo EDC pueda jugar ambos papeles, por ejemplo, aquellos que aún siendo diseñados para estudiar fenómenos tradicionales con un posicionamiento clásico, durante su desarrollo abordan nuevos aspectos del fenómeno, o fenómenos nuevos que no estaban contemplados en el protocolo inicial.

La generalización analítica se vería fortalecida si encontramos otros EDC que hayan planteado hipótesis similares a las nuestras, y lo más importante, aquellos que en un futuro contrastasen las mismas hipótesis, lo que supondría seguir un procedimiento lógico inductivo para conceptualizar los fenómenos empresariales estudiados. En este punto, un observatorio (Escobar, 1997) que posibilite una biblioteca de casos, podría jugar un papel fundamental de cara a proporcionar información suficiente para realizar la validación externa del caso estudiado, contribuyendo así a organizar y orientar el esfuerzo investigador en CpG. Este proceso de conceptualización teórica sería similar al de cualquier ciencia, ya que cada EDC se puede asimilar a un experimento que en la medida que fortalezca las hipótesis planteadas, permitirá su generalización teórica. No obstante, hay que recordar que un proceso similar de carácter estadístico no sería correcto, ya que la generalización con fines de predicción, resulta totalmente imposible, incluso para instituciones que se hayan estudiado previamente.

Tras el análisis comparativo de los métodos de investigación cualitativa, podemos afirmar que son los más apropiados para investigar en CpG, dado el consenso que existe entre la comunidad investigadora acerca de que la mejor forma de conocer la práctica en nuestra disciplina, consiste en estudiar la actividad cotidiana de los directivos en el entorno en que se desarrollan. Esta afirmación ha quedado refrendada tras el análisis de las principales revistas en nuestro área, en el que se observa cómo son cada vez más utilizados.

En concreto, pensamos que el EDC es el método de investigación cualitativo más importante de los tres analizados, básicamente por dos razones. En primer lugar, se trata de una estrategia de investigación flexible capaz de englobar todas las técnicas de recolección de evidencia conocidas, tales como el análisis de documentación, entrevistas, encuestas, etc.; permitiendo la triangulación entre las mismas de cara a su validación interna. En segundo lugar,

no hemos encontrado características distintivas significativas entre los otros dos métodos analizados -estudios etnográficos y *Grounded Theory*- que nos permitan diferenciarlos nítidamente del EDC, por lo que, en nuestra opinión, estos dos métodos podrían ser interpretados como variantes particulares de aquél.

Por todo lo anterior, pensamos que los EDC terminarán por ser empleados de forma creciente¹¹ como método de investigación fundamental en CpG y SC. No obstante, los n requisitos necesarios para su correcta elaboración y, sobre todo, la dificultad para conseguir la colaboración de las empresas, hacen que su utilización no esté exenta de dificultades. También es justo reconocer es atractivo para los investigadores, ya que el hecho de abandonar los despachos y entrar en contacto directo con la problemática empresarial, resulta altamente gratificante.

Para finalizar este epígrafe, nos gustaría incidir en la conveniencia de emplear EDC longitudinales para el estudio de los procesos de cambio organizativo que afecten a los SC. En este sentido, y siguiendo a Pettigrew (1990 y 1997), entendemos que el empleo de los EDC desde la perspectiva del Análisis de Procesos es la estrategia de investigación más adecuada para abordar esta problemática organizativa. Éste se caracteriza por ser un estudio longitudinal que exploraría de forma conjunta el contexto, el contenido y los procesos del cambio, así como sus posibles interconexiones a lo largo del tiempo¹².

¹¹ Esta tendencia hacia un mayor empleo del EDC se puso de manifiesto en la década de los 90 con trabajos como: Amat (1992); Carmona (1993); Amat et al (1994); Álvarez y Valle (1997); Escobar (1997); Escobar *et al* (1998); Blaco y Aibar (1998 y 1999) Domínguez y Gago (1998); Escobar y Lobo (1999a, 1999b, 1999c), entre otros.

¹² Véase Capítulo II para más detalles sobre el Análisis de Procesos.

9.- Consideraciones Finales.

En este capítulo hemos realizado una revisión de los diferentes modelos propuestos para el estudio de los SC en las últimas dos décadas, así como de los trabajos empíricos en los que se investigan esta cuestión desde una perspectiva contingente, también durante el mismo período temporal.

Estas revisiones nos han permitido confirmar y, por lo tanto reforzar, los resultados del estudio efectuado acerca de los enfoques teóricos presentes en los trabajos en CpG realizado en el Capítulo I, así como la evolución de la investigación del Cambio Organizativo en el Capítulo II. En ambos casos, concluimos que se ha producido un cambio en virtud del cual, el normativismo y las aproximaciones apriorísticas han perdido la importancia que tuvieron, en favor de los enfoques de corte positivista.

Esta tendencia ha sido consecuencia del notable esfuerzo realizado por parte de los investigadores en CpG, para incorporar aproximaciones teóricas de disciplinas adyacentes, básicamente, los provenientes primero de la Teoría de la Organización y, más tarde, de la Psicología y de la Sociología.

Este fenómeno se refleja en la evolución de los modelos analizados, así el primero de ellos, el de Otley (1980), supone la incorporación de los fundamentos del Enfoque Contingente que provenía de la Teoría de la Organización. Más tarde, los modelos examinados fueron incorporando postulados de la Psicología Industrial y de las Organizaciones, así como de la Sociología. Estos modelos integradores (Flamholtz y otros, 1985; Amat, 1991 y Fisher 1995) contienen muchas de las asunciones implícitas presentes en lo que denominamos en el primer capítulo Corriente Crítica, aunque preponderan los de la Corriente Interpretativa.

En cuanto a la revisión de trabajos empíricos, nos ha servido para identificar las principales críticas que se han venido haciendo a los modelos contenidos en los primeros trabajos contingentes: racionalidad y aproximaciones deterministas y funcionalistas (Weill y Olson, 1989, pp. 67-77). A ello hemos de añadir que la mayor parte de los estudios se hallan limitado a identificar variables contingentes, internas y externas, (Ming, 1990; Wilkinson, 1986), prestando poca atención a su impacto sobre los SIC y, en especial, sobre el RO (Otley, 1995, p. 52).

Estos inconvenientes han sido el principal acicate para seguir mejorando y ampliando los modelos con aportaciones de otras disciplinas como la Sociología, la Psicología. En esta línea, se pueden encontrar trabajos recientes en las revistas especializadas en CpG, SI y *Management*, en los que puede constatarse la evolución en el posicionamiento teórico de los investigadores que estudian los SC. Estas nuevas aproximaciones se caracterizan por la búsqueda de nuevas teorías *importadas*, para contextualizar mejor los cambios en las prácticas de gestión y contables. Sin duda alguna, estas nuevas aproximaciones pueden proporcionar a aquellos investigadores dispuestos a ampliar los modelos contingentes tradicionales, una fuente de nuevas variables y diferentes formas de estudiar sus interrelaciones.

El análisis de la evolución de los modelos teóricos para el estudio de los SC, por un lado, y la consideración de las limitaciones de la Teoría Contingente presentes en los trabajos empíricos revisados, por otro, han sido la base sobre la que hemos fundamentado la elaboración de nuestra propia propuesta para el estudio de estos sistemas.

Nos gustaría destacar algunas de las oportunidades de investigación que podemos encontrar al adoptar este modelo, ya que están íntimamente

relacionadas con algunas de las mejoras contenidas en nuestra propuesta, así como en la definición de Control Organizativo que realizamos en el epígrafe 7. Entre éstas, destacan la necesidad de profundizar en el estudio de:

a.- Los componentes no formalizados del SC. Aunque defendemos el examen de los SC en su totalidad y no de sus componentes de forma aislada, el hecho de que podamos encontrar muchos más trabajos en los que se analicen los componentes formales del SC, sobre todo, el análisis de los sistemas de presupuestación y de costes, hace pensar que sería necesario un mayor esfuerzo en CpG para equilibrar el grado de comprensión sobre el funcionamiento y relaciones de los mecanismos informales en las organizaciones.

b.- El estudio del RO en un sentido amplio y de su vinculación con los Objetivos Organizativos es otra área de desarrollo.

c.- Los Sistemas de Medición y Evaluación, de Recompensa y Punición, y por último, de Retroalimentación no han sido considerados en algunos casos, ni suficientemente abordados en otros. Como hemos venido sosteniendo, creemos que la mejora en la comprensión del papel que estos sistemas cumplen dentro de lo que hemos definido como proceso de Control Organizativo, supondría una sólida base para mejorar el diseño, la implantación y el funcionamiento de los SC en las organizaciones.

Finalmente, hemos de señalar que este cambio en la conceptualización de los fenómenos organizativos relacionados con los SC ha provocado que los métodos utilizados en la investigación en CpG también varíen sustancialmente.

Así, los métodos de investigación cualitativa son cada vez más empleados para el desarrollo de trabajos empíricos en CpG, básicamente, por su capacidad para captar la forma en que operan determinados fenómenos en su contexto, normalmente caracterizado por el dinamismo y por una elevada incertidumbre. En concreto, para analizar las prácticas contables tal y como *realmente* se producen, basándose en aproximaciones con un mayor componente sociopolítico.

Por ello, entendimos oportuno realizar un estudio comparativo de tales métodos que nos ha permitido elegir más fundadamente el EDC, por considerarlo el más apropiado para llevar a cabo trabajos de investigación sobre los SC. Esta estrategia de investigación sería la apropiada para el estudio del impacto de las F&A sobre el SC de una organización, siguiendo para ello el análisis de procesos descrito en el Capítulo II.

10.- Bibliografía.

- Álvarez, C.; Valle, R. (1997): *Estrategias Flexibles de Fabricación y Gestión de los Recursos Humanos: El Papel de los S.I. de Gestión*. Comunicación presentada al III Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka, Cádiz.
- Amat, J.M^a. (1991): *Los Sistemas de Control en las Empresas de Alta Tecnología: El Caso de dos Empresas del Sector Químico*. Ed. ICAC, Madrid.
- (1992): "Management Accounting Systems in Spanish Firms". *European Accounting Review*, nº 1, pp. 1-25.
- (1998): *Control de Gestión: Una Perspectiva de Dirección*. 4^a Edición. Ed. Gestión 2000, Barcelona.

- Amat, J. M.; Carmona, S.; Roberts, H. (1994): “Context and Change in MAS: A Spanish Case Study”. *Management Accounting Research*, nº 5, pp. 107-122.
- Ashton, D.; Hopper, T.; Scapens, R.W. -Eds.- (1995): *Issues in Management Accounting*. 2nd Edition-. Ed. Prentice-Hall, Nueva York.
- Bhimani, A. -Ed.- (1996): *Management Accounting European Perspectives*. Ed. Oxford University Press, Oxford.
- (1996): *Management Accounting in the United Kingdom: Reflections on Research, Practice and Profession*, en Bhimani -Ed.- (1996), pp. 218-242.
- Birnberg, J.G. (1998): “Some Reflections on the Evolution of Organizational Control”. *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, Suplemento, pp. 27-40.
- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1998): *Internationalization and Globalization Effects on the Organizational Culture in Business Groups: Empirical Analysis of the Relationships Between Different Cultures (Organizational and Local) and their Influence through Management Information and Control Systems*, Comunicación presentada a la II International Accounting Research Conference de la International Association for Accounting Education and Research (IAAER) y a la XXXIII International Accounting Conference del Center for International Education and Research in Accounting (CIERA), Chicago.
- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1999): *Efectos de la Internacionalización y Globalización Económica sobre la Cultura Empresarial y los Sistemas de Información y Control en Distintos Grupos de Sociedades: Análisis Empírico de las Relaciones e Influencias de Distintas Culturas (Organizacionales y Locales)*. Comunicación presentada al X Congreso AECA, Zaragoza.

- Caillouet, A.; Lapeyre, B. (1992): "The Impact of an AIS in the Strategic Management Process". *SAM Advanced Management Journal*, vol. 57, nº 1, pp. 21-24.
- Carmona, S. (1993): *Curvas de Olvido y Sistemas de Información*, en Carmona - Ed.- (1993): *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión*. Ed. ICAC, Madrid, pp. 101-113.
- Cavaye, A.L. (1996): "Case Study Research: A Multi-Faceted Research for IS". *Information Systems Journal*, vol. 6, nº 3, pp. 227-242.
- Chapman, C. (1997): "Reflections on a Contingent View of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 2, pp. 189-205.
- Chenhall, R., Morris, D. (1986): "The Impact of Structure, Environment and Interdependence on Perceived Usefulness of Management Accounting Systems". *The Accounting Review*, vol. LXI, nº 1, pp. 16-35.
- Chia, Y.M. (1995): "Descentralization, Management Accounting Systems Information Characteristics and their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study". *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 811-830.
- Choe, J.M.; Lee, J. (1993): "Factors Afecting Relationships between the Contextual Variables and the Information Characteristics of AIS". *Information Processing & Management*, vol. 29, nº 4, pp. 471-486.
- Chong, V.K. (1996): "Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 5, pp. 415-421.
- Domínguez, M^a.J.; Gago, S. (1998): *Management Information Systems, Innovation and Development and Maintenance of Competitive Advantages: A Study of two Spanish Firms*. Comunicación presentada a la XXI EAA Conference, Amberes.
- Eisenhardt, K. (1989): "Building Theories from Case Study Research". *Academy of Management Review*, vol. 14, nº 4, pp. 532-550.

- Elmore, R.C. (1990): "The Linkage between Organizational Size and the Management Accounting System". *Akron Business and Economic Review*, vol. 21, nº 3, pp. 69-80.
- Escobar, B. (1997): *La Evaluación Económica de los Sistemas de Información*. Ed. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, Sevilla.
- Escobar, B.; Lobo, A. (1999a): *Intangible Assets Investments Evaluation: A Case Study for Analysing its Impact on Operational Management*. Comunicación presentada a la II European Conference on Accounting Information Systems, Burdeos.
- (1999b): *A Contingent Approach to the Rol of Management Accounting System in a Corporation Take-over*. Comunicación presentada al XXII Congreso de la EAA, Burdeos.
- (1999c): *Sistemas de Control en Empresas Multinacionales: Estudio de un Caso en el Sector Químico*. Comunicación presentada a la V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión de ASEPUC, Leganés.
- Escobar, B.; Fresneda, M^a.S.; Velez, M^a.L. (1998): *Factores Determinantes del Éxito en la Implantación de los Sistemas de Información Contables*. Comunicación presentada al VIII Congreso de ASEPUC, Alicante.
- Ezzamel, M. (1990): "The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics". *Management Accounting Research*, vol. 1, pp. 181-197.
- Fisher, C. (1996): "The Impact of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences on Management Information Requirements". Research Note. *Accounting, Organizations and Society*, nº 21, p. 4, pp. 361-369.
- Fisher, J.G. (1995): "Contingency-Based Research on Managemnet Control Systems: Categorization by Level of Complexity". *Journal of Accounting Literature*, vol. 14, pp. 24-53.

- (1998): “Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, suplemento, pp. 47-64.
- Flamholtz, E.G. (1983): “Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2/3, pp. 153-169.
- Flamholtz, E.G.; Das, T.K.; Annes, T. (1985): “Toward an Integrative Framework of Organizational Control”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 13, pp. 35-50.
- Glaser, B.G.; Strauss, A.L. (1967): *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Ed. Weidenfeld & Nicolson, Londres.
- Gordon, L.; Miller, D. (1976): "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 59-70.
- Gordon, L.A.; Narayanan, V.K. (1984): “Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: An Empirical Investigation”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 1, pp. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984): “Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as a Intervening Variable”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n° 2, pp. 125-135.
- Govindarajan, V.; Gupta, A.K (1985): “Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, pp. 51-66.
- Gul, F.A. (1991): “The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers’ Performance”. *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 85, pp. 57-61.

- Gul, F.A.; Chia, Y.M. (1994): “The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three-Way Interaction”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, nº 4-5, pp. 423-426.
- Hägg, I.; Hedlund, G. (1979): “Case Studies in Accounting Research”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, nº 1-2, pp. 134-143.
- Hambrick, D.C.; Lei, D. (1985): “Toward an Empirical Prioritization of Contingency Variables for Business Strategy”. *Academy of Management Journal*, vol. 28, nº 4, pp. 763-788.
- Hardgrave, B.C.; Wilson, R.L.; Eastman, K. (1999): “Toward a Contingency Model for Selecting an Information System Prototyping Strategy”, *Journal of Management Information Systems*, vol. 16, nº 2, pp. 113-136.
- Hayes, D.C. (1977): "The Contingency Theory of Management Accounting", *The Accounting Review*, vol. LII, nº 1, pp. 22-39.
- Hopwood, A.G. (1983): “On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which it Operates”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, pp. 287-305.
- Hopwood, A.G.; Schreuder, H. -Eds.- (1984): *European Contributions to Accounting Research. The Achievements of the Last Decade*. Ed. Free University Press, Amsterdam.
- (1984) *European Accounting Research: An Introduction*, en Hopwood y Schreuder -Eds.- (1984), pp. 1-14.
- Humphrey, C.; Scapens, R.W. (1992): “Theories and Case Studies: Limitation or Liberation”. *Working Paper 92/4*. University of Manchester, Manchester.
- Jenster, P.V. (1986): “Firm Performance and Monitoring of Critical Success Factors in Different Strategic Contexts”. *Journal of Management Information Systems*, vol. 3, nº 3, pp. 17-33.

- Kaplan, R.S. (1977): *Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art in Survey*. School of Business, University of Wisconsin.
- (1986): *Quantitative Models for Management Accounting in Today's Production Environment*, en Bromwich y Hopwood -Eds.- (1986), pp. 103-115.
- Kaplan, B.; Duchon, D. (1988): "Combining Qualitative and Quantitative Methods in Information System Research: A Case Study". *Management Information System Quarterly*, vol. 4, pp. 479-490.
- Kim, K.K. (1988): "Organizational Coordination and Performance in Hospital Accounting Information Systems: An Empirical Investigation". *The Accounting Review*, vol. 63, n° 3, pp. 472-489.
- Langfield-Smith, K. (1997): "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, pp. 207-232.
- Luckett, P.F.; Eggleton, I.R.C. (1991): "Feedback and Management Accounting: A Review of Research into Behavioural Consequences". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 4, pp. 371-394.
- Lukka, K. (1999): *The Approaches to Field Research in Management Accounting*. Ponencia presentada al I Workshop on New Directions in Management Accounting, EIASM, Bruselas.
- Macintosh, N.B.; Daft, R.L. (1987): "Management Control Systems and Departmental Interdependencies: An Empirical Study". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 1, pp. 49-61.
- Mahmood, M-A.; Man, G.J. (1993): "Measuring the Organizational Impact of Information Technology Investment: An Exploratory Study". *Journal of Management Information Systems*, vol. 10, n° 1, pp. 97-12.

- Mahmoud, M.A. (1993): “Associating Organizational Strategic Performance with Information Technology Investment: An Exploratory Research”. *European Journal of Information Systems*, vol. 2, nº 3, pp. 185-200.
- Merchant, K.A. (1981): “The Role of Management Accounting Systems Information in Organizations: An Empirical Study”. *The Accounting Review*, vol. 56, nº 4, pp. 813-827.
- Mia, L. (1993): “The Role of Management Accounting Systems Information in Organizations: An Empirical Study”. *British Accounting Review*, nº 25, pp. 269-285.
- Mia, L.; Chenhall. R.H. (1994): “The Usefulness of Management Accounting Systems, Funtional Differentiation and Managerial Effectiveness”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, nº 1, pp. 1-13.
- Ming, C.Y. (1990): “Is there a Contingency Theory of Management Accounting Systems Design?”. *Singapore Accountant*, vol. 6, nº 5, pp. 11-14.
- Munduate, L. (1997): *Psicología Social de la Organización: Las Personas Organizando*. Ed. Pirámide, Madrid.
- Otley, D.T. (1980): “Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 4, pp. 413-428.
- (1995): *Management Control, Organisational Design and Accounting Information Systems*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 45-63.
- Otley, D.T.; Berry, A.J. (1980): “Control, Organization and Accounting”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, pp. 833-847.
- (1994): “Case Study Research in Management Accounting and Control”. *Management Accounting Research*, vol. 5, nº 1, pp. 45-65.
- Panozzo, F. (1997): “The Making of the Good Academic Accountant”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nº 5, pp. 447-480.

- Pettigrew, A.M. (1990): "Longitudinal Field Research on Change: Theory and Practice". *Organization Science*, vol. 1, n° 3, pp. 267-292.
- (1997): "What is a Processual Analysis". *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, n° 4, pp. 337-348.
- Pfeffer, J. (1987): *Organizations and Organization Theory*. Ed. Pitman, Londres.
- Preston, A. (1995): *Budgeting, Creativity and Culture*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 273-298.
- Raymond, L. (1990): "Organizational Context and Information Systems Success: A Contingency Approach". *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, n° 4, pp. 5-20.
- Raymond, L.; Bergeron, F.; Pare, G. (1995): "Matching IT and Organizational Structure: An Empirical Study with Implications for Performance". *European Journal of Information Systems*, vol. 4, n° 1, pp. 3-16.
- Roberts, H. (1997): *Implementation of Management Accounting Systems*. Comunicación presentada al XX EAA Congress, Graz.
- Scapens, R.W. (1990): "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Method", *British Accounting Review*, vol. 22, n° 3, pp. 259-281.
- Sierra, G.J. (1993): *Sistemas de Información y Contabilidad para la Gestión*. Ponencia defendida en el V Encuentro de ASEPU. Sevilla.
- Simons, R. (1987): "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 4, pp. 357-374.
- Strauss, A.; Corbin, J. (1990): *Basics of Qualitative Research. Grounded Theory Procedures and Techniques*. Ed. SAGE Publications, Londres.
- Waterhouse, y Tiessen (1978): "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 65-76.

- Weill, P.; Olson, M.H. (1989): “On Assessment of the Contingency Theory of Management Information Systems”. *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, nº 1, pp. 59-86.
- Westrup, C. (1997): Management Accounting and Information Technology: Competitiveness, Changing Roles and Changing Relationships. *Working Paper*. Department of Accounting and Finance. University of Manchester, Manchester.
- Wilkinson, C. (1986): Towards a Theory of Management Control Systems: A Case Study Approach. *Tesis Doctoral*. Universidad de Lancaster, Lancaster.
- Yin, R.K. (1993): *Applications of Case Study Research*. Ed. SAGE Publications, Londres.
- Yin, R.K. (1994): *Case Study Research: Design and Methods*. Ed. SAGE Publications, Londres.

CAPÍTULO IV: EL CASO DE TESA¹

- 1.- Introducción.
- 2.- Diseño de la Investigación.
 - 2.1.- Consideraciones del Estudio.
 - 2.2.- Propositiones Planteadas.
 - 2.3.- Método.
- 3.- Análisis Empírico del Impacto del Proceso de Venta.
 - 3.1.- Adecuación de TESA al Perfil Organizativo a Investigar.
 - 3.2.- Contexto e Historia.
 - 3.2.1.- Historia y Tendencias Actuales de la Industria Química.
 - 3.2.2.- El Segmento de la Química Industrial en que Opera TESA.
 - 3.2.3.- *Tioxide Group Limited (TGL) e Imperial Chemical Industries (ICI).*
 - 3.2.4.- TESA.
 - 3.3.- El Trabajo de Campo: Técnicas de Recogida de Datos y Fases de la Investigación.
 - 3.4.- Sistema de Control.
 - 3.4.1.- Objetivos Organizativos.
 - 3.4.2.- Variables Contingentes.
 - 3.4.3.- Elementos no Formalizados.
 - 3.4.4.- Componentes Formalizados.
 - 3.4.5.- Sistema de Medición y Evaluación del Rendimiento Organizativo.
 - 3.5.- El Proceso de Venta.
 - 3.5.1.- La Negociación con *DuPont*.
 - 3.5.2.- El Cierre con *Huntsman*.

¹ TESA es el seudónimo que empleamos para denominar a la organización en la que hemos realizado el trabajo de campo.

3.6.- Impacto de la Venta sobre el Sistema de Control de TESA.

3.6.1.- Objetivos Organizativos y Variables Contingentes.

3.6.2.- Componentes no Formalizados.

3.6.3.- Componentes Formalizados.

4.- Consideraciones Finales.

5.- Bibliografía.

1.- Introducción.

Como estudiamos en el Capítulo II, se está apreciando un gran número de F&A a nivel mundial entre corporaciones transnacionales. Éstas se han concentrado en las últimas décadas en numerosos sectores económicos, destacando la industria química² como una en la que mayor cantidad de operaciones se han realizado. A pesar de ello, esta cuestión no ha sido especialmente estudiada por los investigadores de nuestro área, por lo que entendemos que resulta necesario abordar el estudio del posible impacto de estos procesos sobre los SC, o viceversa es escaso, para comprenderlos de manera adecuada.

En CpG destacan los trabajos de Jones (1985a, 1985b, 1986, 1989, 1992) no sólo por su significativa contribución en términos de evidencia empírica, sino también por su esfuerzo de adaptación de los planteamientos provenientes de la Teoría Contingente al análisis de las F&A y la progresiva mejora de su propuesta en sus distintos trabajos, ya revisados en el Capítulo II.

En nuestro país, con excepción de algunos trabajos como los de Barrachina (1999) y Blanco y Aibar (1998 y 1999) los procesos de F&A tampoco han sido estudiados en profundidad por los académicos de nuestro área. Así, la investigación empírica en CpG en España se ha preocupado tradicionalmente de aspectos económico-cuantitativos (véase Capítulo I). Ahora bien, a nuestro entender deberían tenerse en consideración otros temas no técnicos y cualitativos con vistas a alcanzar un mejor entendimiento del papel de los SC en particular, y de la CpG en general, en aquellas organizaciones que atraviesen por las condiciones de cambio específicas descritas con anterioridad, es decir, por operaciones de F&A.

Dado el panorama descrito, entendemos que sería conveniente desarrollar trabajos de investigación que abordasen en profundidad el análisis de los procesos de cambio provocados por las operaciones de F&A. Así, en nuestro caso, hemos planteado un estudio con el propósito principal de mejorar nuestra comprensión del impacto que el cambio de la propiedad por la venta de *Tioxide Group Limited* (TGL) tendría sobre el funcionamiento de su SC, más concretamente, en una de sus subsidiarias que opera en España. Para ello, hemos analizado el efecto que sobre el mismo, ha podido tener tanto la estrategia de comunicación adoptada por los grupos implicados, como los posibles cambios introducidos en la organización analizada a raíz de su venta.

