

ESTRATEGIA, SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y RENDIMIENTO EN LA INDUSTRIA DE LA CONSERVA DE FRUTAS Y VEGETALES*

*Neise Vanegas Nieto***

*Domingo García Pérez de Lema****

*Salvador Marín Hernández*****

* Trabajo de investigación de la primera autora para optar al título de Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, España, en noviembre de 2009. El artículo se recibió el 04-06-2008 y se aprobó el 17-11-2009.

** Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, Murcia, España, 2006; Administradora de Empresas, Fundación Universidad Central, Bogotá, Colombia, 1989. Docente asistente de Contabilidad y Finanzas, Universidad Tecnológica de Pereira, Pereira, Colombia. Miembro del Grupo de Investigación de Desarrollo Humano. Correo electrónico: nvanegasn@utp.edu.

*** Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, Murcia, España, 1988; Licenciado en Administración y Dirección de Empresas, Universidad de Murcia, 1980. Catedrático y director del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de Ciencias de la Empresa, Universidad Politécnica de Cartagena, Cartagena, España. Miembro del Grupo de Investigación de Economía Financiera y Contabilidad. Correo electrónico: domingo.garcia@upct.es.

**** Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Murcia, Murcia, España, 1989; Licenciado en Administración y Dirección de Empresas, Universidad de Murcia, 1983. Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Murcia. Miembro del Grupo de Investigación de Economía Financiera y Contabilidad. Correo electrónico: salvlau@um.es.

Estrategia, sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento en la industria de la conserva de frutas y vegetales

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es señalar de manera empírica la necesidad que tienen las empresas de conservas de frutas y vegetales en España de implantar sistemas de control de gestión (SCG) en el seno de sus organizaciones, independientemente de la estrategia que utilicen para favorecer su competitividad y mejorar sus resultados. Para ello se realiza un estudio sobre una muestra de 73 empresas españolas con más de 10 trabajadores. Los resultados ponen de manifiesto el impacto positivo del grado de utilización de los sistemas de contabilidad de gestión en el rendimiento en la industria de conservas. Con ello, se confirma, por lo tanto, que su implantación en la estructura organizativa puede ser un factor relevante para mejorar la competitividad de la empresa.

Palabras clave:

sistemas de control de gestión, competitividad, rendimiento.

Strategy, Management Control Systems and Revenue in Fruit and Vegetable Canning Industry Companies

ABSTRACT

The current work was aimed at empirically pointing out the need that the Spanish fruit and vegetable canning companies have of implementing Management Control Systems (MCS) in the core of their organizations, regardless of the strategy they use to improve competitiveness and results. For such purpose, we conducted a study on 73 Spanish more than 10 worker companies. The results reveal the positive impact of using Management Control Systems on the revenues of the preserve industry. This indicates that the implementation of said systems in the organizational structure is a relevant competitiveness improving factor for enterprises.

Key words:

Management control systems, competitiveness, profit.

Estratégia, sistemas de contabilidade de gestão e rendimento na indústria de conservas de frutas e vegetais

RESUMO

O objetivo deste trabalho é assinalar de maneira empírica a necessidade que possuem as empresas de conservas de frutas e vegetais na Espanha de implantar sistemas de controle de gestão (SCG) no seio de suas organizações, independentemente da estratégia que utilizem para favorecer sua competitividade e melhorar seus resultados. Para isso realiza-se um estudo sobre uma amostra de 73 empresas espanholas com mais de 10 trabalhadores. Os resultados colocam em evidência o impacto positivo do grau de utilização dos sistemas de contabilidade de gestão no rendimento na indústria de conservas. Com isso, confirma-se, portanto, que sua implantação na estrutura organizacional pode ser um fator relevante para melhorar a competitividade da empresa.

Palavras chave:

sistemas de controle de gestão, competitividade, rendimento.

Introducción

En los últimos años hemos asistido a un creciente interés, tanto en el mundo académico como en el empresarial, por analizar la relación existente entre la estrategia que sigue la empresa para competir en los mercados, el uso de sistemas de contabilidad de gestión (SCG) y el rendimiento de la empresa. La estrategia es un elemento clave para la competitividad y rentabilidad de la empresa (Chandler, 1962; Ansoff, 1965) y la contabilidad de gestión se convierte en un elemento básico para la toma de decisiones.

Los sistemas de información, si están bien desarrollados y estructurados, pueden considerarse una ventaja competitiva sostenible (Barney, 1991). Los SCG deberían constituir herramientas comunes en los sistemas organizativos de todas las empresas con independencia de su tamaño. La dirección de la empresa debe basar sus decisiones en función de datos objetivos, y estos sólo se pueden obtener si la empresa utiliza las distintas técnicas de gestión que están a su disposición.