En este sentido, pretendemos también conocer el papel que la CpG juega dentro del proceso de cambio como, por ejemplo, en las negociaciones de F&A entre corporaciones globales. La razón que sustenta nuestro interés por este particular viene dada por el hecho de que la CpG, entendida en un sentido amplio como se ha venido defendiendo en nuestro trabajo, debiera ser la principal fuente de información que alimentase los SC y que, por lo tanto, tendría que servir de base para aquellos que pretendan instrumentalizar los mecanismos de CG como facilitadores o inhibidores del CO.

Para lograr los objetivos previamente descritos, hemos desarrollado un EDC longitudinal en una empresa subsidiaria de una corporación multinacional inglesa, TGL, que desarrolla su actividad productora en el sur de España. En él, empleando el modelo teórico propuesto en el Capítulo III (Gráfico 13), abordamos el análisis de las operaciones de adquisición. Éste nos va a permitir interpretar y explicar mejor *cómo* y *porqué* funcionan los SC en las organizaciones, considerando su contexto político, social y organizativo. Este hecho nos ayudará a estudiar los mecanismos de gestión para que se puedan

² Véase el Tabla 11 del Capítulo II donde se presentan los sectores más activos en F&A.

emplear más eficientemente y, finalmente, mejorar los procesos de control de gestión.

Asimismo, entendemos que la aplicación de este modelo al estudio de aspectos relacionados con el cambio organizativo, nos ayuda a identificar y comprender mejor las dinámicas organizativas inherentes en estos procesos y, en última instancia, el impacto de las mismas sobre el SC. Esto puede alcanzarse mediante el examen de los diferentes componentes del SC en distintos momentos del tiempo del proceso de venta de TESA.

Por todo ello, hemos estructurado el presente capítulo en tres grandes bloques: (1) diseño de la investigación -proposiciones planteadas, cuestiones metodológicas y otras consideraciones generales-; (2) análisis del impacto del proceso de venta sobre el SC en TESA, abordando un amplio espectro de cuestiones que comprenden desde las razones que hacen de esta organización una institución adecuada para el desarrollo de la investigación, hasta el análisis del SC en TESA y, finalmente, (3) presentación de los resultados del estudio de campo, así como las consideraciones obtenidas de su análisis.

2.- Diseño de la Investigación.

Nos parece conveniente comenzar este capítulo tratando varias cuestiones relacionadas con el diseño de la investigación. En este sentido, exponer nuestro posicionamiento en forma de proposiciones a estudiar en el caso, se convierte en un asunto de gran importancia.

Asimismo, incluiremos en este epígrafe una serie de consideraciones sobre los aspectos positivos que conlleva este diseño de la investigación, así

como las principales dificultades que hemos tenido que afrontar debido a aquellos otros que resultan menos favorables para su desarrollo.

2.1.- Consideraciones Metodológicas del Estudio.

En este apartado abordamos las cuestiones relacionadas con las implicaciones que conlleva la selección de un EDC longitudinal como estrategia de investigación.

Comenzamos recordando que ya Granlund (1998) analizó diversos aspectos del proceso de adquisición entre dos corporaciones destacando que los factores sociales, culturales y políticos no habían sido considerados, al menos explícitamente, en los estudios previos. Para demostrarlo, desarrolló una investigación de corte cualitativo y longitudinal, un solo EDC etnográfico, a diferencia de los estudios transversales de naturaleza eminentemente cuantitativa empleados antes por Jones (1985a, 1985b, 1986, 1992). Este cambio de interés sobre las cuestiones estudiadas también supuso un giro en cuanto a la forma de analizarlas.

Este método permite tratar en profundidad las cuestiones a estudiar al poder emplear múltiples fuentes de obtención de evidencia durante un largo período presencial. Así, podemos decir que permite al investigador sumergirse en la problemática estudiada, accediendo de forma más directa y cercana al contexto social, político e histórico del fenómeno analizado.

Entendemos que este método permite alcanzar una profundidad en el análisis y una comprensión de las cuestiones investigadas en CpG, difíciles de lograr utilizando otros alternativos.

Otro aspecto positivo relacionado con el anterior, es la posibilidad que este método nos proporciona para contactar directamente con la realidad organizativa. En este sentido, nos parece especialmente útil poder acceder a determinadas fuentes de información como son, por ejemplo, las conversaciones informales y la observación no participante de las relaciones interpersonales y el estilo de dirección. Todas ellas, posibilitan una mejor comprensión del comportamiento humano, a nivel individual y grupal, así como del organizativo que escapa del alcance de las técnicas cuantitativas.

Además de los aspectos comentados, este método exige primero una gran cantidad de tiempo el desarrollo del estudio de campo. Asimismo, para poder analizar en profundidad el fenómeno estudiado es necesario recoger evidencia a través de múltiples técnicas, por ejemplo, la elaboración y realización de entrevistas, la observación directa, la preparación de cuestionarios, las relaciones informales con los miembros de la organización estudiada, la recogida de documentación, la reelaboración de las entrevistas, la codificación de toda la información recopilada, etc.

En segundo lugar, cabría destacar el problema relacionado con el manejo de la gran cantidad de información que se genera durante el estudio. Más concretamente, esta particularidad influye en el proceso de su análisis y explotación. En nuestro caso, éste ha sido muy laborioso debido a la codificación conceptual de los diferentes tipos de información.

Considerando todo lo anterior, decidimos realizar un EDC longitudinal de una organización durante el período que abarca desde julio de 1997 a marzo de 2000.

2.2.- Propositiones Planteadas.

Dado el carácter de la investigación desarrollada en CpG, tanto por la temática abordada –F&A y su impacto en los SC- y el método empleado para la misma, formulamos las siguientes proposiciones para su posterior contrastación.

Primera.- Los procesos de cambio en la propiedad de los grupos multinacionales afectan a los SC durante y, sobre todo, después de cerrar la operación de adquisición.

Segunda.- No todos los elementos del SC son igualmente sensibles a cambios en la propiedad.

Tercera.- En concreto, entendemos que los componentes no formalizados serán los menos susceptibles de verse cambiados por el proceso de venta.

Cuarta.- Las técnicas propias de la CpG se emplean para la introducción de cambios en el SC de la organización vendida.

Quinta.- La relación de influencia no es unidireccional, así hemos considerado que los SC también pueden influir en el proceso de cambio generado por las negociaciones para el traspaso de la propiedad. Esta influencia puede ser tanto positiva, si facilita el cambio, como negativa, si lo inhibe.

Sexta.- En cualquier caso, entendemos que la influencia del SC sobre el proceso de cambio se ejerce vía, básicamente, componentes no formalizados del mismo.

Séptima.- La Alta Dirección puede influir determinantemente en el resultado final de la operación.

2.3.- Método.

En el EDC que hemos elaborado, podemos señalar que obtuvimos evidencia para poder comprender cómo funciona el SC en una empresa española, subsidiaria de un grupo químico inglés, que opera internacionalmente. Hemos de decir que aunque éste no era un objetivo principal de la investigación sí que se consideró como una condición necesaria para su desarrollo. Más en concreto, durante este estudio nos hemos centrado en determinadas dinámicas de cambio que podrían explicar cómo un SC diseñado para un contexto anglosajón, funciona bajo una cultura y un estilo de gestión diferente en España³.

En este sentido, también hemos podido observar la transformación del sistema debido al anuncio de cambios importantes en la propiedad del grupo bajo unas circunstancias inusuales, debido a la excesiva dilatación en el tiempo del proceso de negociación de la operación de adquisición, en una primera fase; y a un cambio de organización adquirente al final del mismo.

Finalmente, nos gustaría indicar que para el desarrollo del caso hemos seguido la aproximación conocida como *Análisis de Procesos* (Pettigrew, 1997), con el fin de alcanzar una mayor consistencia interna en los resultados de nuestro estudio. Entre las asunciones implícitas en ésta, al realizar el EDC de TESA hemos:

³ Blanco y otros (1996) analiza la relación entre las culturas empresariales de compañías multinacionales y otras con las que trabajan en España.

a.- Estudiado el proceso de cambio a los diferentes niveles de análisis que han conformado su contexto. Como mostraremos en los epígrafes posteriores, prestamos atención a los diferentes individuos implicados en el fenómeno estudiado, analizándolos también a nivel de grupo –Comité de Dirección, miembros de los diferentes departamentos, etc.- y, finalmente nos preocupamos de TESA como organización, al abordar aspectos como a su posición dentro de TGL, de ICE y, más ampliamente, en el segmento del bióxido de titanio, en relación con sus competidores, etc. Afrontar el estudio desde esta triple dimensión posibilita conocer las múltiples interrelaciones que existen entre ellas.

b.- Examinado las posibles interconexiones temporales del proceso de CO. Así, analizamos la evolución histórica de la industria química, para posteriormente centrarnos en los orígenes de la operación, lo que nos permite comprender mejor la situación por la que atravesaba TESA. A su vez, esta conexión con el pasado será el componente explicativo más importante para entender su futuro próximo.

c.- Analizado en qué medida el contexto es producto de la acción de los miembros de TESA y viceversa. Por lo tanto, nos preocupamos por las posibles relaciones bidireccionales que podrían darse entre el contexto del proceso y las acciones que se desarrollan: Por ejemplo, hemos estudiado el papel de la Alta Dirección en el proceso de venta de TESA.

d.- Para realizar todo ello, necesariamente, tuvimos que adoptar una perspectiva holística que nos permitiese considerar el mayor número de variables posibles de las que intervenían en el proceso de cambio estudiado.

3.- Análisis Empírico del Impacto del Proceso de Venta.

En este epígrafe expondremos los resultados del EDC realizado en TESA. Para ello, hemos estructurado este epígrafe de la siguiente forma: (1) comenzamos exponiendo la descripción de las razones que hacían de TESA una organización apropiada para estudiarla de acuerdo a los fines de nuestra investigación, así como para poder contrastar las proposiciones inicialmente planteadas; (2) contextualizamos la organización, en términos de evolución histórica de la industria en la que opera, análisis del segmento donde opera, de los grupos industriales a los que pertenece⁴ y destacamos las características más sobresalientes de TESA, (3) describimos las diferentes fases por las que ha pasado el estudio de campo longitudinal que desarrollamos y cuáles han sido las diversas técnicas de recogida de datos y búsqueda de evidencia sobre el fenómeno estudiado; (4) estudiamos detalladamente el SC de TESA según el modelo que desarrollamos para su estudio en el Capítulo III (Gráfico 13) y, en último lugar, (5) analizamos el proceso de venta en el que se ha visto involucrada TESA, así como el impacto de éste sobre su SC y viceversa.

3.1.- Adecuación de TESA al Perfil Organizativo a Investigar.

Previamente a la exposición de las razones que hacen de TESA una organización con un perfil adecuado para el estudio del impacto de las F&A sobre los SC, entendemos que es necesario analizar los antecedentes que provocan esta operación de adquisición porque esto nos ayudará a comprender mejor las posibles razones de la venta de TESA.

⁴ Véase el Gráfico 14 sobre las relaciones entre TESA y los diferentes grupos.

Así, hemos de destacar que TGL atravesaba por una situación de crisis financiera en los últimos años (Anexo 3), provocada tanto por TESA como por las otras plantas de producción del grupo. Los malos resultados financieros y, por tanto, el no haber repartido dividendos en varios ejercicios a principios de los 90, movió a *Imperial Chemical Industries* (ICI) a emprender una estrategia de concentración de su cartera de negocios (Anónimo, 1999d; Alperowicz, 1999a) en su núcleo de actividades, lo que supuso el inicio de un proceso de venta de todos aquellos negocios considerados *periféricos*, caracterizados por rentabilidades cíclicas y por debajo de la media del grupo⁵. La razón que subyace en esta decisión la encontramos al analizar la estrategia de la corporación vendedora, cuyo principal objetivo, según las palabras de su *Chief Executive* al comentar los resultados de la corporación en 1997, es “*crear valor para los clientes y accionistas del grupo*”. Esto se ha traducido en la adopción de una política conservadora por la que ICI se está desprendiendo de aquellos negocios que puedan perjudicar los intereses del grupo de presión principal en la cultura empresarial anglosajona, los accionistas.

Esta estrategia de cambio de composición en la cartera de negocios de ICI, apuntaba hacia el inicio de largas negociaciones para completar el cambio en la propiedad de TGL desde ICI hacia otra multinacional.

Una vez comentadas las principales incidencias a nivel de grupo que provocaron el inicio de la operación que analizamos posteriormente, nos gustaría concretar las dos principales razones que nos llevaron a elegir TESA como organización a estudiar:

⁵ En la industria química los negocios que tienen estas características se identifican como *commodities* o química industrial.

a.- En primer lugar, esta compañía ha pasado por un importante proceso de cambio de propiedad. Tras éste, las acciones del grupo que eran propiedad en su totalidad de ICI, fueron finalmente adquiridas por una importante corporación química a nivel mundial, *Huntsman Corporation*. Desde que comenzara el proceso de adquisición en julio de 1997, hasta que se cerró la operación en junio de 1999, podemos distinguir dos grandes períodos: (1) la negociación con *DuPont* y, posteriormente, (2) con *Huntsman Corporation*. Ambas serán estudiadas en este epígrafe.

En definitiva, esta situación de CO provocado por un cambio en la propiedad tenía un alto potencial para afectar, a corto o largo plazo, a todos los departamentos de TESA, pero sobre todo a los de Contabilidad, Administración, Sistemas de Información y, finalmente, Seguridad, Higiene y Medioambiente; por tratarse de las áreas más relevantes para el CG de TESA. Así, los procesos de CG, eran susceptibles de experimentar, en mayor o menor medida, una reorientación para adaptarse a los cambios en la forma de entender la gestión en TESA por los nuevos propietarios. Finalmente, todo lo anterior se refleja en el SC de la organización.

b.- En segundo lugar, otra razón de menor peso que nos ha llevado a seleccionar TESA, ha sido el desarrollo de un programa de reducción de costes en toda la factoría.

Este programa de cambio intencionado de aspectos claves de la gestión de TESA, en general, y de los costes en particular, comenzó tres años antes de iniciar nuestro estudio cuando una firma consultora realizó un estudio de la gestión y de las perspectivas de negocio para el grupo TGL. El resultado de este análisis fueron unas recomendaciones que al final se materializaron en acciones

para la gestión y para el control y reducción de costes, incidiendo especialmente en los de fabricación.

3.2.- Contexto e Historia.

Siguiendo a Pettigrew (1997), estimamos necesario contextualizar históricamente el caso. Para ello, nos centramos fundamentalmente en la evolución y en las principales tendencias de la industria y del segmento donde opera la empresa, así como de la organización en sí, ya que ayudará a interpretar los acontecimientos que pretendemos analizar.

Así, podremos comprobar como algunas tendencias generales de la industria se pueden identificar en TESA, por ejemplo, los constantes cambios de propiedad, la creación de *joint-ventures*, la ubicación de las plantas en lugares cercanos a las principales materias primas, las estructuras de costes en las que la mano de obra no es de gran importancia, la continua inversión en I+D, la investigación en cuestiones medioambientales, etc.

3.2.1.- Historia y Tendencias Actuales de la Industria Química.

Dado que tanto la organización como sus propietarios (TGL e ICI) son ingleses, nos parece oportuno exponer unas breves notas sobre el origen y evolución de la industria química en este país. Asimismo, trataremos las principales tendencias actuales a nivel mundial.

El origen de la industria química en el Reino Unido data de principios del siglo XIX, coincidiendo con el nacimiento de la *Revolución Industrial*.

Posteriormente, desde los años 40, destaca una rápida expansión, sobre todo en el segmento de la química orgánica. Esta tendencia también se dió en la petroquímica un poco más tarde, desde los años 50.

Posteriormente, la velocidad con que estaba desarrollándose la industria sufrió una disminución debido a la recesión de los 80 y los elevados tipos de interés vigentes durante esa década, ya que esto provocó un importante encarecimiento de las fuentes de financiación para una industria caracterizada por necesitar elevados volúmenes de capital.

Sin embargo, la industria ha destacado por su alta contribución al PIB del Reino Unido (*Key Report*, 1995), hecho que llevó a la Asociación de Industrias Químicas (*Chemical Industry Association*, 1995) a afirmar que se trataba de una de las más fuertes y competitivas a nivel internacional.

Cabría destacar que los grandes grupos industriales químicos ingleses han venido siguiendo una política activa de inversión en el extranjero. Así, casi todos ellos poseen plantas de producción por todo el mundo, algunos de ellos, como es el caso del ICI, están presentes en los cinco continentes y en más de 50 países⁶.

En términos generales, en la industria se tiende a emplear pocas materias primas para la fabricación de sus productos. Por lo tanto, el coste de aprovisionamiento no suele ser muy elevado, en particular si consideramos que las plantas químicas están normalmente construidas cerca de las fuentes naturales de alguno, o de todos los materiales necesarios para sus procesos

⁶ Para acceder a una lista completamente actualizada de los países donde operan las compañías pertenecientes al grupo ICI, puede consultarse la siguiente dirección de Internet: <http://www.ici.com/corporate/address/index.htm>.

productivos. Éste es el caso de TESA que obtiene algunas de sus principales materias primas, como el sulfato, de la ribera del cercano Río Tinto para el tratamiento de la principal materia prima, la ilmenita, sustancia muy rica en bióxido de titanio que TESA importa desde Australia.

Otra de las características de la industria es que no es intensiva en mano de obra. No obstante, el impacto de este coste sobre los mercados globales es todavía importante, por lo que la inmensa mayoría de las empresas siguen buscando reducir sus costes de explotación.

Una de las principales razones del rápido crecimiento y desarrollo de la industria ha sido la importante inversión en I+D. Esta función está centralizada en TGL, por lo que desde TESA no se toman decisiones importantes al respecto. Las elevadas inversiones en I+D, han provocado un alto endeudamiento al financiarse estas actividades, en gran parte, con fuentes externas.

La industria es considerada a nivel global como madura y el número de nuevas patentes registradas para muchos productos está estabilizado o, incluso, disminuyendo. El sector de la química básica ha estado, y se encuentra aún, en una situación de sobrecapacidad productiva. Este exceso de capacidad se produce en muchos sectores por la creciente competencia y la aparición de nuevas tecnologías que han supuesto una profunda transformación de los procesos productivos (Garrido, 1996, p. 113). En este sentido, cabría resaltar las palabras que el *Chairman* de ICI dirigía a la *Society of the Chemical Industry*⁷ en abril de 1997, cuando afirmaba que “*en la actualidad en su compañía se enfrentaban a los mismos problemas de hace 20 años, la sobrecapacidad y el carácter cíclico de sus negocios. Esto no quiere decir que no se haya intentado*

⁷ Para acceder al texto completo de esta ponencia se puede consultar la siguiente dirección de internet: <http://www.ici.com/corporat/press/pr970423.htm>.

afrentarlos. Ha habido algo más que una reforma básica en la industria química europea en los últimos 10 años, más de lo que haya habido en ninguna otra parte en el mundo, pero hasta ahora esto no ha solventado los mencionados problemas”.

Además, estos problemas de la industria hay que contextualizarlos en entornos donde tradicionalmente los costes de mano de obra han sido bajos, la mayoría de las divisas son inestables y se ha producido una inobservancia general de los pocos controles medioambientales existentes, cuando los había.

Este panorama ha provocado un incremento en la competencia, lo que ha provocado que los responsables de las empresas ubicadas en países desarrollados tengan que reestructurar sus políticas de *product-mix* o carteras de productos, orientándose finalmente hacia una producción más especializada, como es el caso de las especialidades o *fine chemistry*.

Aunque el Reino Unido es un exportador neto de productos químicos, sus importaciones son elevadas en relación con la demanda interna aparente, es decir, el volumen final de productos terminados que se consumen en el propio país. Este hecho pone de manifiesto que un elevado porcentaje de las importaciones se incorporan a procesos productivos como componentes intermedios de artículos finales. El aumento de la oferta en el segmento de la química industrial para satisfacer esta creciente demanda en el Reino Unido, ha supuesto unas mayores expectativas de crecimiento en la industria, así como de la competencia, particularmente, en el mencionado segmento.

Por otro lado, la evolución reciente de la industria química se ha caracterizado por un incremento importante en: (1) el número de F&A, en la medida en que las compañías han intentado beneficiarse de las economías de

escala y de las sinergias dentro de la industria y (2) la cantidad de operaciones de *joint venture*⁸ emprendidas, destacando de manera particular algunos países de la zona del Pacífico, sudeste asiático y, particularmente, China debido al alto potencial de sus mercados emergentes.

Otro factor determinante a considerar para comprender la evolución de la industria química, es la preservación medioambiental. Esto se debe básicamente al efecto producido por determinadas catástrofes medioambientales⁹ que se han producido desde los 50. En este sentido, la industria química ha sido acusada de provocar, directa o indirectamente, mayores tasas de enfermos de cáncer, de nacimientos con malformaciones, de incendios, de contaminación, etc. Todo esto ha provocado que la opinión de la sociedad sobre la reputación de la industria haya sido algo más que negativa.

Las enfermedades y las catástrofes naturales referidas anteriormente no sólo han aumentado la preocupación y el interés de la opinión pública, sino que además, han impulsado un vigoroso proceso legislativo para sancionar, incluso ejemplares, a las empresas que no respeten escrupulosamente las normas reguladoras en esta materia. Esta tendencia, tanto a nivel mundial como en las distintas naciones, ha llevado a las empresas a invertir enormes cantidades, bien en investigar, bien en adquirir nuevas tecnologías, para mejorar el tratamiento de sus residuos y emisiones contaminantes. En general, esta presión política y social que afrontan las empresas químicas en relación con la cuestión medioambiental, es interpretada como una desventaja competitiva por los

⁸ El grupo al que pertenece TESA participa en varias de estas experiencias de colaboración mutua con otros socios, incluso con algunos de sus competidores como ocurre en la planta de *Lake Charles* en *Louisiana* en América del Norte. La *joint-venture* denominada *Louisiana Pigment Co.* produce más de 107.000 toneladas de pigmento de bióxido de titanio al año.

propietarios de las organizaciones europeas con respecto a aquellas que operan en otras partes del mundo en las que la regulación está menos desarrollada y no es tan severa.

3.2.2.- El Segmento de la Química Industrial en que Opera TESA.

Una vez analizadas las principales características de la industria química a nivel global, pasamos a centrarnos en el segmento donde opera TESA, la química industrial. Éste tiene una de las cifras de beneficio más altas en el Reino Unido, concretamente, el 19% del valor añadido generado por la industria (Heaton, 1994). Este sector está compuesto por tres sectores:

a.- Tratamiento químico de aceites, grasas y aromatizantes.

b.- Tejidos, adhesivos y películas adhesivas.

c.- Productos químicos intermedios de muy variada índole, para su posterior uso industrial.

Este último subsector es el *cajón de sastre* donde entraría todo aquello que no se incluye en los anteriores. Su volumen de actividad es muy importante dado que la demanda de estos productos intermedios en la industria es muy elevada, pues se emplean en varios segmentos de la misma para la obtención de productos terminados.

⁹ Como ejemplos recientes en España, acaecidos durante el desarrollo del estudio, debemos hacer referencia a la rotura de la balsa con residuos de las minas de Aznalcóllar y a los vertidos contaminantes en la ribera del Río Tinto en Huelva.

Como veremos a continuación, en TESA estamos frente a una compañía cuya actividad se centra en el inicio de la cadena productiva, ya que su producción pasa en su totalidad a formar parte de componentes de diferentes productos finales. Además, por cuestiones de capacidad productiva y económicas mantiene un elevado volumen de transacciones de productos semiterminados, pues es la planta con menores costes de producción dentro de TGL para la primera fase del proceso productivo y con una mayor capacidad instalada. Estos componentes semiterminados del bióxido de titanio se incorporan posteriormente al proceso de otras plantas del grupo en Europa y Asia, donde se transforman en pigmentos terminados.

3.2.3.- Tioxide Group Limited (TGL) e Imperial Chemical Industries (ICI).

En este apartado revisamos los datos más relevantes para el caso de ambos grupos, así como su relación. TESA pertenece a TGL que es a su vez propiedad de ICI: Ambos son grupos industriales ingleses.

En cuanto al primero de ellos, podemos decir que es uno de los líderes a nivel mundial en la producción de bióxido de titanio, concretamente, es el mayor productor europeo y en la actualidad el tercero en el mundo muy cerca del segundo, posición que llegó a ocupar en los últimos años (Gráfico 18). Emplea a más de 3.400 trabajadores en sus 9 plantas de producción¹⁰, situadas en cuatro continentes: América -EEUU y Canadá-, Asia -Malasia, África -República Sudafricana-, Europa -Francia (Calais), España (Huelva), Italia (Scarlino) y dos plantas en el Reino Unido (Grimby y Greatham)-.

¹⁰ Las plantas situadas en América del Norte -EEUU y Canadá-, no se encontraban incluidas en el preacuerdo de venta del grupo con la multinacional *DuPont*.

El bióxido de titanio es un pigmento blanco muy puro empleado con un excelente rendimiento y versatilidad, motivos por los que la industria lo utiliza en la elaboración de diferentes productos para múltiples aplicaciones en pinturas, papeles, plásticos y fibras.

Los pigmentos de bióxido de titanio se consiguen a través de dos procesos diferentes: (1) el del sulfato tratando la materia prima principal -ilmenita- con ácido sulfúrico, o (2) el del cloro empleando éste para alterar la materia prima. TGL emplea ambas tecnologías de producción, siendo el mayor productor del mundo de pigmentos mediante el proceso del sulfato. Éste es el más empleado en Europa mientras que el del cloro es el predominante en los EEUU, por ser el método de producción utilizado por el líder mundial, la multinacional *DuPont*.

El grupo TGL data de 1930. ICI fue, originariamente, uno de los cinco accionistas principales. En esta época el grupo estaba presente en el Reino Unido, Australia, Canadá, Sudáfrica y en Francia a finales de los 60. Continuó su expansión a principios de los 70 en España (1973), aprovechando la apertura de nuestro país a las inversiones extranjeras, y de los 80 en Italia (1982).

Desde 1978 hasta 1990, el grupo operaba en el Reino Unido como una compañía gestionada independientemente de sus dos únicos accionistas a partes iguales -ICI y *Cooksons*-. En 1990, ICI compró todas las acciones a su socio, lo que supuso la integración de TGL y desde entonces ha venido operando como un negocio global dentro de la cartera de ICI.

En cuanto a la última década, el grupo TGL desarrolló un importante plan de inversiones entre las que destacan la puesta en marcha de una nueva planta con proceso de sulfato en Malasia y la adquisición del 50 % de las acciones de una planta con proceso de cloro de *Louisiana Pigment Company* en EE.UU.

También se ha invertido sustancialmente en diversos programas con la doble finalidad de: (1) adaptar el funcionamiento de las plantas a las nuevas regulaciones medioambientales que han surgido en los distintos países donde opera el grupo, e (2) intentar mejorar la posición competitiva dentro del sector del bióxido de titanio.

Para finalizar este recorrido por los hechos más relevantes del grupo TGL, sólo nos queda mencionar el cierre de la planta de Australia en 1996, como consecuencia, en opinión de los responsables del grupo, de haber alcanzado el fin de su *vida económica* y, por lo tanto, dejar de ser rentable.

En cuanto a ICI, destacaríamos que se creó en 1927 como resultado de la fusión de las cuatro¹¹ compañías químicas más grandes del Reino Unido. El fin último de esta operación fue fundar una organización británica capaz de competir en el nuevo mercado global que se estaba configurando. Entre sus principales competidores se encontraban corporaciones como *DuPont* en los EEUU y *Bayer*, *Hoechst* y *IG Farben* (predecesor de *BASF*) en Alemania.

En principio, ICI contaba con más de 33.000 empleados y un amplio rango de productos como explosivos, fertilizantes, insecticidas, pinturas, etc. En la actualidad ha crecido y opera en más de 55 países con una plantilla total de 58.700 empleados en 1998 y una cartera de productos por encima de los 50.000.

Desde principios de la década de los 90, ICI ha adoptado una estrategia de concentración de su cartera de negocios en aquellos en los que ostenta una posición competitiva fuerte, entendida como número uno o dos del segmento.

¹¹ Estas compañías eran *Brunner, Mond & Company Limited*; *Nobel Industries Limited*; *British Dyestuffs Corporation Limited* y *United Alkali Company Limited*.

En 1997, este proceso de reorganización de su cartera¹² afectó a TGL y, en última instancia, a TESA.

3.2.4.- TESA.

Tras destacar los aspectos más importantes de los grupos a los que pertenecía TESA antes de la operación de venta, nos centraremos en la exposición de las principales características de la propia organización.

Nos gustaría comenzar señalando que TESA está experimentando una situación de crisis como consecuencia, básicamente, de dos factores: (1) los malos resultados financieros la compañía (Tabla 19) y de otras plantas de producción en distintos países (Anexo 3), que desembocó en un proceso muy largo de negociaciones entre ICI y *DuPont* para completar el cambio en la propiedad -posteriormente se inició otro proceso con *Huntsman Corporation*, tras el fracaso de las primeras negociaciones- y (2) la estrategia de la corporación¹³ -ICI-, a la que pertenece el grupo TGL, al cual pertenece TESA a su vez, consistente en la concentración de su cartera de negocios en lo que han venido siendo sus actividades principales.

¹² Alperowicz (1999a) destaca cómo los efectos de esta estrategia transformaron la cartera de ICI de forma que mientras en 1996 las ventas procedentes de negocios de la química industrial suponían un 44% y las de especialidades sólo un 7%, en 1998 la proporción se invirtió, suponiendo las especialidades el 46% y las industriales el 17% dentro de su cartera de negocios. Nos gustaría destacar que todos estos datos no incluyen la operación de venta de TGL por parte de ICI que se materializó posteriormente.

¹³ En un comunicado de ICI, en enero del 1998, sobre el proceso de reestructuración de su cartera de negocios, se resalta que la venta de TGL y otros negocios, por un lado, y la compra de grupos químicos, por otro, iban encaminados a la consecución de una cartera con un componente cíclico más bajo. Para consultar el comunicado completo, véase <http://www.ici.com/corporat/press/pr980102.htm>.

En cuanto a las características identificativas más importantes de TESA, podemos resaltar las siguientes:

a.- Pertenece a un grupo químico inglés TGL, el cual pertenece a su vez a un único accionista, ICI (Gráfico 14).

b.- Se instaló en España en 1973, en la fase final del régimen de Franco. Por lo tanto, cuando la legislación proteccionista y la apertura de la economía parecían bastante probables en España. TESA ha estado operando en nuestro país de forma ininterrumpida desde esta fecha.

c.- La actividad principal de la compañía es la producción¹⁴ y venta de pigmentos de bióxido de titanio, que se emplean en otras empresas de la industria de manera casi única, en la fabricación de componentes para dar blancura y opacidad, principalmente a pinturas, aunque también a papeles, plásticos y fibras.

d.- La dirección de TESA esperaba que el período de pérdidas, casi ininterrumpido durante 5 años, finalizase en 1997. Aunque en las cuentas intermedias de ese ejercicio este objetivo se cumplió, a final de año, sin embargo, no se habían alcanzado estas expectativas. Además, los resultados fueron incluso peores que en 1996, presentando la empresa unas pérdidas elevadas¹⁵ (1.454 Mptas). En cuanto a los dos últimos ejercicios, en 1998 el resultado fue de 1.715 Mptas y en 1999, aún pendiente de aprobación, fue de 1.901 Mptas.

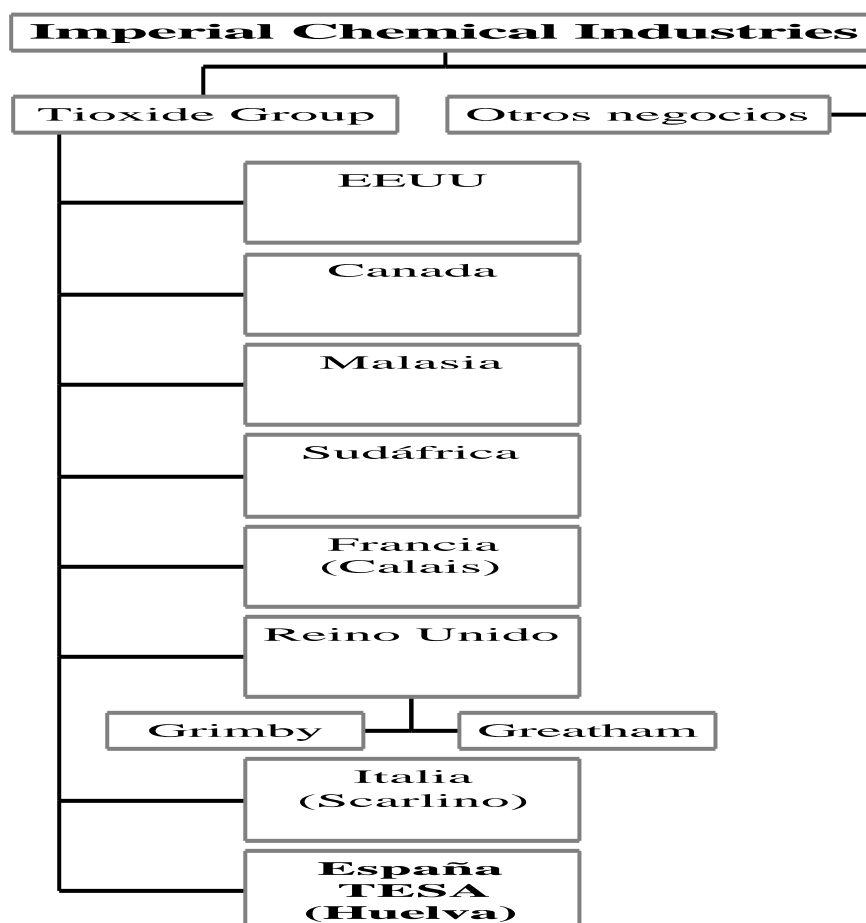
¹⁴ Para profundizar en el proceso productivo, véase Anexo 4.

¹⁵ En relación a este punto, aunque la consideración explícita de los precios de transferencia mejoraría la evaluación de los resultados de TESA, ya sean positivos o negativos, no los hemos tratados por exceder el objeto del presente estudio.

e.- Tiene en la actualidad 397 empleados, 103 menos que hace 5 años. Este hecho, indica que la empresa sigue una política de *downsizing*, que se concreta básicamente en una reestructuración y disminución de la plantilla para la reducción de costes y adaptación de la misma a las nuevas tecnologías.

f.- Las evolución de las ventas netas de TESA ha sido positiva en los últimos 5 años (Tabla 19), siendo en 1998 de 23.280 Mptas y de 24.996 en 1999.

Gráfico 14: Los Negocios de ICI.



Fuente: Elaboración Propia.

g.- Los resultados de TESA han sido negativos en la mayoría de los ejercicios de la presente década. No obstante, se puede apreciar una recuperación en los últimos 6 años (Tabla 19), dado que sólo 3 han finalizado con pérdidas. Esto se ha debido fundamentalmente a dos razones: (1) haber estado sumida en un fuerte proceso de reorganización de las estructuras y de la composición de los recursos humanos y (2) un proyecto de mejora de las tecnologías, sobre todo, las de fabricación, pero también las TI. Los propósitos finales de la organización, en relación con la adopción de tales políticas, son la reducción de costes y el incremento de productividad para mejorar su posición competitiva, tanto en España como a nivel mundial.

Para finalizar con la exposición de las características principales de TESA, hemos analizado la evolución de sus variables más significativas desde 1994. Esta visión a lo largo de 5 años nos permite apreciar, en primer lugar, la evolución del organigrama de TESA. Así, con respecto al inicio del estudio (Gráfico 15.1), se produjo una variación importante, la creación del área de Servicios del Negocio (Gráfico 15.2) donde se agrupan todas las funciones de apoyo a la actividad principal de TESA. En segundo lugar, también analizamos las cifras totales de empleados, ventas, beneficios, inversiones, capacidad productiva, etc. En la Tabla 19 presentamos un resumen de los valores de las mencionadas variables para el período 1994-1999.

En relación con el respeto y cuidado medioambiental, TESA ha mejorado su actitud considerablemente destacándose como pionera dentro de su grupo en el desarrollo de tecnologías para minimizar el impacto medioambiental de su actividad. Así, junto a un socio proveniente de otro sector, han creado una *joint-venture*, ubicada en una parcela contigua a la ocupada por la empresa estudiada en el polígono industrial, que proporciona tratamiento especializado a los

residuos que genera, obteniéndose una serie de productos secundarios que son comercializados por la otra empresa como fertilizantes agrícolas.

Gráfico 15.1: Organigrama Funcional Abreviado de TESA (1997).

Presidente Consejo de Administración	
	Director de Operaciones
	Director Financiero
	Jefe de Costes Jefe de Contabilidad y Administración de Personal Jefe de Tesorería Jefe de Administración y Control de Clientes Responsables de <i>Reporting</i> de Grupo
	Director del Centro de Procesos de Datos Director de Distribución Director de Fábrica
	Director de Desarrollo de Fábrica
	Jefe de Seguridad e Higiene Jefe de Proyectos Jefe de Aprovisionamientos Coordinador del Proyecto Horizonte
	Director de Producción y Recursos Humanos
	Jefe de Producción de Área Blanca Jefe de Producción de Área Negra Jefe de Operación Materiales Técnico de Recursos Humanos
	Director de Mantenimiento
	Jefe de Mantenimiento de Área Blanca Jefe de Mantenimiento de Área Negra Jefe de Talleres
	Director de Área Técnica y Desarrollo
	Jefe de Laboratorios Jefe de Ingeniería de Procesos Jefe de Calidad Jefe de Ingeniería de Nuevas Tecnologías

Fuente: Elaboración Propia.

El resultado final para TESA, no sólo ha consistido en la mejora de la imagen ante la una opinión pública del entono en el que opera y el cumplimiento

Gráfico 15.2: Organigrama Funcional Abreviado de TESA (2000).

Presidente Consejo de Administración	
	Director de Operaciones
	Director Área Negra
	Jefe de Producción Ingeniero de Planta Técnico de Planificación y Control Técnico de Producción Jefe Operación Materiales
	Director de Desarrollo de Fabrica
	Jefe de Producción Ingeniero de Planta Técnico de Planificación y Control Jefe Almacenes Pigmento y Materias Primas
	Director de Ingeniería y Mantenimiento
	Ingeniero Área Blanca Ingeniero Área Negra Jefe de Proyectos Ingeniero de Control Ingeniero de Procesos
	Director de Servicios del Negocio
	Jefe de Unidad Gestión Fábrica Jefe de Tesorería Jefe de Contabilidad y Administración de Personal Jefe de Proceso de Datos Jefe de Aprovisionamientos Jefe de Distribución Pigmento
	Director Técnico y Desarrollo
	Jefe de Laboratorios Jefe de Ingeniería de Procesos Jefe de Calidad Jefe de Ingeniería de Nuevas Tecnologías
	Director de Recursos Humanos y SHEQ
	Jefe de Prevención Medioambiente y Calidad Jefe de Relaciones Industriales y Comunicación Técnico de Recursos Humanos

Fuente: Elaboración Propia.

de la normativa¹⁶ a la que está sujeta, sino que también ha supuesto significarse dentro de TGL como líder tecnológico innovador en el tratamiento de residuos y a nivel de gestión, por conseguir una importante reducción de los costes en este

¹⁶ En este sentido, cabe destacar el hecho de que TESA fuese galardonada durante dos años consecutivos (1993 y 1994) por el Ministerio de Industria con el Premio Príncipe de Asturias a la Excelencia Empresarial en su categoría de Gestión Medioambiental.

área de la empresa. No obstante, la posibilidad para TESA de rentabilizar los denominados subproductos aún queda lejos.

3.3.- El Trabajo de Campo: Técnicas de Recogida de Datos y Fases de la Investigación.

En este apartado describimos cómo se ha llevado a cabo la investigación haciendo especial hincapié en sus distintas fases y en las diferentes fuentes de evidencia empleadas en cada una de ellas. La investigación se inició en junio del 97 tras conocer los primeros rumores de venta del grupo TGL. Para ello, establecimos una serie de conversaciones telefónicas de aproximación a TESA. Una vez discutido el objetivo del estudio de los directivos de la compañía reseñados en el Anexo 2, se nos permitió comenzar.

Durante los 31 meses en los que estuvimos desarrollando nuestro trabajo de campo, caben destacar dos períodos presenciales intensivos que nos permitieron alcanzar un exhaustivo conocimiento de TESA. Además, durante todo el proceso de venta, mantuvimos un estrecho contacto con el personal, básicamente, mediante entrevistas telefónicas y múltiples visitas a las instalaciones de la compañía en Huelva.

El Gráfico 16¹⁷ sintetiza en forma de cronograma la investigación en su totalidad. En la parte superior del eje temporal que comienza el 14/07/1997 y finaliza el 06/03/2000, hemos reflejado los acontecimientos más significativos a

¹⁷ En la fase de seguimiento final de la operación, aunque no se recoge en el Gráfico 16 por cuestiones de espacio, realizamos varias entrevistas con directivos de TESA (Anexo 2), también analizamos documentación referente al mismo como comunicados internos, otros publicados en Internet, artículos en revistas especializadas como: *Chemical Week* y *Chemical Market Reporter*.

lo largo del proceso de venta de TESA. En la parte inferior presentamos las fases del trabajo de campo en los que se recogió la información necesaria a lo largo del período de seguimiento de la organización, así como las diferentes técnicas empleadas en cada una de ellas.

Tabla 19: Evolución de las Principales Cifras de TESA.

	1999 ¹⁸	1998	1997	1996	1995	1994
Ventas Netas (miles ptas.)	24.996.255	23.280.632	20.469.427	18.622.604	16.707.046	14.960.208
Resultado Contable (miles ptas.)	1.901.000	1.715.043	(1.454.107)	(541.426)	669.537	(451.702)
Inversiones (miles ptas.)	1.906.000	2.416.675	1.081.526	1.346.077	426.012	391.732
Empleados	360	393	389	384	389	397
Producción Real (Toneladas/año)	67.532	62.774	65.736	64.459	53.887	60.210
Capacidad Productiva¹⁹ (Toneladas/año)	79.0 ^a 00	79.000	79.000	72.0000	64.000	64.000

Fuente: Elaboración Propia.

El primer período intensivo de investigación *in situ* se desarrolló durante los meses de julio, agosto y parte de septiembre de 1997. Su objetivo era conocer en profundidad el SC en TESA, así como los individuos, los grupos y todas las características organizativas relevantes para la investigación – estructura, funcionamiento, estrategia, tecnología, relaciones con los grupos TGL e ICI, etc.-, así como indagar sobre las percepciones de sus miembros en relación con el proceso de venta recién comenzado.

¹⁸ Magnitudes extraídas de las Cuentas Anuales pendientes de aprobación.

¹⁹ TESA tiene previsto alcanzar una capacidad productiva de 90.000 toneladas dentro de dos años, para la que necesitará una inversión de 2.000 Mptas.

Posteriormente, incluimos entre nuestros objetivos conocer el proceso de cambio denominado *Proyecto Horizonte 2000*, debido a que consistía en la innovación para el control y la reducción de costes en la empresa. Para lograr alcanzar esta meta solicitamos un permiso especial de estancia en TESA por dos meses durante los que participamos plenamente en la actividad cotidiana de la compañía. En total empleamos más de 300 horas (entre 5 y 8 horas diarias) de búsqueda de evidencia, consiguiendo un elevado nivel de integración con todos los miembros de la plantilla de TESA involucrados en la investigación.

Durante esta fase presencial entrevistamos a miembros de la Alta Dirección, así como directivos de línea, asistimos a reuniones departamentales, visitamos la planta y compartimos numerosas comidas con diversos grupos de empleados. Entre otras tareas que desarrollamos y pasamos a exponer de forma más detallada mediante la descripción de las diferentes técnicas de búsqueda de evidencia, destacan:

a.- Realización de 23 entrevistas semiestructuradas. A pesar de haberlo intentado de forma insistente, éstas no pudieron ser grabadas. No obstante, pudimos tomar cuantas notas quisimos sobre ellas.

El motivo por el que se decidió no grabar las entrevistas fue la convicción de que de haberlo hecho los entrevistados podrían haberse sentido, en cierto modo, molestos e, incluso en algunos casos, *amenazados*²⁰. Esto podría haber conducido a que no hubiesen hablado con la sinceridad necesaria sobre determinados temas de vital importancia para la obtención de la información requerida para la investigación.

²⁰ Como anécdota y en relación con este punto, nos gustaría comentar que algunos de los directivos medios de TESA creían que éramos *espías* de *DuPont*, dado el carácter de las cuestiones que formulábamos.

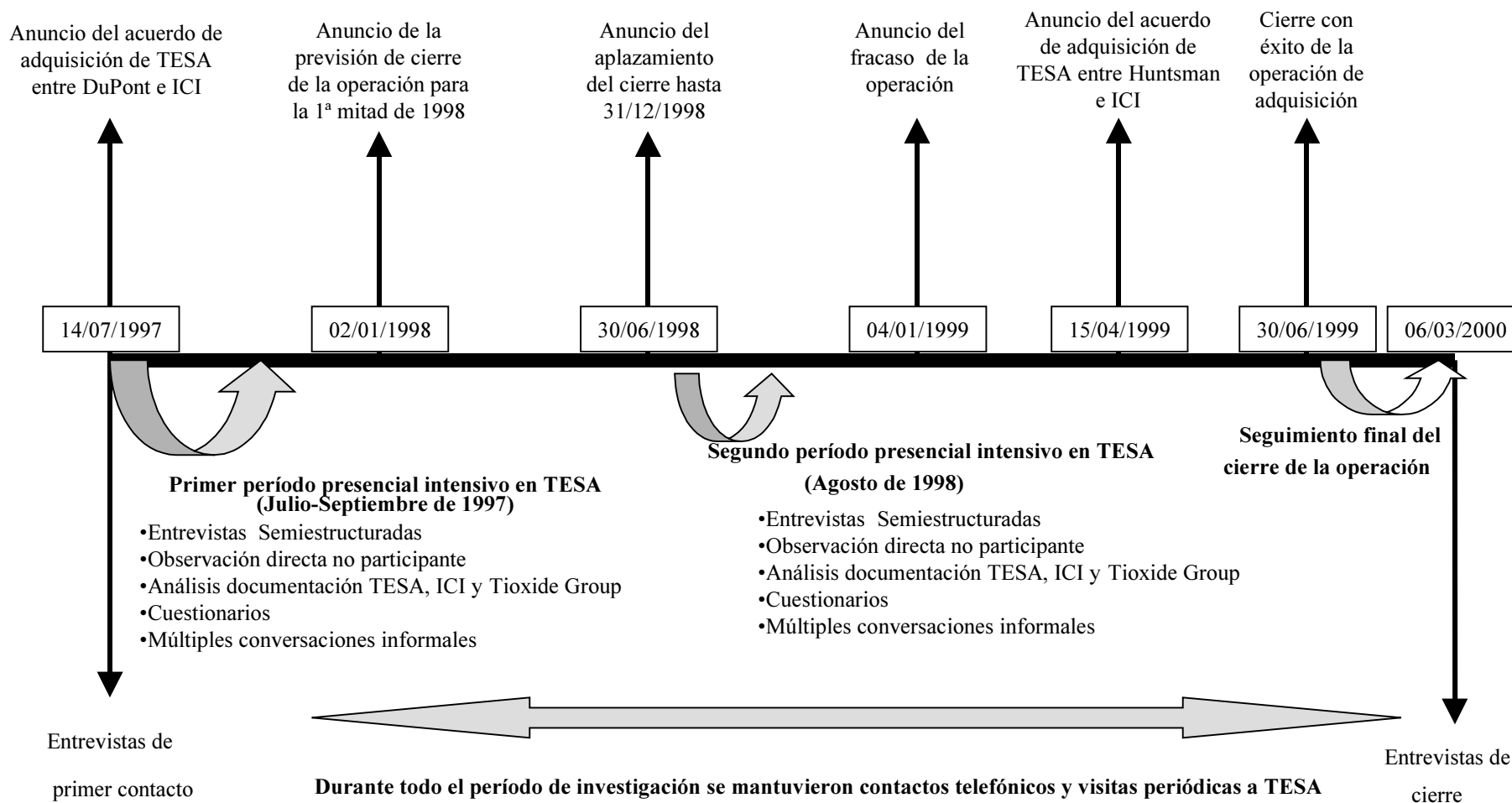
Cada una de estas entrevistas duró entre 45 y 90 minutos. En ellas fue entrevistado personal de diferentes departamentos y niveles jerárquicos dentro de TESA. Más concretamente, entrevistamos²¹ a cuatro miembros del equipo directivo, a los directores de las áreas de Recursos Humanos, Técnica y de Desarrollo, Contabilidad y Administración de Personal, Distribución, Producción, Centro de Proceso de Datos, Seguridad e Higiene, Mantenimiento, los dos responsables del *reporting* de grupos, los jefes de Costes, Tesorería, Control y Administración de Clientes, Proyectos, Área Negra y Área Blanca de Producción, Ventas y Materiales y, finalmente, a los responsables del *Proyecto Horizonte 2000*.

Habría que aclarar que algunas personas fueron entrevistadas varias veces, como ocurrió con los miembros del Comité de Dirección que a su vez, ocupaban otros cargos en la organización. En estos casos se realizaron las cuestiones de forma claramente diferenciada para evitar mezclar las respuestas referidas a TESA en general, con las referidas a las diferentes áreas funcionales de las que también eran responsables.

En cuanto al contenido de las entrevistas, hemos de señalar que seguíamos un guión con cuestiones de respuesta abierta. No obstante, por tratarse de una primera fase exploratoria, también estábamos interesados en toda la información que nos pudiesen suministrar los entrevistados relacionadas con el funcionamiento genérico del SC en TESA, el proceso de venta y el *Proyecto Horizonte 2000*.

²¹ Puede verse la lista completa de las entrevistas realizadas en el Anexo 2.

Gráfico 16: Proceso de Venta de TESA y Fases del Trabajo de Campo.



Fuente: Elaboración Propia

En el guión que seguíamos en las entrevistas diferenciábamos entre los siguientes bloques de información: (1) cuestiones sobre las características personales del entrevistado como formación, experiencia, antigüedad y diferentes puestos ocupados anteriormente, si procedía; (2) relacionadas con el funcionamiento y situación actual de TESA; (3) acerca de la estructura y empleo del SC en términos generales y en el área del entrevistado, en particular y (4) sobre su opinión en cuanto a la venta de TESA y al proyecto de reducción de los costes y el posible impacto de éstos sobre la empresa y su área funcional.

Finalmente, reelaboramos la información recogida en las notas y la contrastamos con los propios entrevistados.

b.- Observación directa no participante de:

b.1.- Reuniones²² y actividad cotidiana del departamento de Contabilidad y Administración de Personal, así como del de SI. Más concretamente, en el caso del primero resaltaríamos nuestra presencia en la discusión de la Gestión de Tesorería y de Clientes, mientras que en el segundo tuvimos oportunidad de asistir a la discusión de cuestiones de mantenimiento, resolución de inconsistencias (por ejemplo, en la gestión de inventarios), adaptación del sistema y, finalmente, información y formación de usuarios.

b.2.- Proceso de elaboración de informes para la gestión local y corporativa. Estuvimos presentes en algunas de las fases de elaboración de la mayoría de los informes que se recogen en la Tabla 20.

²² Aunque solicitamos poder asistir a las reuniones del Comité de Dirección, finalmente, no fue posible efectuar este seguimiento durante nuestra investigación.

b.3.- Sesiones de formación de diversas áreas, por ejemplo, SI, Seguridad e Higiene y Administración de Personal.

b.4.- Diseño e implantación del nuevo sistema de costes que pretendía generar información para mejorar su gestión, consiguiendo primero un mejor control de los mismos y seguidamente abordar su reducción.

c.- Acceso sin ningún tipo de limitación a la documentación de TESA para su análisis, tras dos semanas de trabajo de campo en la organización. En concreto, hemos estudiado y comentado con sus responsables los siguientes documentos:

1.- Las Cuentas Anuales de los ejercicios correspondientes al período 1989-1996. En la Tabla 19, hemos presentado un resumen de los datos más significativos de los últimos 6 años (1994-1999), así como un resumen de las cuentas correspondientes al mismo período en el Anexo 5.

2.- Todos los informes destinados a la gestión local y de los grupos TGL e ICI, recogidos en la Tabla 20.

3.- El organigrama (Gráfico 15.1) y el esquema del proceso productivo de TESA que aparece en el Anexo 4.

4.- Documentación referente al sistema de costes y sobre el proceso de elaboración de los presupuestos.

5.- Documentación interna de los diferentes departamentos.

6.- Documentación sobre el personal de TESA.

7.- Documentación sobre las normas y procedimientos de control interno.

8.- Las revistas y boletines internos de TESA y los grupos ICI y TGL.

d.- Análisis de las bases de datos que componen el SC de TESA, tanto las orientadas a la gestión local, como las externas para la gestión corporativa. Estas últimas contienen toda la información sobre el rendimiento de todas las plantas de TGL a tiempo real, razón por la que constituye el principal instrumento de *benchmarking* interno empleado a nivel de grupo. El acceso a las mismas estaba restringido estrictamente a los miembros del Comité de Dirección²³. La información contenida en estas bases de datos se actualiza a tiempo real y pretende identificar las mejores prácticas de gestión de las diferentes áreas para permitir su desarrollo en todas las plantas del grupo, lo que consecuentemente debería contribuir a la mejora de su rendimiento global.

e.- Realización de un cuestionario (Anexo 1) sobre el papel de la CpG en TESA, las características de la información en los informes que se emplean para gestionar, estilo de dirección, estructura organizativa, entorno y perspectivas de la compañía ante los cambios venideros consecuencia de la operación de venta que se pretendía llevar a cabo.

f.- Un gran número de conversaciones informales con diferentes miembros pertenecientes a distintos grupos de la organización. La posibilidad de realizarlas se vió favorecida por la particular ubicación de TESA. Ésta se encuentra en el Polígono Nuevo Puerto en Palos de la Frontera (Huelva), por lo que necesariamente todos los empleados tienen que almorzar en la cantina de la

²³ Estas bases de datos aparecen recogidas en la Tabla 20, aún no tratándose de informes propiamente dichos. Actualmente, tienen acceso a las mismas todos los empleados de TESA, TGL y *Huntsman*.

empresa, lugar donde precisamente se desarrollaron la mayoría de las conversaciones informales con diferentes grupos de empleados de los distintos departamentos, desde la Alta Dirección hasta operarios de planta. Lógicamente, fuimos anotando todas las opiniones relevantes para nuestra investigación en nuestro cuaderno de campo.

Esta fuente de información fue muy útil para comprender mejor los contextos político, social, histórico y organizativo de TESA, así como para conocer el sentir de los miembros de la organización ante los nuevos cambios que se avecinaban. Esta mejora en la contextualización del funcionamiento del SC y de la evolución de los cambios afrontados por la compañía, nos permitió profundizar en el análisis de los fenómenos estudiados y alcanzar unas conclusiones consistentes al coincidir en gran medida con las obtenidas del resto de fuentes de evidencia empleadas.

g.- Discusión y análisis de la documentación con sus respectivos responsables en TESA. Cabría destacar como uno de los principales resultados de esta tarea, la confección de un listado completo de todos los informes para la gestión empleados en TESA, a nivel de gestión local y de grupos. Para cada uno de ellos conocemos datos referentes al responsable de su elaboración, destinatario, contenido informativo, periodicidad, etc. Toda esta información está contenida en la Tabla 20²⁴.

El segundo período presencial lo realizamos durante agosto de 1998. El propósito fue conocer en profundidad la repercusión sobre el SC de TESA que,

²⁴ Además de todos los informes que se exponen en la Tabla 20, el Director de Operaciones máximo responsable de TESA en Huelva, solicita la elaboración de un informe mensual denominado *Traffic Light*, en el que se recogen de forma muy resumida, las variables claves a controlar, así como sus intervalos de desviación admisible.

hasta ese momento, había provocado la dilación en la negociación entre *ICI* y *DuPont* para su adquisición. Para ello, invertimos en torno a 150 horas en la recogida de datos, empleando las siguientes técnicas:

a.- Realizamos 20 entrevistas semiestructuradas a las mismas personas²⁵ que en el primer período. A pesar de ser la segunda o, incluso, tercera vez en algunos casos que entrevistábamos a algunas de ellas, no pudimos grabarlas, a pesar de nuestra insistencia.

En cuanto al contenido de las entrevistas, tenemos que decir que modificamos el guión seguido en la primera ocasión. Así, distinguimos dos grandes bloques: (1) el primero relacionado con la situación de TESA y el funcionamiento del SC; (2) el segundo compuesto por una serie de preguntas referidas a los cambios en TESA, es decir, la situación del proceso de venta y la marcha del *Proyecto Horizonte 2000*.

En general, la duración media de estas entrevistas osciló entre los 30 y 45 minutos, menor a la de la primera fase del trabajo de campo. Esto se debió a dos razones. La primera era que ya obtuvimos esa información en el período inicial. La segunda que la propia naturaleza de este período de seguimiento hacía necesario ser muy selectivo a la hora de abordar las cuestiones de interés, indagando sólo sobre aquellas cuestiones novedosas con respecto a la etapa previa que realmente pudiesen contribuir a un mejor desarrollo del estudio y, sobre todo, a la consecución de unos resultados de calidad.

b.- Observación directa no participante de diferentes tareas y cuestiones relacionadas con el proceso de venta y el SC de TESA. Debido a que no se

²⁵ Véase Anexo 2.

dieron cambios importantes en la situación de TESA, se disminuyó el tiempo dedicado a esta técnica. En esta segunda fase, nos centramos en:

b.1.- Reuniones y la actividad cotidiana del departamento de Contabilidad y Administración de Personal, así como del SI.

b.2.- Proceso de elaboración de informes para la gestión local y de grupos.

b.3.- Diseño e implantación del nuevo sistemas de costes que pretendía generar información para mejorar su gestión.

c.- Análisis de la siguiente documentación de TESA:

1.- Las Cuentas Anuales de los ejercicios 1997 al 1999.

2.- Todos los informes destinados a la gestión local y de los grupos TGL e ICI.

3.- El organigrama (Gráfico 15.2) y el esquema del proceso productivo.

4.- Documentación referente al sistema de costes y del proceso de elaboración de los presupuestos.

Tabla 20: Principales Informes Elaborados en TESA.

Nombre:	Emisor:	Contenido:	Destinatario:	Periodicidad:	Observaciones:
<i>T-FORMS</i>	Responsables de <i>reporting</i> de grupo.	Básicamente cuantitativo-financiero (96%). Recursos humanos y eficiencia (4%).	TGL (Londres).	Mensual y resumen anual.	Se centra en el <i>cash flow</i> . Se emplea para la elaboración de los presupuestos detallados.
<i>A-FORMS</i>	Responsables de <i>reporting</i> de grupo.	Básicamente cuantitativo-financiero (96%). Recursos humanos y eficiencia (4%).	TGL (Londres).	Trimestral y resumen anual.	Emplea la información de los <i>T-Forms</i> en un 80%. Se utiliza en TGL para elaborar un informe para ICI ¹ .
<i>Capital Monitoring Report</i>	Responsable de <i>reporting</i> de grupo.	Inversiones en curso.	TGL (Londres).	Mensual.	
Inversiones mayores a 200 Mpta.	Director de Mantenimiento.	Conciliación de la información contable y de gastos en inversiones.	Dirección TESA. TGL (Londres).	Mensual.	
<i>Pigment Debtors and Overdues by Country</i>	Jefe Administración de Clientes.	Control de clientes fuera de plazo.	Dirección TESA TGL. Tioxide en Madrid.	Mensual.	
Resumen <i>Overdues</i> por Zonas	Jefe Administración de Clientes.	Control de clientes fuera de plazo.	Dirección TESA. Tioxide en Madrid.	Mensual.	
<i>TMIS/ Microcontrol Reconciliation</i>	Jefe Distribución.	Información del Sistema Comercial.	TGL (Londres).	Mensual.	
<i>Regional Office Costs</i>	Jefe de Costes.	Costes de Oficina.	Dirección TESA. TGL. Tioxide en Madrid.	Mensual.	
<i>Month Trading Profit Analysis</i>	Jefe de Costes y Jefe de Contabilidad.	Resultado analítico.	Presidente en Madrid.	Mensual.	
Servicios de Negocios	Secretaria de Dirección.	Resumen áreas financiera, personal, compras, distribución, etc.	Comité de Dirección.	Mensual.	Se emplea información de los <i>reportings</i> de las distintas áreas.
Informe de Materiales	Jefes de Producción.	Producción, costes, inventarios.	TESA. TGL.	Mensual.	
Coste Fijos	Jefe de Costes.	Costes fijos por departamentos.	TESA. TGL.	Mensual.	
Costes Variables de Producción	Jefe de Costes.	Costes variables.	TESA. TGL.	Mensual.	
Previsión de Costes (3 meses)	Jefe de Costes. Director de Fábrica.	Costes fijos y variables.	TESA.	Mensual o incluso menor.	

¹ Actualmente, y de forma transitoria, se elabora el mismo informe para *Huntsman Corporation*.

Tabla 20 (continuación): Principales Informes Elaborados en TESA.

Nombre:	Emisor:	Contenido:	Destinatario:	Periodicidad:	Observaciones:
<i>Operating Cost</i>	Jefe de Costes.	Coste por toneladas y por grado de pigmentos.	TESA. TGL.	Semestral.	Se emplea para la gestión de inventarios.
Capital Circulante	Jefe de Contabilidad y responsable de <i>reporting</i> .	Evolución del Capital Circulante.	TESA.	Mensual.	
Estados de Activos Líquidos Netos	Jefe de Contabilidad y responsable de <i>reporting</i> .	Cuentas corriente préstamos, productos bancarios.	TESA. TGL. ICI España.	Mensual.	
Impuestos Diferidos y Anticipados	Jefe de Contabilidad y responsable de <i>reporting</i> .	Gestión de impuestos.	TESA. TGL. ICI España	Trimestral.	
Informe sobre Impuesto de Sociedades	Jefe de Contabilidad y responsable de <i>reporting</i> .	Liquidación trimestral.	TESA. TGL. ICI España.	Trimestral.	
<i>Site Operation Management Report</i>	Responsables de <i>reporting</i> .	Información cuantitativo-financiera de las diferentes áreas de TESA. También alguna información cualitativa.	Comité de Dirección. TGL.	Mensual.	Esta información se emplea para el <i>benchmarking</i> interno entre las diferentes plantas de TGL,
Informe Horizonte 2000	Responsables de <i>reporting</i> y Responsable del Proyecto Horizonte en TESA.	Información sobre la mejora en la gestión de costes.	TESA. TGL.	Mensual.	
Mantenimiento de Planta	Director de Mantenimiento.	Control de inversiones.	Comité de Dirección.	Mensual.	
Informe de Producción	Director de Fábrica y Jefes de Producción de áreas blanca y negra.	Información del área de producción.	Comité de Dirección.	Mensual.	
Informe de Seguridad e Higiene	Responsable de Seguridad e Higiene.	Indicadores de siniestralidad y otros de higiene.	Comité de Dirección.	Mensual.	
Base de datos ERO	TGL (Londres).	Producción, mercados, financiera, previsiones, inversiones, costes, etc.	Alta Dirección.	Mensual (actualización).	Acceso restringido Información <i>on line</i> .
Base de datos BOP	TGL (Londres).	Las mejores prácticas de operaciones a nivel de grupo.	Alta Dirección.	Mensual (actualización).	Acceso restringido Información <i>on line</i> .
Base de datos TEMs	TGL (Londres).	Ventas y distribución.	Alta Dirección.	Mensual (actualización).	Acceso restringido Información <i>on line</i> .

Fuente: Elaboración Propia.

5.- Documentación interna de los diferentes departamentos, documentación sobre el personal, documentación sobre las normas y procedimientos de control interno y las revistas y boletines internos de TESA de los grupos ICI y TGL.

d.- Análisis de las bases de datos que componen el SC de TESA, tanto las usadas para la gestión local, como las externas a nivel de grupo.

e.- Realización del mismo cuestionario (Anexo 1) empleado en la primera fase a los mismos encuestados con el fin de confrontar la evolución de las actitudes ante el cambio que ya habían sido previamente detectadas mediante conversaciones informales con algunos miembros de TESA.

d.- Un gran número de conversaciones informales con distintas personas y grupos de la organización.

e.- Discusión y análisis de la nueva documentación con sus respectivos responsables.

Además, durante todo el período de investigación hemos contactado con la sede de TGL en Londres. Nos atendieron telefónicamente y facilitaron la documentación solicitada, obteniendo las Cuentas Anuales de TGL de los ejercicios correspondientes al período 1985-1998. En el Anexo 3, hemos presentado un resumen de sus datos más significativos para el desarrollo del caso.

También solicitamos información a: (1) *DuPont* de quienes recibimos sus estados financieros y nos remitieron a su página *web* para más información general sobre el grupo, (2) *Huntsman* quien nos remitió a su página *web* y (3) la

Sección Antimonopolio de la *Federal Trade Commission*, aunque de ésta no recibimos contestación alguna.

Otra fuente de información consultada de la que hemos obtenido datos de gran relevancia, sobre todo en cuanto a la marcha de la operación de venta TGL, para el desarrollo del EDC han sido las siguientes direcciones de Internet:

- 1.- <http://www.ici.com/>
- 2.- <http://www.dupont.com/>
- 3.- <http://www.ftc.com/>
- 4.- <http://www.huntsman.com/>

Como puede apreciarse en el cronograma representado en el Gráfico 16, a lo largo de toda la investigación nunca perdimos contacto con TESA, realizando entrevistas periódicas, tanto telefónicas como personales, así como varias visitas a la organización desde el inicio de la investigación en julio de 1997, hasta que realizamos las entrevistas de cierre en marzo de 2000. La finalidad de estos contactos fue contrastar toda la información reelaborada con los diferentes colaboradores, más concretamente, nos centramos sobre cómo se manifestaba el posible impacto del proceso de venta y del *Proyecto Horizonte 2000* que se estaba introduciendo sobre el SC de TESA.

Finalmente, hemos discutido los resultados de la investigación con varios miembros de la alta y media dirección a quienes se les entregó un informe completo, primer borrador de esta versión, para su posterior análisis en las entrevistas de cierre. Este hecho nos permitió depurar algunos errores de interpretación sobre la información facilitada. Asimismo, pudimos contrastar mucha de la información obtenida en las conversaciones informales.

Para el análisis de toda la información recopilada a través de las diferentes técnicas en los distintos períodos intensivos, así como durante el seguimiento del cierre, hemos ido realizando un proceso de categorización temática. Éste lo iniciamos mediante la clasificación de todos los datos disponibles en tres categorías: el proceso de venta, el SC, y el impacto de la operación sobre el SC. Posteriormente, fuimos codificando esa información en base subcategorías más específicas. A modo de ejemplo, dentro del SC reunimos toda la evidencia respecto al sistema de presupuestación, proveniente de las entrevistas, el cuestionario, la documentación interna de TESA, etc.

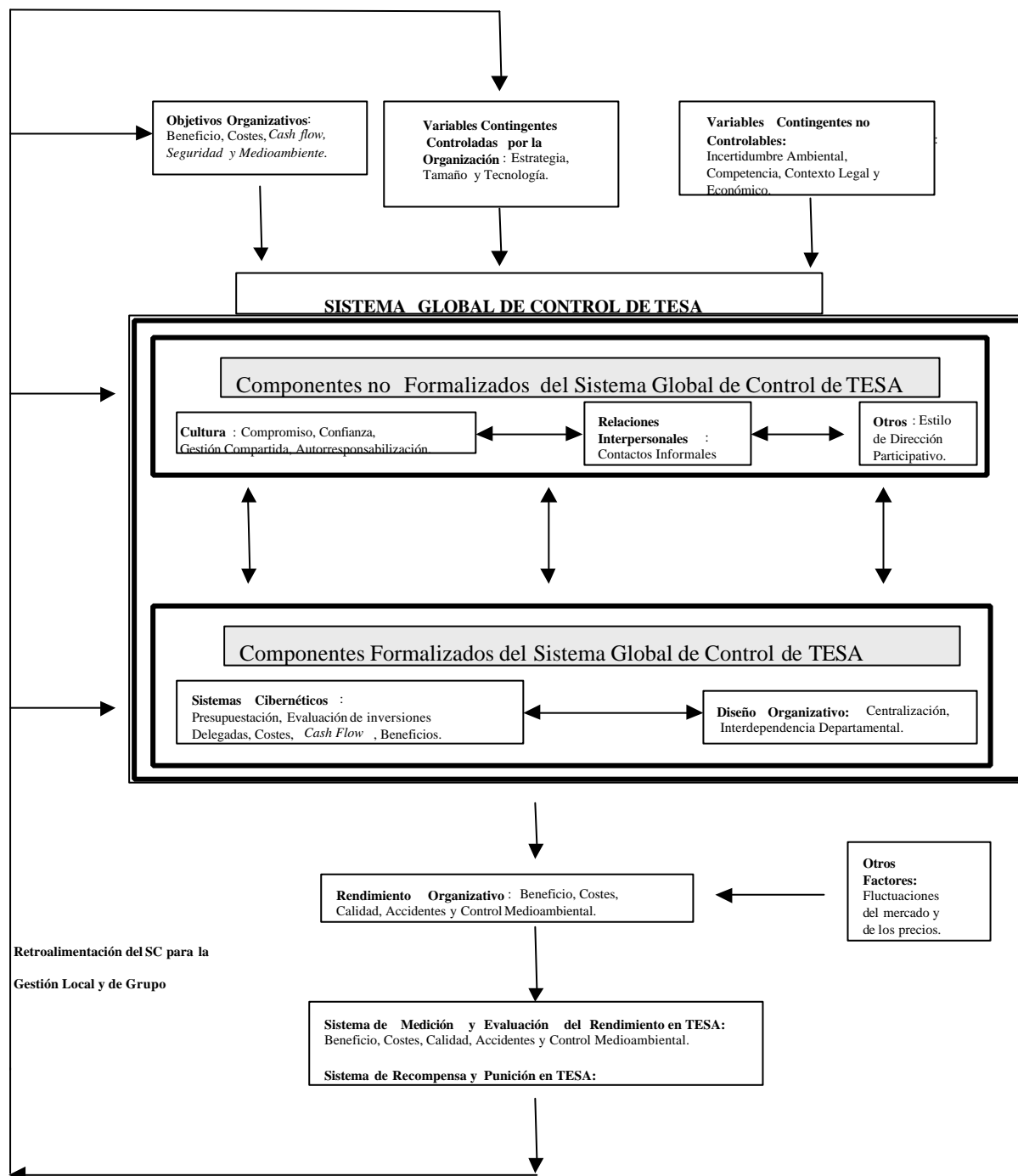
3.4.- Sistema de Control.

En este epígrafe, describimos el SC de TESA en función de toda la información recopilada a lo largo del estudio longitudinal, mediante las diferentes técnicas expuestas previamente.

El estudio del SC se ha realizado siguiendo los componentes del modelo teórico desarrollado en el Capítulo III (Gráfico 13). En el Gráfico 17 mostramos de forma simplificada la adaptación de dicho sistema a la propuesta teórica, intentando resaltar sus aspectos más destacables.

Comenzamos exponiendo los objetivos organizativos y, a nivel de planificación, las diversas contingencias, tanto las controlables por TESA como las independientes, que deben considerarse para comprender mejor de cómo y porqué se manifiesta el SC en la organización.

Gráfico 17: Sistema de Control de TESA.



Fuente: Elaboración propia.

Seguidamente, abordamos el análisis del SC propiamente dicho, distinguiendo entre los componentes formalizados y los no formalizados identificados. En lo referente a los primeros, hemos estudiado las características estructurales de TESA, así como las técnicas de CpG que componen el núcleo

formal del SC. Para el examen de los componentes no formalizados nos centramos en los siguientes elementos: la cultura organizativa, las relaciones interpersonales y el estilo de dirección y de liderazgo.

Finalmente, abordamos todos los aspectos relacionados con el RO, su medición, su evaluación y, finalmente, el Sistema de Recompensas para premiar o penalizar el comportamiento organizativo que ha provocado ese RO. No podemos olvidar con respecto a este particular que las relaciones entre todos los elementos del SC, así como los propios componentes del sistema, se verán influidas por el *feedback* de este subsistema tan importante en cualquier SC.

3.4.1.- Objetivos Organizativos.

El proceso de planificación estratégica en TESA está fuertemente determinado por las decisiones del grupo TGL. A su vez, las metas de éste también vienen influidas por las de ICI. Como hemos comentado anteriormente, ICI considera la medición del RO en términos casi exclusivamente financieros, lo que afecta lógicamente a TGL y TESA. Como consecuencia de ello, los objetivos organizativos de TESA vienen expresados, mayoritariamente, en variables financieras como el resultado contable, el *cash flow*, el control de los costes, etc.

Más concretamente, ICI controla de forma exhaustiva el resultado contable y el dividendo por acción como principales objetivos a alcanzar para satisfacer las expectativas de los accionistas del grupo.

Por su parte, TESA dispone de autonomía para fijar todos aquellos objetivos relacionados con la gestión local del negocio, siempre y cuando éstos sean consistentes con los establecidos por TGL.

3.4.2.- Variables Contingentes.

En este apartado estudiamos las diferentes contingencias que pueden influir sobre el SC de TESA. En nuestra propuesta para el análisis de los SC, expuesta en el Capítulo III, distinguimos entre dos tipos de variables contingentes, las controlables y las no controlables por la organización.

En el caso de las primeras, aquellas que se pueden cambiar, destacamos la estrategia, el tamaño y la tecnología, las cuales han sido ampliamente estudiadas por los investigadores de la Teoría de la Organización y, más recientemente, por los de nuestro área (Tablas 16.1 y 16.2).

Como hemos comentado previamente, la estrategia de TESA viene condicionada en gran medida por los grupos TGL e ICI. Así, las cuestiones globales de la planificación estratégica como las relacionadas con los mercados en los que se quiere estar presente, las posibilidades de ampliar la capacidad productiva, la política de inversiones, etc.; quedan fuera del alcance de la capacidad de decisión de la dirección de TESA. Por su parte ésta sólo controla algunos aspectos relacionados con la mejora de las operaciones, el control y la reducción de costes, el control medioambiental, etc.

El tamaño, medido como volumen de ventas, ha venido creciendo progresivamente en los últimos años, un 60% en 1999 con respecto a 1994 (Tabla 19). Sin embargo, si analizamos esta magnitud con respecto al número de

empleados la tendencia ha sido contraria,. pasando de estar por encima de los 500 en 1989 a menos de 390 en 1998.

TESA controla directamente ambas variables, ventas y empleados, sobre todo la segunda, por lo que el tamaño se puede considerar como una contingencia controlable por la organización y que es considerada para diseñar e implantar su SC, por ejemplo, al diseñar el sistema de *reporting* para la gestión local.

La tecnología es parcialmente controlada por TESA, ya que la de producción utilizada en la planta viene definida generalmente por TGL. Éste emplea el sulfato para tratar la ilmenita lo que requiere la utilización de máquinas con características comunes en todas las fábricas de TGL. No obstante, cada una de las plantas del grupo tiene un margen de actuación para invertir en el mantenimiento y la mejora de sus instalaciones productivas.

En otras áreas como la I+D, el desarrollo tecnológico difiere entre las distintas plantas. Así, cabe decir que TESA ha desarrollado nuevas tecnologías para el tratamiento de emisiones y residuos que están siendo exportadas a otras plantas del grupo TGL.

Entre las variables no controlables, nos vamos a referir a la incertidumbre del entorno, a la competencia del sector y, finalmente, a los contextos legal y económico.

El entorno de TGL y TESA, se caracteriza por una incertidumbre moderada, aunque existen factores que afectan de forma significativa a su estabilidad. Entre éstos podemos encontrar las variaciones en los precios de la ilmenita, por un lado, y el hecho de que los pigmentos sean productos

intermedios que dependen de la evolución de grandes industrias como, por ejemplo, la automovilística. Por otro, esto influye a su vez en la fijación de precios por parte de los productores de bióxido de titanio. Las variaciones en las condiciones de negocio con los proveedores y los clientes, hacen que este segmento se caracterice por un importante componente cíclico en su evolución.

Desde el punto de vista tecnológico, se puede considerar como un sector maduro en el que el desarrollo de las de producción, tanto si hablamos de cloro como de sulfato, han alcanzado niveles difíciles de superar según la opinión de los responsables de TESA. Sin embargo, la innovación en otras tecnologías de apoyo a la actividad principal, como son las TI y, sobre todo, aquellas destinadas al tratamiento de las emisiones y residuos contaminantes, estén suponiendo una vía hacia la diferenciación en el segmento del bióxido de titanio.

En cuanto a la estructura competitiva del segmento donde opera TESA, se puede clasificar como un oligopolio, ya que *DuPont* es el líder mundial con una cuarta parte de la producción y entre los cuatro primeros productores (*DuPont*, *Millennium*, TGL y *Keer-McGee*) sumaban el 63% de la capacidad del segmento en 1998 (Gráfico 18). Esta situación oligopolística se manifiesta en algunos aspectos de la operativa del mercado del bióxido de titanio, como los anuncios de subida de precios de los pigmentos por parte de varios de los principales productores de forma *quasisimultánea* (Anónimo, 1999a; Tullo, 1999a)²⁶.

Todo lo anterior, y otros datos como la antigüedad de las compañías que operan en este segmento, nos permite clasificarlo como maduro y con pocas perspectivas de que se produzca la entrada de nuevos competidores que puedan impactar de forma sustancial en condiciones competitivas. Ahora bien, una

cuestión que nos parece de gran importancia, dado el significativo impacto que pueden tener sobre la composición del segmento, son las F&A, bien entre las propias compañías del mismo, bien mediante operaciones que involucren a éstas con otras grandes corporaciones de la industria química pertenecientes a otros segmentos. Esta actividad ha sido especialmente intensa en la industria química, en la que en 1998 se dieron más de 120 operaciones con volúmenes comprometidos superiores a los 60 M\$ (Nielsen, 1999). En total se cerraron 32 operaciones por encima de los 1.000 M\$, lo que supone un valor acumulado de 315.366 M\$. La mayor de todas ellas fue la protagonizada por *Mobil* y *Exxon* con un valor de 86.355 M\$.

Este dinamismo y el aumento en el número de F&A han sido generalizados para toda la industria química. Así, durante los últimos tres años también se han producido movimientos en el segmento del bióxido de titanio, siendo el más importante el que afecta al grupo TGL. Esto se debe a la posición que ostentaba el grupo como segundo productor durante la primera parte de la década de los 90 y, posteriormente, el tercero, a muy poca distancia de *Millennium*. Por tanto, la malograda operación entre *DuPont* e ICI podría haber alterado el equilibrio competitivo dentro del mercado global de este producto. No obstante, hemos de decir que éste no fue el único movimiento dentro del segmento, así Alperowicz (1999b) señala como *Millennium*, *Kronos* y *Kerr McGee* pujaban por la compra de los negocios de bióxido de titanio de *Kemira*²⁷.

En este sentido, en 1998 *Millennium* adquirió *Titanio do Brasil* en una operación valorada en 150 M\$, con el propósito de afianzarse como el segundo productor del mercado.

²⁶A nuestro entender, esta situación es posible debido a la falta de regulación internacional sobre defensa de la competencia.

Para finalizar el análisis de las variables contingentes, haremos una breve alusión al contexto legal y económico en el que opera TESA. La evolución del marco legal que regula la actividad de las compañías químicas tiende al endurecimiento del control medioambiental de las emisiones y residuos. Como indicamos previamente, el desarrollo de tecnologías que permitan la mejora en su tratamiento puede convertirse en una fuente de ventaja competitiva. En este sentido, cabe señalar que TESA ha destacado dentro de TGL como una de las mejores plantas en lo que se refiere al cuidado y respeto medioambiental mediante la innovación en el tratamiento de residuos, con una tecnología que se está exportando a otras fábricas del grupo.

En cuanto al entorno económico, tenemos que señalar que al operar a nivel internacional, una de las cuestiones que más impacto sobre en el RO de TESA, es la evolución de los tipos de cambio de las diferentes monedas que maneja, por lo que este aspecto tiene que ser considerado en el diseño del SC. Sobre este particular, cabe esperar una simplificación debido a la entrada en vigor del euro que afectará a las plantas instaladas en Italia, Francia y España, no de momento a las del Reino Unido.

Otros factores económicos más globales son las tasas de interés pueden determinar el volumen de inversión de un segmento que tradicionalmente se ha financiado con capital externo, la evolución de la economía en general, ya que en los ciclos expansivos los sectores a los que abastece TGL, como el automóvil, pinturas, etc., incrementan su demanda de pigmentos de bióxido de titanio.

²⁷ Finalmente, *Kerr McGee* se posicionó como el favorito para cerrar la operación con *Kemira* (Young y Westervelt, 1999).

3.4.3.- Elementos no Formalizados.

A continuación abordamos los mecanismos no formalizados que forman parte del SC de TESA, en concreto la cultura organizativa, las relaciones interpersonales y otros elementos como el estilo de dirección (Gráfico 17). Hemos decidido tratarlos antes que los componentes formalizados porque entendemos que los influyen de forma independiente.

En este sentido, en el Capítulo III veíamos como la cultura organizativa y otros elementos no formalizados circunscriben el conjunto de mecanismos formalizados, por lo que influyen de forma determinante en la forma en que éstos se emplean.

En cuanto a la cultura organizativa local, nos gustaría destacar que la mayoría de los miembros del Comité Directivo han estado trabajando juntos durante un largo período de tiempo, por encima de los 15 años, formando un grupo muy compacto. Este hecho puede explicar porqué los procesos de CG funcionan apoyándose muy fuertemente en las relaciones interpersonales.

Así, podemos afirmar que existe una cultura bastante arraigada en TESA cuyos principales valores son el compromiso y la identificación con los objetivos organizativos, la confianza entre los empleados que posibilita desarrollar el trabajo cotidiano en un ambiente cordial y de compañerismo y, por último, una elevada concienciación entre los empleados que permite la autogestión de las diferentes parcelas de responsabilidad, tanto a nivel de grupo como individual.

Estos valores compartidos por la Alta Dirección se transmiten hacia el resto de los empleados, técnicos medios y operarios de fábrica, mediante unas

fluidas relaciones interpersonales que sirven de vehículo de transferencia y consolidación de los mencionados valores. Estas relaciones se concretan en múltiples reuniones espontáneas que se dan a lo largo de cualquier jornada de trabajo en TESA: cortes para un café, durante las comidas en la cantina, en cualquier momento en los pasillos, etc. Además, tendríamos que añadir que éstas ayudan, e incluso juegan un papel crucial en algunos casos, a que el resultado de otras muchas reuniones formales sea más satisfactorio para la gestión cotidiana, pues sirven para prevenir conflictos.

Finalmente, hemos de comentar que otro componente no formalizado de gran importancia es el estilo de dirección y liderazgo participativo empleado por los directivos y que se basa en contactos personales a nivel de gestión local. Éste facilita el desarrollo continuo de relaciones interpersonales en los procesos de gestión en TESA.

Los mecanismos no formalizados del SC se caracterizan por tener una gran coherencia entre ellos, lo que provoca que en buena medida, todos los miembros de la organización conozcan bien donde se encuentran las fronteras decisionales y de comportamiento dentro del contexto institucional de la misma.

3.4.4.- Componentes Formalizados.

Una vez analizadas las variables contingentes, controlables y no por la compañía, por un lado, y los componentes no formalizados, por otro, pasaremos a examinar detenidamente los elementos más tangibles del SC, los componentes formalizados.

Para ello, comenzamos por la descripción del diseño organizativo, especialmente la estructura, el grado de centralización de las decisiones, de interdependencia, etc., y el conjunto de reglas que regulan las interrelaciones entre estas características estructurales. Posteriormente, entramos en el análisis de los mecanismos cibernéticos de control empleados, como los sistemas de presupuestación, de asignación de costes, de control y evaluación de inversiones delegadas, etc.

El diseño organizativo viene fuertemente determinado por la matriz, TGL, así como por la propietaria del grupo durante la década de los 90, ICI. En este sentido, cabe señalar que existe una fuerte centralización en cuanto a decisiones relacionadas con estrategia, presupuestación, política de inversiones y cualquier otro aspecto considerado clave para conseguir los objetivos de la organización como parte integrante de una corporación multinacional.

Pese a esta relación entre matriz y subsidiaria, en la gestión local de TESA existe una elevada autonomía por la Alta Dirección para la toma de decisiones sobre los factores considerados claves por los grupos, siempre y cuando se respeten los objetivos fijados por el grupo. Así pues, el grado de centralización en TESA es mucho menor del que se podría desprender del análisis de la estructura corporativa.

En cuanto a los procesos de TDD dentro de TESA están muy formalizados. También podemos afirmar que existe un elevado grado de burocratización. El principal resultado de esta alta formalización es la duplicación de informes en los que se recoge y trata la misma información aunque con diferentes formatos (Tabla 20) en función de su destinatario final, básicamente, las direcciones de TESA, TGL e ICI.

En relación con otros componentes formalizados del SC en TESA, hemos identificado siete mecanismos de control que se podrían encuadrar en lo que denominamos Sistemas Cibernéticos de Control (Gráficos 13 y 17). A continuación, describimos los aspectos más significativos de su funcionamiento:

a.- Elaboración de los presupuestos. La presupuestación es uno de los mecanismos de control más importantes en TESA, pues determina en gran medida el comportamiento organizativo mediante un sistema de recompensa y punición que permite evaluar su cumplimiento y sus responsables. También permite evidenciar las relaciones de poder en la organización, ya que en cierto modo, cabe esperar una relación entre la asignación de los recursos y la distribución del poder dentro de cualquier grupo empresarial y, a su vez, dentro de cada una de las compañías que lo componen. Con respecto a este particular hemos de señalar que no ha sido posible obtener evidencia para confirmarlo.

El proceso de presupuestación en TGL y TESA comienza en julio del año previo al que se va a presupuestar. Un equipo del Departamento de Finanzas de TGL envía la *guía* para la elaboración de los presupuestos a las diferentes plantas. Ésta se basa en información histórica sobre la actividad de TGL en lo que ha transcurrido del ejercicio, en las expectativas de evolución del mercado y, finalmente, en la estrategia del grupo.

El contenido de esta *guía* se estructura de la siguiente forma: (1) información sobre la evolución previsible del mercado global de bióxido de titanio, así como de la cuota de mercado de TGL por continentes; (2) previsión del precio y del volumen de ventas, por áreas geográficas y por semestres; (3) previsión de la estimación de producción por plantas; (4) estimación de los costes de producción, fijos y variables, por fábrica; (5) estimación del valor de los activos y (6) un apartado para nuevas iniciativas. En caso de emplear este

último, se debe especificar su planificación temporal en términos de inversión, un análisis de los costes y beneficios potenciales del proyecto, así como su impacto sobre el presupuesto del que va formar parte y, por último, las necesidades de personal específicas para la nueva inversión.

Una vez que la *guía* se recibe en TESA, el Comité de Dirección discute la líneas básicas marcadas por ésta en una reunión a la que asisten sólo los miembros del mismo y, excepcionalmente, algún otro componente de la organización del que se requiera su intervención por circunstancias coyunturales, por ejemplo, el responsable de una nueva iniciativa por ampliación de la capacidad productiva para el siguiente ejercicio.

Tras esta reunión, el Comité de Dirección solicita a los diferentes responsables de cada departamento que elaboren su propuesta de presupuesto para el próximo año, teniendo en cuenta la información que se les proporciona basada en la *guía* que facilita grupo.

Tras negociar la asignación presupuestaria para cada área de TESA, se envía la primera propuesta de presupuesto anual a TGL. Normalmente es necesario preparar diferentes borradores, una media de tres por año. Esto se debe a las diferencias entre las cifras estimadas por TGL y las calculadas por TESA, es decir, en general se exige más producción y a un menor coste de los que TESA es, potencialmente, capaz de producir con la asignación de recursos que le propone TGL.

Una vez que estas diferencias se reducen, se cierra el presupuesto con TGL, aproximadamente, en diciembre del ejercicio previo al presupuestado. A su vez, TGL suele mandar a ICI la información presupuestaria agregada del grupo en la segunda quincena de enero.

Estos presupuestos no son totalmente definitivos, se vuelven a elaborar sobre las cifras previsionales enviadas posteriormente cada mes por parte del grupo, así como sobre las generadas en TESA. Estas nuevas cifras presupuestarias se envían al grupo una vez reelaboradas.

En relación con el proceso de negociación entre TESA y TGL, existe un descontento generalizado por parte de la dirección de la primera provocado porque la matriz siempre solicita su propuesta para ajustarla a la baja. En este sentido, uno de los directivos afirmaba: *“nosotros mandamos a Londres las cifras que estimamos necesarias para Huelva cada año, pero ellos las recortan normalmente entre el 10% y el 15% y después están todo el año apretándonos porque no cumplimos sus presupuestos”*.

Para agilizar el proceso de presupuestación se emplea el paquete de CG gestión utilizado en TGL, denominado *Microcontrol*, que es a su vez el soporte que permite generar la mayoría de los informes (Tabla 20) que TESA tiene que cumplimentar y enviar a la central de TGL en Londres. Por tanto, esta aplicación informática de gestión permite traducir la presupuestación a los valores monetarios de las magnitudes a controlar por la matriz, fundamentalmente de naturaleza cuantitativo-financiera, que deben alcanzarse para que se logren los objetivos planteados al inicio del ejercicio.

En general, los directivos de TESA perciben una excesiva presión en la fijación y control presupuestario, debido a que sus propuestas no son generalmente consideradas durante todo el proceso. Asimismo, manifiestan que en el control sobre las desviaciones del presupuesto, se producen solapamientos y repeticiones en los informes (Tabla 20), siendo bastante frecuente que la misma información se elabore en formatos diferentes para un período determinado, tanto para la gestión local como para la de la matriz y la de ICI.

Todo esto queda reflejado en la siguiente afirmación de uno de los directivos entrevistados: *“aquí en TESA pasamos mucho tiempo rellenando informes, algunos por triplicado y cuadruplicado, lo que nos quita mucho tiempo de nuestro trabajo, además de agobiarnos con tanto control de lo mismo”*.

b.- Delegación para la materialización de las inversiones. En términos generales, el grado de autonomía para la ejecución de inversiones es bajo. El criterio que determina en qué medida una inversión puede decidirse por TESA sin necesidad de consultar con la matriz es su volumen. Así, podemos encontrar 4 niveles diferentes de aprobación, con sus respectivos responsables: (1) las inversiones internas que requieren un volumen de recursos comprometidos menor a 10.000 libras esterlinas, tienen que ser aprobadas por el presidente del Comité de Dirección en Huelva; (2) entre 10.000 y 25.000 libras esterlinas, por uno de los consejeros de TESA en Madrid, proveniente de TGL; (3) entre 25.000 y 5.000.000 libras esterlinas, han de ser autorizadas por el Comité Ejecutivo de TGL; (4) las superiores a 5.000.000 libras esterlinas, necesitan el permiso del Comité Ejecutivo de ICI.

En cuanto a los diferentes conceptos por los que se puede realizar una propuesta de inversión, podemos distinguir entre el aumento de la capacidad de producción; el desarrollo de procesos; el control de procesos; el desarrollo de mercados; la seguridad, higiene y medioambiente y, por último, la renovación de máquinas.

c.- Sistema de evaluación y control de las inversiones. En TESA se elaboran varios informes mensualmente (Tabla 20) mediante los que se va controlando la evolución y la ejecución de las inversiones a lo largo del ejercicio. En ellos se analiza comparativa la inversión real y prevista para cada uno de los diferentes

proyectos clasificados, en primer lugar, por el volumen de recursos presupuestados y, en segundo, por el orden de aprobación.

La evaluación de las inversiones se realiza a través de la valoración de su contribución a los objetivos específicos para las que fueron acometidas, a saber, ampliación de la capacidad productiva, mejora de la salud y la higiene en la planta, mejora de los procesos, renovaciones efectuadas con éxito, etc.

d.- Control de costes. Se inicia con la comunicación de los presupuestos de TGL, la base para la elaboración de las previsiones presupuestarias por áreas funcionales en TESA, a partir de las que se estiman los volúmenes de costes fijos y variables²⁸ para cada una de ellas.

Tras examinar los procesos de formación y asignación de los costes, fijos y variables, que se emplean en TESA para el cálculo mensual del resultado analítico, así como para el posterior análisis de las desviaciones con vistas a la TDD que permitan corregirlas en el futuro y alcanzar los objetivos de coste planteados podemos destacar varias cuestiones.

Para efectuar el control y mejorar los costes se elaboran varios informes específicos (Tabla 20), que proporcionan información sobre los costes fijos y variables para cada departamento de TESA, prestando especial atención a los costes de producción, tanto del área negra como de la blanca. Además, hemos de destacar que los datos sobre los costes se recogen en los principales informes que se elaboran mensual y trimestralmente, tanto para la gestión local como del grupo.

²⁸ Los responsables de este área insistieron durante las entrevistas sobre la dificultad que entrañaba en algunos casos, ceñirse a este criterio de clasificación de los costes. En este sentido, uno de ellos llegó a afirmar que “*todos los costes son semifijos o semivariantes*”.

En relación con el control de costes, tenemos que mencionar el *Proyecto Horizonte 2000*, pues su objetivo final era conseguir la reducción de costes de forma progresiva en el tiempo hasta alcanzar un 40% de ahorros en los costes fijos y un 8% en los variables. Para ello, se crearon los denominados equipos de mejora continua compuestos por un grupo de trabajadores procedentes de diferentes áreas de la organización que tienen el objetivo de desarrollar, analizar e implantar ideas de mejora que se generan por los propios empleados involucrados en las actividades relacionadas con las metas de cada equipo.

El Comité de Dirección es el responsable de seleccionar y evaluar las diferentes propuestas para la creación de los equipos y el desarrollo de sus ideas. Como sistema de incentivos, al final de cada ejercicio, se premió a dos miembros del mejor grupo con un viaje a otra planta de TGL para observar cómo se estaba implantando el *Proyecto Horizonte 2000* en otros países.

En 1998 se habían puesto en práctica más de 1.500 ideas a nivel de grupo, de las que 446 se implantaron en TESA. El ahorro en TGL alcanzó los 19 millones de libras esterlinas (M£). Los datos para TESA en diciembre de 1999, final de *Proyecto Horizonte 2000*, fueron de 1.605 Mptas. de ahorro, 931 en costes fijos y 673 en variables. TESA ha conseguido uno de los mejores resultados del proyecto en TGL al ser la única planta que ha finalizado dicho proyecto en el plazo previsto, consolidándose como líder de costes dentro del grupo, lo que nos fue confirmado por el responsable del proyecto en TESA al afirmar: “*ya teníamos los costes más bajos del grupo antes de finalizar Horizonte 2000, y ahora se han acentuado más las diferencias entre nosotros y el resto del grupo*”.

Por último, nos gustaría señalar que se han apreciado otras mejoras de naturaleza cualitativa, reconocidas por los propios miembros de los equipos, el

desarrollo de una serie de habilidades y de valores culturales entre los trabajadores como son la mejora de la comunicación, la implantación de la cultura de trabajo en equipo, el fomento de la iniciativa, el aumento de la motivación, el trabajo en grupos multidisciplinarios, etc.

e.- *Reporting* del *Cash Flow* y Capital Circulante. El control ejercido sobre el grupo TGL y sobre TESA, se caracteriza por una continua monitorización de las principales magnitudes económico-financieras, entre las que destaca el *cash flow* y el capital circulante. Los informes que se elaboran para su seguimiento (Tabla 20) son varios, tanto a nivel de gestión local como de grupo, y la periodicidad con que se preparan es mensual o trimestral dependiendo del informe en cuestión.

Otro hecho que denota la importancia que se le otorga a estas variables es que se incluyen en las bases de datos compartidas empleadas para la gestión del grupo. Esto posibilita que se conozcan los valores de las mismas, actualizados mensualmente, y que puedan ser empleados para la gestión comparada de las diferentes plantas del grupo TGL.

f.- Otros aspectos relacionados con el uso de indicadores de gestión cuantitativos no financieros y cualitativos. Nos referimos a la calidad de la producción de los pigmentos de bióxido de titanio, tasas de consumo de energía, la eficiencia de la planta de producción, el absentismo laboral, la seguridad en el trabajo y el control del impacto medioambiental de las emisiones y residuos.

Estas magnitudes se recogen en el informe mensual que recibe el máximo responsable de la planta, el Director de Operaciones, denominado *Traffic Light* y cuyo contenido es un resumen los diferentes indicadores de las variables claves para la gestión de TESA, por ejemplo, como variable clave se emplean los

costes fijos y como indicadores la proporción que éstos representan sobre el total de cada área o la reducción alcanzada en el último período, etc. En este sentido, y aunque los directivos de TESA no lo denominen como tal, entendemos que se trata de un Cuadro de Mando para la Alta Dirección, pues reúne las principales características de este instrumento²⁹.

En cuanto a la información sobre estas variables cualitativas en los informes para la gestión de grupo, así como en las bases de datos compartidas por todo el grupo TGL, hemos de señalar que aunque está presente su peso específico dentro del contenido de los mismos es muy reducido.

En este sentido, hemos constatado que los *T-Forms* y los *A-Forms* (Tabla 20) recogen alguna información cualitativa relativa al personal y a la eficiencia de la planta de producción. En cuanto a las bases de datos de TGL hemos podido comprobar que contienen información sobre la calidad y diferentes aspectos relacionados con el impacto medioambiental del grupo como el nivel de acatamiento de la normativa vigente, los escapes de emisiones y residuos, etc.

g.- *Reporting* de los resultados organizativos en TESA. Se basa en la preparación de diferentes informes con distinta periodicidad y, finalmente, tanto a nivel de gestión local como de grupo. Como venimos comentando, éstos son de un marcado carácter cuantitativo-financiero, cuestión que determina en gran medida su contenido y forma.

En términos generales, este sistema se caracteriza por ser continuo y bastante exigente en lo relativo a la cumplimentación de los diferentes informes

²⁹ Entre las mencionadas características destacamos: considerar los objetivos estratégicos, ser un documento de síntesis, recoger indicadores sobre factores claves para la gestión, expresarlos en cifras estándares y reales, contener información oportuna de diversa naturaleza -contable financiera y extracontable, histórica y previsional, interna y externa, cualitativa y cuantitativa-, tener un formato basado en tablas y gráficos, etc. (López, 1998).

que lo componen. Es precisamente por esta razón, por lo que la Dirección de TESA tiene la percepción generalizada de que su tiempo se dedica en exceso a la elaboración de información por duplicado o triplicado.

Este solapamiento entre los diferentes informes que recogen el resultado de TESA (Tabla 20), produce sobrecargas de información y, además, un efecto más perjudicial para ella debido a que provoca una desorientación en la gestión de la compañía. Éste último viene dado por el hecho de que todo el sistema de *reporting* está orientado de manera sesgada hacia la gestión corporativa, lo que provoca disfuncionalidades y conflictos con la gestión local porque, según un miembro del Comité de Dirección, *“al final toda la Contabilidad y el control de las diferentes plantas del grupo trabajan para Londres y tendría que ser justo al revés, sistemas de control especialmente diseñados para las distintas plantas y no sólo para la central”*.

3.4.5.- Sistema de Medición y Evaluación del Rendimiento Organizativo.

Para el análisis de este sistema nos centraremos en tres de sus aspectos más importantes: Naturaleza de las variables empleadas para la medición del RO, el sistema de recompensa y punición y, finalmente, el sistema de *feedback* hacia la dirección de TESA y de los grupos TGL e ICI.

En lo referente a la naturaleza de las variables que se emplean para la medición y evaluación del RO, son muy consistentes con los términos en que se fijan los objetivos organizativos, es decir, se centran en 4 magnitudes básicamente: Beneficio, costes, calidad y, por último, seguridad y medioambiente (Gráfico 17).

Como puede apreciarse en ese sistema se consideran tanto medidas de carácter cuantitativo –mayoritariamente financiero–, como cualitativo; aunque nos gustaría señalar el claro predominio de las primeras. Esta tendencia se manifiesta más claramente conforme se analizan los diferentes informes (Tabla 20) con mayor nivel de agregación. Como las bases de datos elaboradas a nivel de grupo, por ejemplo, la denominada *ERO* en la que la mayor parte de sus datos hacen referencia a los valores alcanzados por las principales medidas financieras –resultado contable, *cash flow*, etc.–, así como a datos comparativos entre sus valores reales y previstos. En función de toda la información histórica generada por el grupo TGL y de las expectativas de mercado, producción, etc., esta base de datos también proporciona una nueva previsión actualizada a tres meses de esas variables.

Asimismo, destaca como mecanismo de evaluación del rendimiento interno en TESA, el empleado para la evaluación del desempeño del personal técnico, unos 60 mandos intermedios. El Comité de Dirección elabora un informe personalizado denominado *Performance Appraisal*³⁰ que consiste en una valoración del trabajo realizado en función de la consecución de unos objetivos, según un miembro del comité, “*realistas, medibles, evaluables, etc.*”.

El informe recoge para un período determinado, los objetivos del puesto, los resultados alcanzados por el empleado en relación a esos objetivos, una distribución del desempeño en una escala de 6 niveles -desde excepcional a inaceptable-, una valoración global, la opinión del propio evaluado sobre este documento, los nuevos objetivos para el período siguiente, la formación recibida durante el ejercicio evaluado y la que se espera completar en el próximo, el análisis de las competencias demostradas en el puesto y, finalmente, las posibilidades de desarrollo futuro del evaluado en el puesto actual.

³⁰ Para más detalle, el Anexo 6 recoge una versión resumida del informe.

Algunos de los aspectos destacables de este proceso de valoración son la fijación de objetivos posibles de alcanzar y medir para cada puesto y el hecho de que se trate de una evaluación participativa y consensuada con el empleado.

En lo referente al Sistema de Recompensa y Punición de TESA, hemos de diferenciar entre el interno y el externo. Así, el primero de ellos se emplea por parte de la dirección para incentivar o penalizar el comportamiento individual y/o grupal, en función de su consistencia con los objetivos organizativos y su contribución al logro de los mismos. En cuanto al segundo, sería el mecanismo empleado por la dirección del grupo para encauzar el comportamiento organizativo de TESA hacia la consecución de las metas deseadas por TGL e ICI -o el nuevo adquirente de TGL-.

Desafortunadamente, no disponemos de la suficiente información para su análisis, por lo que no podemos, ni siquiera, describir su funcionamiento. Lo mismo ha ocurrido con el Sistema de *Feedback* de TESA.

3.5.- El Proceso de Venta.

A continuación, estudiamos cómo se han visto afectados todos los componentes del SC en TESA debido al proceso de cambio en la propiedad, estudiando el desarrollo de los acontecimientos desde su anuncio hasta la finalización de las negociaciones posteriores. Para ello, primero, describimos pormenorizadamente el proceso de venta de TESA y, luego analizamos el impacto de esta operación sobre el SC de TESA.

El proceso de venta de TESA ha sido muy peculiar debido a varias razones: (1) su excesiva duración (Gráfico 16), desde julio 1997 a junio de 1999;

(2) la intervención de la Sección Antimonopolio de la *Federal Trade Commission* y (3) la negociación con dos grupos norteamericanos diferentes, primero *DuPont* y después *Huntsman*.

Seguidamente, pasamos a exponer los aspectos más significativos de la venta de TESA. Para ellos distinguimos, básicamente, entre dos períodos correspondientes a la negociación con cada una de las compañías norteamericanas involucradas en el proceso.

3.5.1.- La Negociación con *DuPont*.

El período que analizamos es el que transcurrió entre julio de 1997 y abril de 1999. En relación con *DuPont*, nos gustaría resaltar que es el líder mundial de la industria del bióxido de titanio, siendo ampliamente conocido como el inventor del sistema de medición de la rentabilidad conocido como *Return on Investment* (ROI).

Esta corporación tenía un preacuerdo con ICI para adquirir gran parte del grupo TGL, concretamente, las cinco plantas europeas, la de Malasia y la de Sudáfrica, es decir, todo el grupo excepto las plantas productoras de Norteamérica –EEUU y Canadá-. En otras palabras, la parte del negocio basada en la tecnología sulfato para la producción de pigmentos.

En opinión de los directivos de TESA, la operación estaba motivada, principalmente por la intención de *DuPont* de abrir mercados en Europa, donde su posición competitiva era, y continua siendo, desfavorable respecto a TGL y otros competidores de menor tamaño.

DuPont insistió siempre en que la compra del grupo inglés no se realizaba sólo con vistas a aumentar la cuota de mercado en Europa, sino que también era objetivo prioritario incrementar su capacidad productiva en el viejo continente. Además, dentro de TGL estaba especialmente interesada en TESA, por ser, junto a la planta instalada en Francia, una de las mejores fábricas del grupo (Anónimo, 1999b y 1999c) y también porque se encontraba ubicada muy cerca de una productora de cloro, en el mismo polígono industrial, lo que permitía pensar en un cambio de tecnología de producción, del sulfato al cloro en la que *DuPont* era una experta, aprovechando así unos bajos costes de abastecimiento de cloro.

El mencionado para la venta del grupo fue anunciado por el *Chief Executive* de ICI el 14 de julio de 1997. Sin embargo, desde la primera fecha que se pronosticó para finalizar la operación, diciembre de 1997, se sucedieron una serie de aplazamientos consecutivos hasta que el 4 de enero de 1999, se anunció finalmente la ruptura del preacuerdo de manera oficial. Esta dilación en el tiempo, así como el desenlace tan poco satisfactorio, se debió a la intervención de la Sección Antimonopolio de la *Federal Trade Commission*, que había seguido esta operación desde sus inicios. Habría de destacarse la predisposición favorable y la voluntad de acuerdo de ambos grupos implicados que siempre impulsaron el proceso, manifestándose en diversos comunicados y llevando a cabo visitas de representantes de *DuPont* a diferentes plantas de TGL, TESA³¹ entre ellas.

Ahora bien, no podemos pasar por alto que este tipo de operaciones suele crear comportamientos defensivos entre los directivos de la compañía adquirida,

³¹ En el caso de TESA, la visita la realizó uno de los responsable del negocio de pigmentos de bióxido de titanio de *DuPont* y según una encuesta a los diferentes empleados que tuvieron la oportunidad de entrevistarse con ella, la impresión general fue tranquilizadora, a la vez que ambigua. En una sesión abierta con más de 150 empleados se habló básicamente del futuro de TESA y de su plantilla.

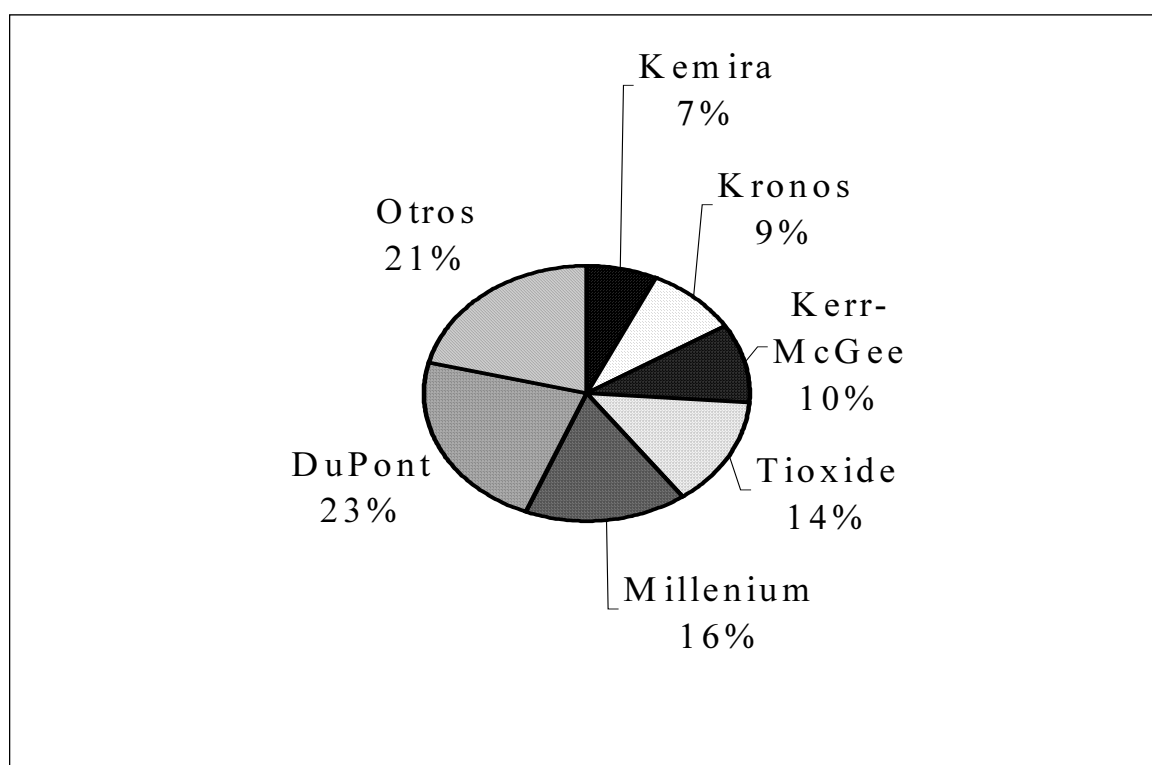
pues temen por sus puestos de trabajo y por su reputación como gerentes. Así, el auge de estas operaciones de F&A, ha dado lugar al desarrollo de tácticas defensivas (Palacín, 1997) encaminadas a retrasar la operación, a eliminar posibles adquirentes, a bloquear los procesos de F&A, etc. Éstas también son empleadas por los directivos de las sociedades para disuadir a compradores hostiles no deseados, aunque no es el caso de TESA debido a la similitud entre la cultura de *Huntsman* y la ya existente.

Este interés de la Sección Antimonopolio de la *Federal Trade Commission* se debió a la posibilidad de que la situación de la industria, en un principio, se viese sustancialmente afectada al pasar de lo que era un oligopolio, a una posición de *quasimonopolio*. En este sentido, hay que recordar que *DuPont* líder mundial indiscutible, hubiese adquirido más del 70% del tercer competidor del mercado, lo que supondría aumentar de manera más que sustancial las diferencias entre el líder y un núcleo de competidores muy fragmentado (Gráfico 18). Entre estos últimos, podemos encontrar *Rhone-Poulenc's Thann, Mulhouse, SA, Metallgesellschaft's e Ishihara*. La producción total de todas estas compañías no supusieron más del 21% del total de la industria en 1998 (Gráfico 18).

Para intentar solventar los inconvenientes planteados por la mencionada comisión, incluso, hubo un intento posterior al preacuerdo, por parte de ICI de vender las dos plantas de TGL ubicadas en Norteamérica que no estaban incluidas en el acuerdo con *DuPont* a *Kronos* uno de sus principales competidores en el mercado de pigmentos de bióxido de titanio. En este sentido, también cabe destacar que *DuPont* hubiese estado dispuesta a dejar fuera de la operación a una de las dos mejores plantas de TGL en Europa, Francia o España (Anónimo, 1999c). Entendemos que esta maniobra fue una tentativa por equilibrar el panorama competitivo que se hubiese producido dentro del

segmento tras la venta de TGL al que pertenecía TESA, con miras a conseguir la autorización de la operación principal con *DuPont*, por parte de la Sección Antimonopolio de la *Federal Trade Commission*. Sin embargo, la decisión final de esta última fue negativa, por lo que la multinacional norteamericana desistió de la adquisición. El anuncio del fin sin éxito en las negociaciones se produjo en enero de 1999.

Gráfico 18: Mercado de Bióxido de Titanio en 1998.



Fuente: Anónimo (1999b).

3.5.2.- El Cierre con *Huntsman*.

Los acontecimientos que exponemos a continuación ocurrieron en un período de 6 meses, desde principios de enero a finales de junio de 1999 (Gráfico 16). Tras el abandono de la operación con *DuPont* y *NL Industries* por

parte de la *Federal Trade Commission* (Milmo, 1999), el grupo químico familiar más grande de los EEUU, *Huntsman*³², inició sus contactos con ICI en abril de 1999 para la compra de varios de sus negocios, TGL entre ellos.

Al final, sólo dos meses y medio más tarde, se cerró la operación con la venta de TGL. En este caso, la Sección Antimonopolio de la *Federal Trade Commission* no tenía ninguna razón en contra para que la operación se cerrase, básicamente, porque en este caso el comprador no pertenecía al segmento del bióxido de titanio, por lo que la composición del mercado no varía y la competencia no queda reducida de forma sustancial.

En cuanto a la opinión de los directivos sobre el proceso de comunicación del cambio de propiedad, hemos de puntualizar que se encuentran más satisfechos con el seguido por *Huntsman* que por empleado por *DuPont*, aunque esto se debe, básicamente, a que la operación con el segundo de ellos se prolongó excesivamente creando confusión y malestar entre los empleados. El trasfondo de esta situación era que en TESA se tenía plena conciencia y conocimiento de que ICI quería vender la TESA y dependiendo del comprador, esta operación podía ser muy perjudicial para sus empleados.

Sin embargo, con *Huntsman* la percepción de los acontecimientos cambió considerablemente por diversas razones: (1) la rapidez con que acaecieron los acontecimientos por los que los miembros de TESA no tuvieron suficiente tiempo para reflexionar sobre la operación, (2) la estrategia de comunicación

³² Destacamos el hecho de que a pesar de tratarse una organización de grandes dimensiones, casi el doble (Tullo, 1999b) con la adquisición de los negocios de ICI -16.000 empleados, 8 billones de dólares de ventas y presencia en más de 34 países- *Huntsman* no cotiza en bolsa, recurriendo a otras fuentes de financiación alternativas como la banca internacional.

adoptada por la corporación americana, basada en el empleo de un lenguaje³³ y apariencia sencillos, (3) el anuncio de la seguridad en la continuidad para todos los puestos de trabajos actuales, (4) el énfasis en que se inicia un proyecto a largo plazo que aunque pueda parecer anecdótico, ha resultado muy efectivo, (5) un regalo en especie para todos los empleados de TESA por la misma cuantía sin distinción de cargos.

A continuación, pasamos a estudiar los detalles más significativos de la operación entre ICI y *Huntsman*. Ésta incluía tres negocios de ICI: el primero, y de más interés para la corporación norteamericana, fue el de los poliuretanos, valorado en 1.050 M£. En segundo lugar, el negocio de bióxido de titanio (TGL), valorado en 500 M£. Por último, un grupo de negocios de petroquímicas valorado en 150 M£. En total, el montante final de la operación fue de 1.700 M£.

La operación se articuló³⁴ con la creación de una nueva compañía temporal, sólo un año, para asegurar una transición gradual de los clientes y proveedores de los negocios de ICI. Esta empresa se llama *Huntsman* ICI (HICI) su propiedad está repartida para *Huntsman* en un 70% y un 30% para ICI, la cual venderá este porcentaje a *Huntsman* en un período de 12 meses una vez cumplido el tercer aniversario de HICI, por su valor de mercado. La nueva compañía se compone de los tres negocios que ICI vende a *Huntsman*, más otro que aporta la corporación norteamericana.

³³ La primera visita a la planta de TESA en Huelva la realizó Peter Huntsman, hijo del fundador de la corporación. Éste se dirigió a los operarios y directivos, realizando un gran esfuerzo por comunicarse durante toda la visita en castellano. Este hecho ha sido valorado muy positivamente por todos los empleados de TESA.

³⁴ Para más detalles sobre otros aspectos relacionados con la creación de HICI, puede consultarse la página web: <http://www.ici.com/corporate/huntsman/index.htm>.

La operación se ha financiado³⁵ en un 75 % mediante capitales ajenos, deudas con bancos y la emisión de empréstitos (1.545 M£). El otro 25% de la financiación de HICI está compuesto por Capitales Propios, 563 M£, de los que un 30% pertenece a ICI y el resto a *Huntsman*.

Así pues, esta operación ha sido importante para *Huntsman* no sólo por su cuantía sino también ha sido considerada como una adquisición que formaría parte del núcleo de negocios de la corporación, algo a lo que TGL no podía aspirar con ICI.

En este sentido, cabe destacar que tras la adquisición, Peter Huntsman se trasladó a la sede central de TGL en Everburg (Bélgica), desde donde afirmó que “*en los próximos seis meses a la operación con ICI se verían más adquisiciones de TiO₂³⁶ y poliuretano, así como ampliaciones de los negocios adquiridos, aunque sería mucho más probable llevar a cabo lo último*” (Tullo, 1999c). Más concretamente, el plan de *Huntsman* es doblar la capacidad de una de las plantas instaladas en el Reino Unido, así como adquirir algunos de los competidores menores existentes en Europa, con el fin último de recuperar el número dos a nivel global que perdió frente a *Millennium* varios años atrás.

Otros movimientos importantes que tiene previsto realizar *Huntsman* para mejorar su competitividad y los servicios que se presta a los clientes son cerrar su planta de productos terminados en Quebec y reubicar su centro técnico. Como contrapartida se ampliarán y mejorarán las plantas europeas, TESA entre ellas, y las de Sudáfrica (Brown, 2000).

³⁵ Para más detalle sobre las entidades involucradas en el lanzamiento de la deuda, su cuantía y retribución y los diferentes tipos de la misma (Miller, 1999).

³⁶ Símbolo por el que se conoce el segmento del bióxido de titanio dentro de la industria química.

3.6.- Impacto de la Venta sobre el Sistema de Control de TESA.

A continuación, analizamos el impacto que la operación de venta de TESA ha tenido sobre los diferentes componentes de su SC (Gráfico 17), contrastar así las diferentes proposiciones planteadas al inicio de este capítulo.

Para realizar el mencionado análisis, hemos empleado la triangulación entre las distintas fuentes de evidencia consultadas en el caso TESA, entre las que destacan el análisis de la documentación, las bases de datos a nivel de grupo, los cuestionarios, los continuos contactos informales y la discusión de todo lo anterior con los principales implicados. Como resultado de lo anterior hemos dispuesto de un material empírico que analizado conjuntamente proporciona evidencia bastante fiable sobre las cuestiones estudiadas. Esto ha posibilitado que se aborden algunas cuestiones de gran interés en las operaciones de F&A, como por ejemplo, las relacionadas con el papel que desempeña la Alta Dirección en el proceso de cambio de propiedad.

Para el desarrollo de este epígrafe seguiremos la siguiente estructura. En primer lugar, examinamos la repercusión de la operación sobre los objetivos organizativos y las variables contingentes, en segundo sobre los mecanismos no formalizados del SC de TESA y, finalmente, sobre los formalizados. La razón para elegir este orden es que entendemos que si estudiamos en primera instancia los posibles cambios que pueden haber sufrido los componentes no formalizados, podremos comprender mejor los otros que afecten a los formalizados.

3.6.1.- Objetivos Organizativos y Variables Contingentes.

Aunque a corto plazo no se han apreciado cambios significativos, a medio y largo plazo parece que tanto el proceso de planificación estratégica, como la fijación de los objetivos en TESA, pueden adquirir una mayor autonomía. Esto se debe a que *Huntsman* ha manifestado su intención de descentralizar la gestión de TGL en la mayor medida posible.

En cuanto las variables contingentes, las declaraciones de *Huntsman* afirmando que considera a TGL como perteneciente a su núcleo de negocios, así como que pretende recuperar el segundo puesto dentro del segmento de bióxido de titanio, parece que afectará a una de las principales variables contingentes no controlables, la estructura de la competencia.

3.6.2.- Componentes no Formalizados.

Con respecto a estos elementos del SC de TESA, nos centraremos en el estudio del impacto de la operación de su venta sobre la cultura, las relaciones interpersonales y el estilo de liderazgo que son los tres componentes más importantes que hemos identificado y analizado.

Para el análisis de los diferentes aspectos del proceso de cambio provocado por la venta, nos hemos centrado en la medición de la intensidad de los flujos de información en términos de quién recibe los distintos informes y con qué periodicidad, es decir, hemos empleado la información contenida en la Tabla 20. A este respecto, hemos de señalar que en términos generales, no se han producido cambios sustanciales durante todo el período investigado.

Otras fuentes de información importantes para comprender mejor los posibles cambios en los componentes no formalizados, han sido las entrevistas con los miembros de la alta y media dirección, así como las conversaciones informales.

Considerando todo lo anteriormente expuesto, podemos decir que se ha producido un efecto de confirmación y consolidación de los valores culturales de TESA. Esto se ha debido, fundamentalmente, a la existencia de una cultura muy consolidada, resultado del largo período de tiempo que estos valores – compromiso e identificación con los objetivos organizativos, confianza y concienciación- han estado vigentes, lo que ha permitido que se minimizasen en buena medida de la influencia de los acontecimientos relacionados con la venta de la organización.

En relación con la integración cultural entre TESA y *Huntsman*, la percepción por parte de la Alta Dirección de TESA es que se consolidará más aún la cultura existente en la actualidad, es decir, no habrá grandes problemas puesto que no son valores culturales que puedan ocasionar conflictos en el proceso de adaptación. Esto se debe fundamentalmente a la estrategia empleada por el grupo norteamericano, mediante la que se descentraliza la gestión del negocio y, simultáneamente, se exige un elevado compromiso con los objetivos corporativos a largo plazo. Esto queda reflejado en las declaraciones de uno de los miembros del Comité de Dirección de TESA al afirmar que *“la mentalidad de gestión de los negocios que tiene Huntsman no difiere, en lo fundamental, de lo que nosotros hemos venido defendiendo”*.

En cuanto a los otros elementos no formalizados del SC de TESA - relaciones interpersonales y estilo de dirección- no han sufrido variaciones significativas durante la operación estudiada. Esto se ha manifestado en que las

relaciones interpersonales han seguido manteniendo su naturaleza informal y el estilo de dirección ha conservado su carácter participativo. A nuestro entender, la explicación de este hecho vendría dada por el elevado grado de relación y dependencia que existe entre estos dos mecanismos de control y los valores culturales de TESA que, como acabamos de exponer, han permanecido prácticamente inalterados.

3.6.3.- Componentes Formalizados.

Entre los componentes formalizados del SC de TESA, vamos a analizar el diseño organizativo, por un lado, y los sistemas de presupuestación, evaluación de inversiones delegadas, de asignación de costes, de *Cash Flow*, de *reporting* de resultados, por otro (Gráfico 17).

Una vez analizado el impacto sobre la cultura de TESA, nos gustaría señalar como afectaría esto a la CpG y a los componentes formalizados del SC. Así pues hemos comprobado que éstos no están jugando, ni lo van a hacer, un papel determinante en el siempre delicado proceso de integración cultural. Así pues, nuestros resultados respecto a este particular discrepan de los obtenidos por Granlund (1998). Entendemos que esto se debe, básicamente, a que en nuestro caso, adquisición transnacional, no se ha producido un choque entre dos culturas fuertes con valores muy diferentes, lo que sin duda hubiese complicado el proceso de acoplamiento cultural o, incluso, nos hubiese conducido a unos resultados inesperados o no perseguidos (Granlund, 1998).

Asimismo, también analizamos en este epígrafe el impacto de la operación sobre los componentes formalizados, podremos apreciar cómo se han realizado algunas modificaciones sobre alguno de ellos –sistema de *reporting* y

de evaluación de inversiones- para influir de forma positiva y efectiva sobre el proceso de integración cultural. Esta práctica es consistente con los resultados de Jones (1992, pp. 163-165) que destacaba el papel de los SC para el cambio efectivo de la cultura organizativa.

Para estudiar el impacto de la operación de venta de TESA sobre el diseño organizativo, nos hemos centrado en las dinámicas organizativas, pues consideramos que son un buen indicador del proceso de cambio. Para ello, hemos examinado la estabilidad en los puestos directivos, medido como la cantidad de directivos medios y de planta que han permanecido en sus respectivos puestos. Durante el período estudiado (Julio 1997 – Marzo 2000) se han producido muy pocos cambios en los puestos de la alta y media dirección, el más significativo ha sido el del Jefe de Producción del Área Negra que se debió a la incorporación a TESA de un directivo español *repatriado* desde la planta de TGL en Malasia. En ningún caso esta circunstancia estuvo relacionada ni con la negociación con *DuPont*, ni con la posterior adquisición de la organización por *Huntsman*.

Además del análisis de las dinámicas organizativas, hemos considerado otras fuentes para estudiar de las posibles transformaciones del diseño organizativo, las entrevistas y el seguimiento de las variaciones en los contenidos, emisores, etc., de los informes recogidos en la Tabla 20. Todas ellas mostraron cómo el alcance de la operación de venta de TESA sobre su grado de descentralización y burocratización, así como las relaciones interdepartamentales, no sufrieron transformaciones significativas ni durante el período de negociación, ni tras el cierre con *Huntsman*.

Así pues, en cuanto al diseño organizativo afirmamos que no se han producido cambios atribuibles al proceso de venta de TESA.

A continuación, pasamos a exponer el examen del impacto de esta operación sobre los diferentes sistemas de naturaleza cibernética que junto con el diseño organizativo -componente previamente analizado-, constituyen la parte formalizada del Sistema Global de Control de TESA.

Tras las entrevistas de cierre y el examen de la documentación referida a la misma, los principales cambios observados han sido los relacionados con la adaptación de los informes empleados antes para ICI del Sistema de *Reporting* de los grupos, TGL y *Huntsman*,. En cuanto a las variables empleadas en éstos, no se han producido cambios significativos, pues la inmensa mayoría coinciden con las que se venían empleando en TESA, es decir, básicamente, de naturaleza cuantitativo-financiera y un pequeño grupo de variables referidas al medioambiente y de seguridad.

Ahora bien, el cambio más importante que se va introducir viene dado por una menor demanda de informes por *Huntsman*, la adopción de una nueva visión del negocio a más largo plazo y, finalmente, una mayor descentralización en aspectos claves del SC como la política de inversiones y su evaluación.

Todo ello, hace que se cambie la forma en que algunos de los componentes formalizados del SC de TESA se han venido empleando, pasándose a prestar más atención al proceso de análisis y al empleo de la información para la gestión que a su mera generación para cumplimentar informes que se solapan. De hecho, la corporación norteamericana ya ha comunicado a los directivos de TESA que la intensidad del *reporting*, en cuanto a periodicidad y número de documentos, será mucho menor de la que se venía produciendo con ICI. En esta línea, un miembro del Comité de Dirección afirmaba que “*el reporting a los grupos trimestralmente va a dejar de emitirse casi con toda seguridad*”.

En resumen, podemos afirmar que tampoco en los mecanismos formalizados se han producido grandes cambios. Nuestros resultados son congruentes con los obtenidos por Jones (19985a, 1985b, 1992) en algunos de sus trabajos. Más concretamente, nos estamos refiriendo a las siguientes cuestiones:

a.- El SC de TESA ha sido empleado selectivamente como hemos expuesto con anterioridad, para iniciar el proceso de acoplamiento entre los dos SC de las organizaciones al nuevo contexto de control organizativo (Jones, 1992, p. 151).

b.- Hemos detectado una predisposición por parte de *Huntsman* a realizar los ajustes necesarios en el SC de TESA y en el suyo propio (Jones, 1985b), manifestadas en las declaraciones de la visita la planta de Peter Huntsman y en posteriores contactos entre directivos de TESA y de la corporación norteamericana. En este sentido, nos gustaría destacar que la organización adquirente pretende minimizar el ajuste, es decir, modificar sólo lo estrictamente imprescindible del SC de la compañía.

Al no ser el negocio de bióxido de titanio conocido por *Huntsman*, ésta sólo tomará parte activa en las actividades de apoyo que denominan Servicios no Específicos, mientras que la gestión del negocio quedará totalmente descentralizada. Ahora bien, *Huntsman* considera que TESA forma parte de su núcleo de negocios por lo que desarrollará una política activa para su desarrollo y mejora. En este sentido destacan sus intenciones declaradas de ampliar este negocio en el medio y largo plazo.

c.- Los componentes formalizados más importantes del SC de TESA, han sido los que menos se han modificado, sobre todo, en la fase inicial de la

adquisición (Jones, 1985a). Aunque en principio los elementos del SC relacionados con la información para el control y coordinación global de la organización adquirida, pudieran ser susceptibles de cambio, en nuestro caso, bien porque se prefieran evitar posibles conflictos, bien por lo comentado en el punto anterior, *Huntsman* no ha modificado ninguno de los sistemas principales del SC de TESA como la presupuestación o la asignación de costes.

No obstante, y en relación con el sistema de asignación de costes, nos gustaría señalar que éste ha sido positivamente influenciado por el impacto del *Proyecto Horizonte 2000*, sobre todo en los criterios de asignación de costes, lo que ha permitido que TESA alcance grandes ahorros por una mejora en la gestión, control y reducción de los costes.

4.- Consideraciones Finales.

En este apartado, pasamos a exponer las consideraciones finales sobre el caso, para ello lo estructuramos como sigue: (1) contrastamos las proposiciones inicialmente planteadas en nuestro estudio en relación con el impacto de las operaciones de F&A sobre los SC de las organizaciones y (2) presentamos algunas de las características más significativas del SC de TESA, así como de su posible evolución futura en función de lo que ocurrido desde la adquisición por *Huntsman*.

Primera.- Los procesos de cambio en la propiedad de los grupos multinacionales afectan a los SC durante y, sobre todo, después de cerrar la operación de adquisición.

A este respecto, podemos afirmar que el cambio en la propiedad de TESA ha afectado muy poco al SC tanto durante el largo período de negociación con *DuPont*, como posteriormente durante el mucho más breve con *Huntsman*. No obstante, detectamos algunas prácticas relacionadas con un comportamiento organizativo orientado a la consecución de una mejor imagen de TESA que facilitase el buen fin de la operación, entre los que destaca el pacto implícito entre los miembros del Comité de Empresa para no agudizar las acciones reivindicativas.

Lógicamente, después de cerrar la operación de adquisición con *Huntsman*, el impacto se ha manifestado más claramente tanto en los componentes formalizados, como no formalizados, aunque de forma diferenciada.

Segunda.- No todos los elementos del SC son igualmente sensibles a cambios en la propiedad.

En este sentido, se ha confirmado que los elementos formalizados y no formalizados del SC de TESA, no han sido igualmente sensibles al cambio en la propiedad. Más concretamente, podemos afirmar que el impacto ha sido mayor sobre los componentes formalizados que sobre los no formalizados.

Tercera.- En concreto, entendemos que los componentes no formalizados serán los menos susceptibles de verse cambiados por el proceso de venta.

Con respecto a esta cuestión, hemos de señalar que se ha contrastado afirmativamente, pues los componentes no formalizados aunque se han visto afectados de forma clara, lejos de cambiar, se han reafirmado. Como ya hemos explicado en el epígrafe anterior, este hecho se ha debido, básicamente, a la

similitud entre las culturas de las dos organizaciones que intervienen en la operación.

Cuarta.- Las técnicas propias de la CpG se emplean para la introducción de cambios en el SC de la organización vendida.

En relación con este particular, hemos constatado que se han producido cambios en algunas técnicas propias de la CpG –sistema de *reporting* y de evaluación de inversiones-, modificando así el SC con el fin de alcanzar un grado de integración apropiada entre los SC de las organizaciones que han intervenido en la operación. En concreto, se redujo el número de informes que componen el sistema de *reporting*, se disminuyó su periodicidad y se otorgó una mayor autonomía para la TDD sobre inversiones.

Quinta.- La relación de influencia no es unidireccional, así hemos considerado que los SC también pueden influir en el proceso de cambio generado por las negociaciones para el traspaso de la propiedad. Esta influencia puede ser tanto positiva, si facilita el cambio, como negativa, si lo inhibe.

Podemos afirmar que la relación de influencia no ha sido unidireccional, sino que el SC, más concretamente sus componentes no formalizados, ha influido en el proceso de cambio generado por el traspaso de la propiedad. Por lo tanto, se ha contrastado que esta influencia ha sido positiva, pues ha facilitado el cambio de propiedad y la integración del SC de TESA al de *Huntsman*. Esto se ha debido a dos razones: (1) la buena acogida por parte del personal de TESA del comprador y, (2) el hecho de ser plenamente conscientes de que ICI no pretendía mantenerlos en su cartera de negocios por considerarlos fuera del núcleo de actividades principales.

No obstante, hemos de señalar que durante el período estudiado se han producido diferentes cambios. Así, inicialmente, en julio de 1997, existía una predisposición favorable desde la media y alta dirección hacia el cambio de propiedad que iba a producirse –*DuPont*-. Sin embargo, en otros niveles inferiores el principal sentimiento entre los empleados fue la incertidumbre con respecto a las perspectivas de futuro de la empresa. Por lo tanto, parecía bastante probable que se originase una resistencia mayor al cambio desde los niveles tácticos y operativos al afrontar las nuevas formas de trabajo y de control.

En concreto, durante el largo proceso de negociación iniciado en junio de 1997 y finalizado sin éxito en febrero de 1999, se pudo detectar en las entrevistas realizadas un cambio de actitud y expectativas en casi todos los niveles directivos, desde una posición favorable al mismo hacia un clima de reticencias crecientes, incluso en la Alta Dirección.

Finalmente, el cierre con *Huntsman* supuso la vuelta de un ambiente generalizado de predisposición favorable, además de por las razones previamente mencionadas, por la promesa de la multinacional norteamericana de respetar todos los puestos de trabajos en TESA.

Sexta.- En cualquier caso, entendemos que la influencia del SC sobre el proceso de CO se ejerce vía, básicamente, componentes no formalizados del mismo.

Se ha contrastado que el papel jugado por las relaciones interpersonales y el liderazgo ha sido muy relevante en TESA para poder llevar a cabo la operación sin grandes obstáculos. Ahora bien, ha sido la afinidad cultural la que ha conseguido evitar las posibles barreras al proceso de integración una vez cerrada la operación de venta de TESA. En nuestro caso, la prevención de

conflictos ha sido, y continua siendo, el principal mecanismo que se ha articulado para evitar cualquier posible entorpecimiento de la operación.

Séptima.- La Alta Dirección puede influir determinadamente en el resultado final de la operación.

La Alta Dirección de TESA no ha jugado un papel definitivo en la decisión de venta, pues ésta se ha tomado a un nivel superior de grupo, en TGL y más bien, en ICI. No obstante, su actuación a nivel local ha sido determinante para predisponer positivamente al resto de empleados de TESA sobre la operación, llegando incluso a evitar importantes conflictos laborales durante el proceso.

Este aspecto del caso no lo hemos tratado con mayor profundidad porque a pesar de haberlo intentado, no hemos podido mantener un mayor contacto ni con la dirección del grupo ICI ni con la de TGL. No obstante, las pocas conversaciones, correspondencia, así como los continuos comunicados y el contenido de los mismos en Internet, nos permiten afirmar que la dirección de ICI ha tenido un papel decisivo a la hora de tomar la decisión final sobre la venta de TESA, siguiendo su estrategia de desinversión en aquellos negocios considerados cíclicos por la inestabilidad de sus resultados.

A continuación, exponemos algunas de las características más significativas del SC de TESA que hemos podido identificar tras el análisis de la evidencia obtenida. Aunque no forman parte del objetivo principal de esta investigación entendemos que son de gran interés a efectos de complementarla y ayudar a entender mejor el funcionamiento del SC en TESA. Destacamos las siguientes:

a.- Debido al fuerte control financiero impuesto por los grupos ICI y, subsidiariamente, TGL, la CpG estaba supeditada a los criterios de la CF. A pesar de ello, en TESA eran conscientes de que esta situación provocaba disfuncionalidades en el empleo del SC.

b.- Otra característica era y continua siendo el dominio de las medidas de control cuantitativo-financieras. Por ejemplo, en los sistemas de control a nivel local, se utilizan como medidas principales el ROI, el Estado de Cash-Flow, etc. En relación con este particular cabe señalarse que sólo existen algunos indicadores cualitativos relacionados con seguridad e higiene, control de emisiones y residuos, siniestralidad laboral y calidad; que suponen un porcentaje muy reducido, aproximadamente entre un 5% y un 8%, en relación con el volumen total de información empleada en el *reporting* de grupo mensual y trimestral.

c.- Como efecto conjunto de las dos características indicadas, se puede apreciar una tendencia en la gestión hacia el corto plazo y unos criterios de gestión oportunistas, provocados por la presión de los grupos ICI y TGL. Algunos ejemplos de este comportamiento se dan en la gestión de inversiones y, sobre todo, en el cálculo del resultado contable para el que los directivos se veían presionados a emplear normas de valoración poco conservadoras para *ensanchar* las cifras.

d.- Los mecanismos de control formales eran sustituidos frecuentemente por los informales tales como reuniones en los pasillos o en la cantina, los descansos para el café, etc.

Este último punto contrasta con la otra realidad que hemos descrito, la de un SC diseñado para operar en una cultura anglosajona caracterizada

por comprender un conjunto de mecanismos formalizados perfectamente estructurados que tratan de ser impuestos por los grupos TGL e ICI.

A nuestro entender, el estudio de esta relación entre las dos realidades descritas es una cuestión de interés para ser estudiada con mayor profundidad y consideramos que podrían obtenerse algunos resultados que mejorarían nuestro conocimiento sobre el papel de las culturas nacionales en el diseño, implantación y explotación de los SC.

e.- El balance entre los mecanismos de control formales e informales en otras plantas de producción europeas dentro de TGL, Reino Unido y Francia, es sustancialmente diferente. En existe un claro predominio de los formales sobre los informales, tal como se desprende de las opiniones de los llamados *expatriados*³⁷.

Uno de los factores que ejerce una mayor influencia sobre este balance parece ser el número de directivos del grupo enviados a las distintas fábricas. Este índice en la planta de producción española ha venido siendo muy bajo. En la actualidad, no existe ninguna persona de nacionalidad británica en la Alta Dirección, al contrario de lo que ocurría cuando empezó a operar TESA en España.

f.- Se ha detectado una demanda por parte de los responsables del SC de gestión para implantar nuevas tecnologías de comunicación e información. Esta demanda se justifica por la necesidad de adaptar estos sistemas a un entorno crecientemente competitivo y cambiante.

³⁷ Término empleado para referirse a los directivos del grupo que han venido trabajando en diferentes plantas del mismo situadas en distintos países.

En lo que concierne a las TI, en un principio, parecía que con independencia de la culminación del proceso de compra, *SAP/R3* sería el nuevo sistema integral para la gestión de los procesos de negocio en TESA, como lo demuestra el gran interés de numerosos directivos para recopilar la mayor información posible sobre este paquete de gestión. En este sentido, organizamos y asistimos con directivos de TESA a una visita a una empresa española con una dilatada experiencia en la implantación del mismo e, incluso, se intentó concertar otra visita posteriormente con otra de similares características a la visitada.

Ahora tras la adquisición por *Huntsman*, esta cuestión parece posponerse hasta, según algunos directivos, uno o dos años. Independientemente de ello, nos gustaría destacar la opinión del responsable de los SI de TESA que defiende que el *SAP/R3* no aportaría nada con respecto a *JD Edwards* que es el sistema empleado en la actualidad, salvo problemas. Esta manifestación la sustenta en el hecho de que no es necesario todo el potencial del *SAP/R3* para el desarrollo de la actividad de TESA, mientras que supondría una gran inversión para implantación y, sobre todo, su mantenimiento.

Como comentario final nos gustaría añadir que el caso TESA es un claro ejemplo donde surge un conflicto propio de las subsidiarias de las firmas internacionales, la estandarización de los procesos de gestión *versus* prácticas de gestión locales. El problema subyacente en estos casos es decidir qué áreas se gestionan a nivel corporativo y cuáles a nivel local, cómo se gestionan, quién será el responsable y cuándo se inicia el proceso de descentralización.

Este dilema parece estar resuelto con éxito en TESA, pues *Huntsman* ha dejado claro desde el primer momento que las funciones de apoyo al negocio principal -por ejemplo, compras, recursos humanos, *marketing*- se gestionarán

de forma totalmente centralizada para aprovechar las sinergias que la firma ha venido generando mediante la gestión de las mismas a nivel corporativo. Así pues, cabe esperar un elevado grado de estandarización de los procedimientos, de la información y, por tanto, de su sistema de *reporting*.

Por el contrario, otras funciones principales del negocio de bióxido de titanio, como la de producción o la I+D, se gestionarán según a las prácticas locales desarrolladas en TESA, por lo que no cabe esperar una elevada estandarización de las mismas para integrarse al SC de *Huntsman*, aunque entendemos que es posible mantener una homogeneización dentro del grupo TGL al que pertenece TESA y que será responsable de la gestión y coordinación de las actividades principales del negocio.

Este último comentario nos lleva a otra reflexión importante, ¿es realmente necesario cambiar el *Enterprise Resource Planning Systems* en TESA?, ¿qué aportaría el *SAP/R3* sobre *JD Edwards*?. En este sentido, estamos de acuerdo con la opinión del responsable de SI de TESA, ya que estimamos que para sus necesidades informativas, tanto a nivel local como de grupo, no sería necesario cambiar de sistema. No obstante, la decisión podría ser tomada a nivel de corporación para todas las organizaciones pertenecientes a la misma, en cuyo caso el cambio vendría impuesto.

Por último, nos gustaría señalar que a pesar de nuestros esfuerzos por mejorar los resultados del caso mediante el estudio del comportamiento de la otra parte implicada en el proceso de venta de TESA, *DuPont* primero y *Huntsman* después, no ha sido posible debido a la pobre comunicación con ambas organizaciones.

5.- Bibliografía.

- Anónimo (1999a): “Producers Float a TiO₂ Price Hike”. *Chemical Week*, vol. 161, nº 9, pp. 19-20.
- (1999b): “FTC Nixes DuPont, Kronos Crave-Up of”. *Chemical Week*, vol. 161, nº 2, p. 7.
- (1999c): “DuPont and NL nix sale of ICI Assets”. *Chemical Market Reporter*, vol. 255, nº 2, p. 1 y 18.
- (1999d): “Business: Lord Hanson’s Ghost”. *The Economist*, April.
- Alperowicz, N. (1999a): “The New ICI Comes into View”. *Chemical Week*, vol. 161, nº 16, pp. 66-69.
- (1999b): “Kemira to Divest TiO₂ Nitrogen Fertilizer Units”. *Chemical Week*, vol. 161, nº 41, p. 22.
- Barrachina, M. (1999): *Fusiones y Adquisiciones: Implicación de los Sistemas Contables de Gestión en la Formalización de los Procesos de Integración y Cambio Social-Cultural de las Empresas Involucradas*. Proyecto de tesis presentado al VI Workshop Raymond Konopka en Contabilidad de Gestión, Valencia.
- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1998): *Internationalization and Globalization Effects on the Organizational Culture in Business Groups: Empirical Analysis of the Relationships Between Different Cultures (Organizational and Local) and their Influence through Management Information and Control Systems*, Comunicación presentada a la II International Accounting Research Conference de la International Association for Accounting Education and Research (IAAER) y a la XXXIII International Accounting Conference del Center for International Education and Research in Accounting (CIERA), Chicago.
- Blanco, M^a I.; Aibar, B. (1999): *Efectos de la Internacionalización y Globalización Económica sobre la Cultura Empresarial y los Sistemas de*

- Información y Control en Distintos Grupos de Sociedades: Análisis Empírico de las Relaciones e Influencias de Distintas Culturas (Organizacionales y Locales)*. Comunicación presentada al X Congreso AECA, Zaragoza.
- Blanco Dopico, M^ªI.; Cantorna Agra, S.; Canay Pazos, J.R. (1996): *El Resultado de la Relación Cliente Proveedor sobre Orientaciones, Valores y Actitudes Empresariales*. Comunicación presentada al IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Barcelona.
- Brown, R. (2000): "TiO₂ Market Gears up for Banner Year". *Chemical Market Reporter*, vol. 257, n^º 7, pp. 3-4.
- Chemical Industry Association (1995): "*UK Chemical Industry Facts*".
- Garrido, P. (1996): "La Información Contable ante la Política Expansiva de las Empresas". *Estudios Financieros*, n^º 156, pp. 111-148.
- Granlund, M. (1998): "*Cultural and Management Accounting Integration in Corporate Take-overs: From Replacement to Best Practice Selection*". Comunicación presentada al XXI Congreso Anual de la EAA, Amberes.
- Heaton, A. (1994): *The Chemical Industry*, 2^a Edición. Ed. Blackie Academic & Professional. Londres.
- Jones, C.T. (1985a): "An Empirical Study of the Role of Management Accounting Systems Following Takeover or Merger". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n^º 2, pp. 177-200.
- (1985b): "An Empirical Study of the Evidence for Contingency Theories of Management Accounting Systems in Conditions of Rapid Change". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n^º 2, pp. 151-168.
- (1986): "Organisational Change and the Functioning of Accounting". *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 13, n^º 3, pp. 283-310.
- (1989): "Management Buyouts: Accounting for Success". *Management Accounting (CIMA)*, vol. 67, n^º 7, pp. 36-38.

--- (1992): “The Attitudes of Owner-Managers Towards Accounting Control Systems Following Management Buyout”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, nº 2, pp. 151-168.

Key Note Report on Chemical Industry (1995).

López Viñegla, A. (1998): *El Cuadro de Mando y los Sistemas de Información para la Gestión Empresarial: Posibilidad de Tratamiento Hipermedia*. Ed. AECA, Madrid.

Lukka, K. (1999): “*The Approaches to Field Research in Management Accounting*”. Ponencia presentada al I Workshop on New Directions in Management Accounting, EIASM, Bruselas.

Milmo, S. (1999): “Huntsman May Purchase ICI’s Industrial Chemical Business”. *Chemical Market Reporter*, vol. 255, nº 14, p. 7.

Miller, C. (1999): “Huntsman Track Down \$2B Facility”. *Bank Loan Report*, June, pp. 1 y 14.

Nielsen, K. (1999): “M&A Hits Another High”. *Chemical Week*, vol. 161, nº 12, pp. 25-31.

Palacín, M^a.J. (1997): *El Mercado de Control de Empresas: El Caso Español*. Ed. Ariel Economía, Barcelona.

Pettigrew, A.M. (1997): “What is a Processual Analysis”. *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, nº 4, pp. 337-348.

Tullo, A. (1999a): “TiO₂ Producers Seek Increases in Global Markets”. *Chemical Market Reporter*, vol. 256, nº 9, p. 1 y 21.

--- (1999b): “Huntsman Buy ICI Businesses Including TiO₂ and Urethanes”. *Chemical Market Reporter*, vol. 255, nº 16, p. 1.

--- (1999c): “Huntsman Targets Further Expansions Following the ICI Deal”. *Chemical Market Reporter*, vol. 256, nº 17, pp. 42-44.

Young, I (1998): “DuPont Deal Drugs on”. *Chemical Week*, vol. 160, nº 20, p. 9.

Young, I; Westervelt, R. (1999): “Kerr McGee Favored to Acquire most of Kemira’s TiO₂ Business”. *Chemical Week*, vol. 162, nº 2, pp. 20-21.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES E IMPLICACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

1.- Introducción.

2.- Conclusiones.

2.1.- Al Cuerpo Teórico.

2.2.- Al Cuerpo Empírico.

3.- Implicaciones de la Investigación.

1. Introducción.

En este último capítulo presentamos las principales conclusiones alcanzadas en nuestro trabajo de investigación. Para ello, primero exponemos las obtenidas en la parte teórica -Capítulo I al Capítulo III- y seguidamente las del trabajo de campo realizado, parte empírica –Capítulo IV-. Finalizamos indicando algunos de los aspectos relacionados con la cuestión estudiada sobre los que creemos que se debería profundizar en el futuro.

2.- Conclusiones.

Por lo que se refiere a las conclusiones alcanzadas, destacamos las siguientes:

2.1.- Al Cuerpo Teórico.

1.- Hemos constatado que en CpG coexisten una gran diversidad de enfoques teóricos, métodos de investigación y cuestiones estudiadas. Esta situación la convierte en una disciplina con innumerables tendencias en vigor y posibilidades de investigación, aunque esto dificulta de manera considerable su delimitación.

2.- A este respecto, entre los distintos posicionamientos alternativos, defendemos el que entiende la CpG de forma amplia, como un SI capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial que se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo que ha de ser considerado para su correcta interpretación de cara a una toma de decisiones eficaz y eficiente.

3.- Hemos podido comprobar como los enfoques teóricos han ido evolucionando a partir de las aproximaciones neoclásicas que introdujeron cuestiones como la incertidumbre y el valor de la información para la mejora del proceso decisional. Más tarde, se incorporan postulados provenientes de la Teoría Contingente y, más recientemente, los planteamientos procedentes de la Sociología Interpretativa y de la Psicología Industrial y Organizativa, entre los que destaca especialmente la Teoría Institucional. Sobre este particular, cabe señalar que aunque pueden seguir encontrándose trabajos basados en cualquiera de ellos, hemos apreciado un cambio cuantitativo en su empleo a favor de los señalados por último.

4.- En cuanto a los métodos de investigación empleados en CpG, de forma análoga y estrechamente relacionado con la evolución de los enfoques teóricos, hemos podido identificar un cambio de tendencia que ha llevado a un mayor empleo de los métodos cualitativos en detrimento de los cuantitativos, aunque estos últimos siguen utilizándose. Concretamente, es de destacar el creciente empleo detectado en el análisis de los trabajos de las principales revistas de nuestro área, de los EDC en las dos últimas décadas.

En particular, sin entrar a discutir las distintas tipologías que existen o pudieran realizarse, defendemos la adecuación de los métodos cualitativos para la investigación en CpG, por su capacidad para captar la forma en que operan determinados fenómenos organizativos en su contexto.

5.- En lo referente a las cuestiones abordadas, su evolución ha sido de carácter expansivo. En la actualidad, pueden encontrarse tanto trabajos que tratan las más clásicas, entre las que destacan costes, presupuestos, etc., o reformulaciones de éstas en función de nuevas teorías e incluso empleando nuevos métodos de investigación; como otros que se centran en las más

novedosas, tales como la *Balanced Scorecard* y el papel de la CpG en los procesos de CO , entre otros.

6.- En el análisis de la evolución de la investigación en CpG en España, hemos contrastado con respecto a las cuestiones estudiadas, una gran variedad de temáticas y un considerable seguimiento de las *modas* en CpG a nivel internacional. Asimismo, se ha producido un notable incremento en el número de trabajos empíricos de naturaleza cualitativa. No obstante, se sigue detectando la necesidad de prestar una mayor atención a los aspectos relacionados con los enfoques teóricos y su congruencia con los métodos empleados. Estas características nos llevan a concluir que la investigación en CpG en nuestro país evoluciona de forma similar al del resto de países de nuestro entorno.

7.- Hemos podido comprobar que la investigación en F&A, tanto a nivel internacional como nacional, se ha enfocado predominantemente en la perspectiva financiera, habiéndose constatado que no ha sido abordada de forma suficientemente amplia por los investigadores de nuestro área. Por tanto, afirmamos que es necesario continuar esforzándose para estudiar dentro de las F&A, todas aquellas cuestiones relacionadas con el proceso de CO que éstas provocan y su impacto sobre los SC.

8.- En lo referente a la investigación en CO, hemos de indicar que existe un notable paralelismo entre la evolución de este área y la detectada para la CpG, habiéndose constatado una gran similitud en las tendencias manifestadas para los enfoques teóricos, métodos de investigación y cuestiones estudiadas.

9.- A partir del análisis de la evolución de los modelos teóricos para el estudio de los SC y la consideración de las limitaciones de la Teoría Contingente detectadas en los trabajos empíricos revisados, hemos desarrollado una

propuesta para el estudio de los SC en las organizaciones, basada en una conceptualización amplia del Control Organizativo caracterizada por la apreciación de los mecanismos formales y no formalizados y su interacción, para encauzar el comportamiento organizativo hacia la consecución de los objetivos.

10.- Por lo que se refiere a los métodos de investigación, entre los de carácter cualitativo, defendemos el empleo del EDC longitudinal como la estrategia de investigación más apropiada para el estudio del impacto de las F&A sobre el SC de una organización. Asimismo, entendemos que la forma más apropiada de desarrollar esta estrategia consiste en seguir la aproximación del *Análisis de Procesos* que considera como principales asunciones el seguimiento de distintos niveles de análisis -individual, grupal y organizativo- que conforman el contexto del fenómeno, así como sus posibles interrelaciones, el estudio de la interconexiones temporales y la adopción de un enfoque holístico.

2.2.- Al Cuerpo Empírico.

1.- Hemos constatado que el proceso de venta de TESA por parte de ICI ha afectado al SC de aquélla, de forma diferenciada, en menor medida durante el largo período de negociación con *DuPont* y, sobre todo, después de cerrar la operación con *Huntsman*.

2.- Asimismo, hemos podido observar que el comportamiento de los componentes del SC de TESA ha diferido apreciablemente según su naturaleza. Así, se ha evidenciado una distinta sensibilidad entre los elementos formalizados y no formalizados, ante el cambio de propiedad acontecido.

3.- En concreto, hemos comprobado como, finalmente, los componentes no formalizados del SC de TESA se han reafirmado tras el cierre la operación con *Huntsman*. En gran medida esto se ha debido a la similitud entre los valores compartidos por las culturas de estas dos organizaciones, lo que está facilitando el proceso de integración entre ambas.

4.- En lo que se refiere a los componente formalizados, hemos contrastado que algunas técnicas de CpG, tales como el sistema de *reporting* de los resultados y de evaluación de inversiones, se han cambiado de forma selectiva para alcanzar una mayor integración entre los SC de las dos organizaciones.

En relación con el soporte tecnológico de los componentes formalizados del SC, hemos podido detectar como los responsables de TESA estuvieron planificando la migración desde *JD Edwards* a *SAP/R3* en cuanto se anunció el preacuerdo con *DuPont*, por entender que esta decisión favorecería la operación, al ser este último el sistema que tiene implantado mundialmente la corporación norteamericana. Más tarde, tras el cierre con *Huntsman*, en principio, este proyecto ha quedado pospuesto, debido a dos factores principales, el primero de carácter general, ya que ésta no lo emplea en todos sus negocios y el segundo, más particular, debido a que *Huntsman* ha comunicado que descentralizará los aspectos principales de la gestión de TESA, por lo que no parece prioritario realizar una inversión en el cambio de sistema empleado en TGL.

5.- Con respecto a la relación entre operación de venta y SC, podemos afirmar que la influencia no es de carácter unidireccional, sino que el SC de TESA, más concretamente sus componentes no formalizados, han influido de manera positiva sobre el proceso de CO generado por el traspaso de la propiedad.

6.- En cuanto a la importancia de los componentes no formalizados durante el proceso de cambio, hemos de señalar que se ha puesto de manifiesto que los componentes de la cultura local, las relaciones interpersonales y el estilo de liderazgo han sido claves en TESA para facilitar el cierre de la operación y su integración en el grupo *Huntsman*.

7.- Hemos podido constatar que la Alta Dirección de TESA, no ha jugado un papel decisivo la decisión final sobre la venta ya que esta se ha tomado a un nivel superior, por el grupo ICI. Ahora bien, en el ámbito local su actuación ha sido determinante para predisponer positivamente al personal para afrontar la operación.

8.- Entrando en cuestiones más concretas del SC, hemos identificado en TESA una orientación hacia el corto plazo en la gestión, como consecuencia de la toma de decisiones siguiendo criterios oportunistas, para responder a la presión de los grupos ICI y TGL, interesados exclusivamente en alcanzar objetivos de naturaleza económico-financiera. Esta cuestión se manifiesta con claridad en cuestiones como la gestión de inversiones y, sobre todo, en la aplicación de determinados criterios de valoración para mejorar el cálculo del resultado contable.

9.- A pesar de los esfuerzos que realizaron los grupos ICI y TGL para implantar un SC en el que predominaran claramente los componentes formalizados, en TESA terminó por imponerse otra realidad, la de un sistema basado en gran medida en los mecanismos no formalizados. Esto se evidencia en la propia dinámica de funcionamiento del SC en la toma de decisiones rutinarias en TESA, donde puede apreciarse una continua sustitución de los mecanismos de control formales por los informales y en la consideración que se otorga a los procesos de *reporting* y presupuestación por la Alta Dirección.

10.- Finalmente, el caso de adquisición de TESA por *Huntsman* es un ejemplo donde puede apreciarse la problemática gestión corporativa *versus* gestión local. Este dilema se ha resuelto con éxito en TESA, pues *Huntsman* ha dejado claro que las funciones de apoyo al negocio principal -por ejemplo, compras, recursos humanos, marketing- se gestionarán de forma totalmente centralizada. Así pues, cabe esperar un elevado grado de estandarización de sus procedimientos, tratamiento de la información y, por tanto, de su sistema de *reporting*.

Por el contrario, las funciones principales del negocio como la de producción o la de I+D, se gestionarán en base a las prácticas locales desarrolladas en TESA, acordes con las ya homogeneizadas dentro del grupo TGL. No obstante, no será necesario un esfuerzo para la estandarización de las mismas de cara integrarse en el SC de *Huntsman*.

3.- Implicaciones de la Investigación.

Consideramos necesario el desarrollo de nuevos trabajos que continúen analizando el impacto de las operaciones de F&A sobre los SC de las organizaciones, así como el papel de la CpG en estos procesos de CO, debido a dos razones básicas: (1) los académicos de nuestro área han abordado de forma insuficiente esta problemática, tratada casi en exclusiva desde una perspectiva aplicada, dando lugar a publicaciones en revistas profesionales, (2) además, es necesario complementar la aproximación financiera dominante en la actualidad, para conseguir una mejor comprensión del complejo fenómeno de las F&A.

Más concretamente, convendría que los trabajos que pretendan seguir estudiando el impacto de las F&A en los SC, continúen mejorando el modelo

teórico propuesto para el estudio de los SC, al menos, profundizando en las siguientes cuestiones:

a.- Aunque seguimos defendiendo el análisis de los componentes del SC en su totalidad y no de forma aislada, es necesario profundizar en el estudio de los componentes no formalizados del SC, ya que han sido menos tratados que los formales y, además, hemos podido comprobar en nuestra investigación su importancia para entender el comportamiento de las organizaciones, en general, y en los procesos de concentración empresarial, en particular.

b.- En el estudio del RO en un sentido amplio y de su vinculación con los Objetivos Organizativos, ya que aquél se ha venido analizando desde una perspectiva predominantemente financiera y cuando se han elaborado propuestas que intentan introducir variables cualitativas, no se han desarrollado en profundidad.

En concreto, esta cuestión resulta especialmente significativa en las organizaciones públicas y otras sin ánimo de lucro y en las empresas de servicios y las muy desarrolladas tecnológicamente, dada sus particularidades.

c.- Sobre los Sistemas de Medición y Evaluación, de Recompensa y Punición, y por último, de Retroalimentación, ya que en los escasos trabajos en que se han considerado expresamente, sólo se han mencionado, no habiéndose analizado el papel de los mismos, ni sus interrelaciones con el resto de los componentes del SC.

En otro orden de cosas, nos gustaría señalar una serie de cuestiones relacionadas con el diseño y desarrollo de trabajos de campo que aborden la cuestión de las F&A y su impacto en los SC:

a.- La investigación que hemos presentado se podría complementar con otros casos con perfiles similares al de la organización estudiada.

b.- También consideramos de gran interés realizar trabajos sobre otras organizaciones que atraviesen por la misma situación que TESA, pero pertenecientes a diferentes sectores industriales.

c.- Sería deseable desarrollar más estudios en los que se analice simultáneamente el impacto de estas operaciones, tanto sobre los SC de la matriz como de la adquirida, para así poder conocer mejor los factores que influyen y los mecanismos que se emplean en la integración de los SC, así como sus efectos.

d.- Dada la importancia del papel de la Alta Dirección en los procesos de CO, en particular en las F&A, sería conveniente elaborar otros estudios en los que se analice a nivel de matriz.

Por último, durante la elaboración del caso, hemos detectado varias cuestiones que consideramos de interés desarrollar:

a.- Profundizar en la comprensión del funcionamiento de un SC diseñado para un contexto anglosajón en España, es decir, en una cultura y con un estilo de gestión diferente. Más en concreto, desarrollando trabajos de carácter etnográfico que aborden de forma específica la convivencia de un

SC muy formalizado implantado por la matriz y una operativa presidida por una lógica no formalizada en la subsidiaria.

b.- Dada la naturaleza de la empresa analizada, al pertenecer al grupo TGL que ha su vez es propiedad de otro, antes ICI y en la actualidad *Huntsman*, se hace particularmente interesante conocer la problemática de los precios de transferencia y su efecto sobre la evolución de las principales magnitudes económico-financieras de cada una de las organizaciones.

ANEXOS

ANEXO 1: CUESTIONARIO EMPLEADO EN LOS PERÍODOS PRESENCIALES.

Fecha entrega:

Fecha recogida:

Bloque I: Competencia/Entorno.

1.- Indique la intensidad de los siguientes factores del entorno en su industria.

Muy bajo

Extremadamente intenso

A) Ofertas para la compras de materia prima: 1 2 3 4 5 6 7

B) Competencia por la mano de obra: 1 2 3 4 5 6 7

C) Competencia en precios: 1 2 3 4 5 6 7

2.- ¿Cuántos productos nuevos han sido comercializados en su industria en los últimos 5 años?.

Ninguno

Muchos

1 2 3 4 5 6 7

3.- ¿Cuál es el grado de estabilidad/dinamismo que percibe usted en el entorno externo que afronta TESA?.

Muy Estable

Muy dinámico

A) Económico: 1 2 3 4 5 6 7

B) Tecnológico: 1 2 3 4 5 6 7

C) Legal: 1 2 3 4 5 6 7

4.- ¿Cómo clasificaría las actividades de comercialización de sus competidores en los últimos 5 años?.

Cada vez más predecibles

Cada vez mucho menos

1 2 3 4 5 6 7

10.- ¿Publica TESA un manual para los empleados?.

SI	NO. En caso afirmativo, Se da una descripción detallada de las tareas de los empleados.	Sólo se señalan los aspectos más básicos
		1 2 3 4 5 6 7

11.- La mayoría de las decisiones operativas se toman a nivel de:

Operativa	Alta Dirección	Directivos	del	Área
				1 2 3 4 5 6 7

12.- Los estilos de dirección en TESA son:

desde	Uniformemente formales	Existe un amplio rango informales a muy formales
		1 2 3 4 5 6 7

Bloque III: Características de la Información para la Gestión.

13.- Para la toma de decisiones en TESA, ¿qué grado de importancia se le da a los siguientes tipos de información?.

	Nulo	Muy Alto
A) Información histórica externa de carácter financiero: (P. e. ventas pasadas de la competencia)		1 2 3 4 5 6 7
B) Información histórica e carácter no financiero: (P. e. Tendencia en la rotación de los empleados, cuota mercado, etc.)		1 2 3 4 5 6 7
C) Información ex-ante, interna y financiera: (P. e. Predicciones futuras sobre ventas y gastos)		1 2 3 4 5 6 7
D) Información sobre el futuro externa y no financiera referente a la industria a que pertenece TESA. (P. e. Evolución de la normativa, tecnología, etc.)		1 2 3 4 5 6 7

Bloque IV: Los Sistemas de Información y la Contabilidad para la Gestión en TESA.

14.- Indique cuál es el papel de la Contabilidad para la Gestión (Contabilidad de Costes, presupuestación, previsiones, etc.) en los procesos de control de gestión en TESA.

Prácticamente nulo

Crucial

1 2 3 4 5 6 7

15.- Sobre los informes que TESA Huelva emite:

En una proporción muy baja

Absolutamente

A) ¿Considera que satisfacen las necesidades informativas de sus destinatarios?.

1 2 3 4 5 6 7

B) ¿Los procesos de elaboración son correctos?.

1 2 3 4 5 6 7

C) ¿Existe un alto solapamiento entre los distintos informes que dificulta la gestión?.

1 2 3 4 5 6 7

16.- En general, ¿está satisfecho con la forma en que operan los Sistemas de Información en TESA en cuanto a?:

Para nada

Totalmente

A) Rapidez de procesamiento de la información:

1 2 3 4 5 6 7

B) Oportunidad y puntualidad de la información:

1 2 3 4 5 6 7

C) Validez y adecuación de la información suministrada:

1 2 3 4 5 6 7

D) Niveles de accesibilidad a la información:

1 2 3 4 5 6 7

Bloque V: DuPont y Proyecto Horizonte.

17.- La compra del grupo TESA por el grupo americano *DuPont* sería para usted:

Un cambio poco significativo

Una gran oportunidad

A) En lo referente a posibilidades de negocio:

1 2 3 4 5 6 7

B) En cuanto a la composición de la plantilla:

1 2 3 4 5 6 7

C) En el proceso productivo y tecnología:

1 2 3 4 5 6 7

18.- El Proyecto Horizonte:

	En una proporción muy pequeña	En su totalidad
A) ¿Alcanzará los objetivos planteados?.		1 2 3 4 5 6 7
B) ¿Afectará a TESA positivamente independientemente de lo que ocurra con <i>DuPont</i> ?.		1 2 3 4 5 6 7

19.- Si finalmente se produce la venta de TESA por parte de ICI a *DuPont*, ¿Cree que en TESA cambiarían los procesos de control de gestión?

	En absoluto	Con toda certeza
		1 2 3 4 5 6 7

20.- Por favor, comente lo que considere oportuno para una interpretación correcta de las respuestas, así como para destacar aspectos importantes que no se hayan tratado en este cuestionario.

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN.

ANEXO 2: ENTREVISTAS REALIZADAS EN TESA.

PERSONA ENTREVISTADA	FECHA	DURACIÓN APROXIMADA (min)
Director del Área Técnica y de Desarrollo (*) (+)	07/97	40
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal (+)	07/97	60
Director del Área Técnica y de Desarrollo (*)	07/97	60
Director del Área Técnica y de Desarrollo	07/97	60
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal	08/97	90
Jefe de Control y Administración de Clientes	08/97	60
Jefe Centro de Proceso de Datos	08/97	90
Director de Producción (*)	08/97	60
Director de Producción	08/97	60
Representante de TGL en el Comité de Dirección (*)	08/97	90
Representante del Grupo Tioxide en el Comité de Dirección	08/97	90
Jefe de Distribución	08/97	45
Responsable de Seguridad e Higiene	08/97	90
Director de Recursos Humanos	08/97	60
Jefe de Formación	08/97	45
Director de Mantenimiento	08/97	60
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero)	08/97	90
Responsable 2º del <i>Reporting</i> de Grupos	08/97	90
Jefe de Tesorería	09/97	60
Jefe de Costes	09/97	60
Responsable del Nuevo Sistema de Costes	09/97	90
Responsable del Proyecto Horizonte	09/97	90
Jefe de Proyectos	09/97	45
Jefe Área Blanca de Producción	09/97	60
Jefe Área Negra de Producción	09/97	60
Director del Área Técnica y de Desarrollo (*) (**)	11/97	30
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal (**)	11/97	40
Jefe Centro de Proceso de Datos (**)	11/97	15
Director de Producción (*) (**)	11/97	15
Representante de TGL en el Comité de Dirección (**)	12/97	20
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero) (**)	12/97	20
Responsable del nuevo Sistema de Costes (**)	01/98	15
Director del Área Técnica y de Desarrollo (*)	04/98	20
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal	05/98	90
Jefe Centro de Proceso de Datos	05/98	60
Director de Producción (*)	05/98	30
Representante de TGL en el Comité de Dirección	06/98	30
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero)	07/98	40
Responsable del Proyecto Horizonte	07/98	20
Director del Área Técnica y de Desarrollo (*)	08/98	30
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal	08/98	45
Jefe de Control y Administración de Clientes	08/98	30
Jefe Centro de Proceso de Datos	08/98	30
Director de Producción (*)	08/98	30
Representante de TGL en el Comité de Dirección (*)	08/98	40
Jefe de Distribución	08/98	30
Responsable de Seguridad e Higiene	08/98	30
Director de Recursos Humanos	08/98	30

ANEXO 2 (Continuación): ENTREVISTAS REALIZADAS EN TESA.

PERSONA ENTREVISTADA	FECHA	DURACIÓN APROXIMADA (min)
Jefe de Formación	08/98	30
Director de Mantenimiento	08/98	40
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero)	08/98	45
Responsable 2º del <i>Reporting</i> de Grupos	08/98	30
Jefe de Tesorería	08/98	30
Jefe de Costes	08/98	30
Responsable del Nuevo Sistema de Costes	08/98	30
Responsable del Proyecto Horizonte	08/98	30
Jefe de Proyectos	08/98	30
Jefe Área Blanca de Producción	08/98	30
Jefe Área Negra de Producción	08/98	30
Director del Área Técnica y de Desarrollo (*) (**)	10/98	30
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal (**)	11/99	40
Jefe Centro de Proceso de Datos (**)	12/99	15
Director de Producción (*) (**)	01/99	15
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero) (**)	02/99	20
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal	04/99	25
Representante Sindical en el Comité de Empresa	04/99	20
Jefe Centro de Proceso de Datos (**)	06/99	25
Director de Producción (*)	06/99	30
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero) (**)	08/99	20
Responsable del Proyecto Horizonte (**)	08/99	20
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal (**)	11/99	40
Director de Producción (*) (c)	01/2000	20
Responsable 1º del <i>Reporting</i> de Grupos (<i>Controller</i> Financiero) (c)	01/2000	40
Representante de TGL en el Comité de Dirección (*) (c)	01/2000	40
Jefe de Contabilidad y Administración de Personal (c)	02/2000	60

(+) Entrevistas de contacto inicial.

(*) Miembros del equipo directivo.

(**) Entrevistas telefónicas de seguimiento.

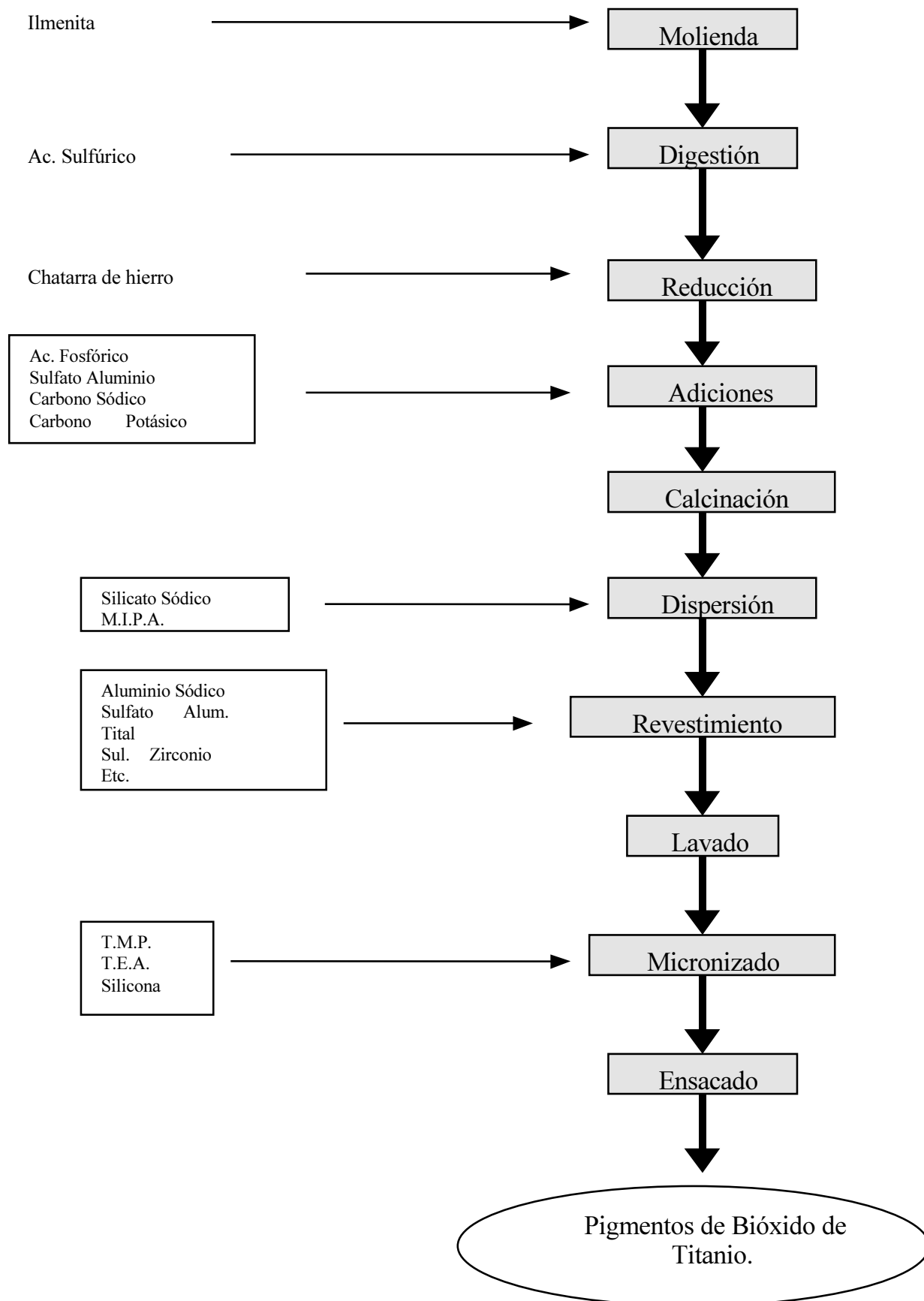
(c) Entrevistas de cierre.

ANEXO 3: RESULTADOS Y DIVIDENDOS DE TGL (en libras esterlinas).

AÑO	RESULTADO¹	REPARTO DE DIVIDENDOS
1998	8.136.000	---
1997	(67.514.000)	---
1996	45.852.000	50.000.000
1995	11.551.000	12.500.000
1994	(5.180)	---
1993	(3.872)	---
1992	(5.422)	---
1991	(10.690)	---
1990	35.900	11.000
1989	121.870	163.990
1988	102.970	75.350

¹ Resultado ordinario después de impuestos y antes del reparto de dividendos.

ANEXO 4: RESUMEN DEL PROCESO PRODUCTIVO DE TESA.



ANEXO 5: RESUMEN DE LAS CUENTAS ANUALES DE TESA.

A) BALANCE DE SITUACIÓN (miles de ptas.):

ACTIVO	1998	1997	1996	1995	1994
Inmv. Inmaterial	2341	7.931	13.520	17.626	105.419
Inmv. Material	10.145.764	9.371.371	9.917.551	7.064.192	8.093.542
Inmv. Financiero	34.866	48.352	36.620	34.254	61.622
Inmovilizado	10.182.971	9.427.654	9.967.691	7.116.072	8.260.583
Gtos. a distrib. en ejercicios	9.652	16.250	52.703	59.494	58.436
Existencias	2.619.844	2.054.739	2.943.656	3.392.995	2.488.880
Deudores	5.123.061	2.054.739	3.588.684	3.034.087	3.932.011
Inver. Finan. Temporales	10.000	5.774.168	60.000	170.000	264.173
Tesorería	99.331	10.000	170.213	346.381	218.804
Ajustes por periodificación	48.783	40.651	30.812	23.115	19.486
Activo Circulante	7.901.019	44.661	6.793.365	6.966.578	6.923.354
TOTAL ACTIVO	18.093.642	17.368.123	16.813.759	14.142.144	15.242.373

PASIVO	1998	1997	1996	1995	1994
Capital Social	4.500.000	4.500.000	4.500.000	4.500.000	4.500.000
Reservas	3.737.122	3.737.122	7.046.241	4.991.284	4.991.284
Resultados negativos ejercicios anteriores	(1.454.107)	---	---	(451.702)	---
Pérdidas y Ganancias	1.715.043	(1.454.107)	(541.426)	669.537	(451.702)
Fondos Propios	8.498.058	6.783.015	11.004.815	9.709.119	9.039.582
Subvenciones de Capital	79.882	108.742	41.763	78.282	114.735
Diferencias positivas de cambio	2.935	18.475	4.983	5.241	---
Ingresos a Distribuir en varios ejercicios	82.817	127.217	46.746	83.523	114.735
Provisiones para riesgos y gastos	1.500.110	1.649.734	578.025	636.826	628.914
Entidades de crédito	---	---	---	599.222	1.326.137
Empre. del grupo y asociadas	5.147.684	6.093.971	2.395.406	963.109	1.966.527
Acreedores Comerciales	1.917.620	2.265.562	2.050.545	1.829.559	1.848.838
Otras deudas no comerciales	947.353	448.624	738.222	320.786	317.640
Acreedores a corto plazo	8.012.657	8.808.157	5.184.173	3.712.676	5.459.142
TOTAL PASIVO	18.093.642	17.368.123	16.813.759	14.142.144	15.242.373

B) CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (miles de ptas.):

CONCEPTO	1998	1997	1996	1995	1994
Ingresos de explotación	23.888.808	20.699.734	18.622.604	17.101.316	15.208.646
Gastos de explotación	21.477.463	21.882.721	19.160.644	16.289.189	15.459.956
Resultado de explotación	2.411.463	(1.182.987)	(452.318)	812.127	(251.310)
Ingresos financieros	53.448	168.517	120.069	270.163	226.722
Gastos financieros	504.834	360.962	297.832	517.547	530.748
Resultado financiero	(451.386)	(192.445)	(177.763)	(247.384)	(304.026)
Resultado ordinario	1.959.959	(1.375.432)	(630.081)	564.743	(555.336)
Bº e Iº extraordinarios	35.860	63.214	120.769	229.794	103.634
Pdas. y Gtos. extraordinarios	23.147	141.889	32.141	125.000	---
Resultado extraordinario	12.713	(78.675)	88.655	104.794	103.634
Beneficio antes de impuestos	1.972.672	---	---	669.537	---
Impuesto sobre sociedades	257.629	---	---	---	---
Resultado del ejercicio	1.715.043	(1.454.107)	(541.426)	669.537	(451.702)

ANEXO 6: RESUMEN DEL INFORME DE EVALUACIÓN DEL RENDIMIENTO.

Apellidos y Nombre del Evaluado: Puesto:
 Antigüedad en el Puesto (meses): Año Evaluado:
 Fecha Evaluación: Aceptado por el Evaluado:
 Apellidos y Nombre del Evaluador: Puesto:

(1) RESPONSABILIDADES Y OBJETIVOS.

RESPONSABILIDADES MÁS IMPORTANTES (Máximo 6 en concordancia con a descripción del Puesto de Trabajo)	OBJETIVOS (Numerados y escritos frente a las responsabilidades con que se correspondan)
Por ejemplo, 1.- Control de Costes Fijos y Variables.	2.1.- Consecución y participación en los objetivos de CF de fábrica. 2.2.- Activación de reuniones mensuales.

(2) RESULTADOS

OBJETIVOS (Se toman de la tabla anterior)	RESULTADOS (Comentarlo brevemente)	VALORACIÓN (+ = -)
Por ejemplo, 2.1.- Consecución y participación en los objetivos de CF de fábrica.	2.1.- Conseguido, buen trabajo.	=

(3) VALORACIÓN FINAL

Guía para las Valoraciones Finales		
EXCEPCIONAL	Los resultados se sitúan al nivel requerido en todas la áreas de responsabilidad y se superan claramente en la mayor parte de ellas. Rebasa sustancialmente los niveles de valor añadido esperado en este puesto. Cumple los objetivos fuera de los propios en este puesto. Excelentes estándares profesionales. Gran capacidad de autosupervisión. Flexibilidad.	0%
EXCELENTE	Los resultados se sitúan al nivel requerido en todas la áreas de responsabilidad y se superan claramente en algunos casos. Rebasa sustancialmente los niveles de valor añadido esperado en este puesto. Cumple algún objetivo fuera de los propios en este puesto. Alto estándar profesional. Autonomía y Flexibilidad.	0%
MUY BIEN	El rendimiento cumple los requerimientos en todas las áreas y los excede en algunas. Buenos estándares profesionales. Requiere menos supervisión que la media. Flexibilidad.	0%
BIEN	Un rendimiento que cumple lo esperado todos los objetivos clave requeridos. Requiere un nivel normal de supervisión.	0%
RAZONABLE	Un rendimiento que, en parte, no alcanza los requerimientos para conseguir un nivel BIEN debido a algunos incumplimientos. Requiere considerable supervisión.	0%
INCOMPLETO	Se detectan incumplimientos evidentes en varias áreas. Se requiere una mejora o considerar un cambio de puesto. Requiere elevada supervisión. Falta de Flexibilidad.	0%
INACEPTABLE	Un rendimiento que no alcanza los requerimientos necesarios con claros incumplimientos que obliga a una sustitución en su puesto.	0%

Comentario a la Evaluación Global (Muy breve).

Valoración Final. (ejemplo)

EXCEPCIONAL	
EXCELENTE	
MUY BIEN	X
BIEN	
RAZONABLE	
INCOMPLETO	
INACEPTABLE	

(4) COMENTARIOS DEL OCUPANTE

Comente sus impresiones acerca de la evaluación recibida (Máximo 3 líneas).

Comente los siguientes aspectos y proponga forma de mejorarlos

ASPECTOS	COMENTARIOS Y COMO MEJORARLO
Valore la ayuda de su jefe para alcanzar sus objetivos.	
En que medida le mantiene su jefe informado de su rendimiento.	
Tiene libertad para conseguir sus resultados	
Apoya a su formación por parte de su jefe.	

(5) OBJETIVOS PARA EL AÑO PÓXIMO

Si no hay modificaciones se emplea la misma tabla del apartado (1)

RESPONSABILIDADES MÁS IMPORTANTES (Máximo 6 en concordancia con a descripción del Puesto de Trabajo)	OBJETIVOS (Numerados y escritos frente a las responsabilidades con que se correspondan)
Por ejemplo, 1.- Control de Costes Fijos y Variables.	2.1.- Consecución y participación en los objetivos de CF de fábrica. 2.2.- Activación de reuniones mensuales.

(6) FORMACIÓN RECIBIDA EL AÑO ANTERIOR

ASPECTOS DE LA FOPRMACIÓN RECIBIDA	COMENTARIOS
Formación Recibida	
Necesidades Formativas no cubiertas	
Beneficios obtenidos .	

(7) FORMACIÓN PREVISTA PARA EL AÑO PRÓXIMO

ACCIÓN FOPRMATIVA	COMENTARIOS
<i>Reporting</i>	
Fluidez verbal en idioma inglés	
Etc.	

(8) COMPETENCIAS

El evaluador debe seleccionar tres objetivos logrados que muestren las competencias relevantes asociados a los mismos.

(9) DESARROLLO FUTURO

Valoración del potencial de desarrollo del evaluado en el puesto y nuevas responsabilidades a asumir.

(10) ANEXOS