El objeto de este trabajo es señalar la necesidad que tienen las empresas de conservas de frutas y vegetales de implantar SCG en el seno de sus organizaciones, independientemente de la estrategia que utilicen para favorecer su competitividad y mejorar sus resultados. La industria de la conserva de frutas y vegetales constituye una actividad estratégica en la industria española. En la actualidad, existen 990 empresas que facturan algo más de seis mil millones de euros y emplean a 35.410 trabajadores (INE, 2007). Las actuaciones estratégicas del sector han

ido encaminadas principalmente hacia la internacionalización, condicionada por un entorno cada vez más competitivo, consecuencia del proceso de globalización de la economía en general.

Para ello identificamos, en primer lugar, el tipo de estrategia que utilizan las empresas conserveras para competir en los mercados, el grado de utilización que efectúan sobre las técnicas económico-financieras y su posición de rendimiento. En segundo lugar, verificamos cómo el uso de los SCG es un factor determinante para el rendimiento de la empresa. Para ello realizamos un estudio empírico a partir de la información de 73 empresas españolas con más de 10 trabajadores. La técnica de recogida de información fue una encuesta enviada vía fax con seguimiento posterior telefónico, donde se empleó como respaldo un cuestionario dirigido al gerente de la empresa.

El trabajo se ha estructurado de la siguiente forma: en primer lugar, determinamos el marco teórico, en el cual se revisa la literatura empírica previa y se delimitan las hipótesis que se van a contrastar; en segundo lugar, exponemos la metodología, las características de la muestra y la justificación de las variables utilizadas; en tercer lugar, analizamos los resultados, y, finalmente, exponemos las principales conclusiones alcanzadas.

1. Estrategia, sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento

El éxito de la implantación de la estrategia dependerá, por una parte, de factores de tipo

interno, como la forma de operar del empresario en su entorno, las propias capacidades del empresario y los recursos humanos de la empresa; por la otra, de factores externos, como la evolución del ciclo económico, la posición de la competencia y las oscilaciones de la demanda (Thompson y Strickland, 1993).

El reto estratégico de la empresa viene definido por unos factores que determinan la consecución de los objetivos fijados, unos de naturaleza exógena al estratega, que se encuentra en un medio político, económico y social (entorno genérico) que no controla y en el cual se enfrenta a unos rivales o competidores, sirve a unos clientes y opera con unos proveedores (entorno específico), y otros que se refieren a factores endógenos de la organización y representan la escala de objetivos y los recursos y capacidades de los que se disponen (Asociación Española de Contabilidad y Administración [AECA], 1999; Bueno, Casani y Lizcano, 1999).

Las empresas eligen deliberadamente la estrategia apropiada para ajustarse a la especificidad de su entorno. Miles y Snow (1978) introdujeron el concepto de capacidad adaptativa, por el cual las empresas con éxito desarrollan, con el paso del tiempo, un enfoque identificable y sistemático de adaptación al entorno. Slater y Narver (1994) determinaron el papel regulador que tiene el entorno competitivo en la relación existente entre la orientación de mercado y su rendimiento; lo racional es que la eficacia de una estrategia particular esté asociada con los factores del entorno del mercado (Day y Wensley, 1988; Hambrick, 1983; Kohli y Jaworski, 1990).

Mientras que la literatura económica suministra una rica y detallada descripción de la tipología de la estrategia, relativamente pocos autores centran su atención en el estudio de la relación entre la estrategia seguida por la empresa y su rendimiento (Bantel y Osbron, 1995; Sweeney y Szwajkowski, 1996). Además, la amplitud de los conceptos de estrategia y rendimiento utilizados en los estudios empíricos dificulta en cierta medida la posibilidad de generalizar los resultados obtenidos. En general, el concepto de rendimiento, en un sentido amplio, tiende a relacionarse significativamente con la identificabilidad estratégica basada en el modelo racional de la toma de decisión estratégica (Ansoff, 1965; Andrews, 1971) y con las tipologías generales de estrategia (Miles y Snow, 1978; Porter, 1980).

En este trabajo se ha utilizado la clasificación de Miles y Snow (1978), que se basa en tres tipologías de estrategia básicas: exploradora, analizadora y defensiva. La clasificación realizada por Miles y Snow (1978) se centra principalmente en tres factores: el factor empresarial, relativo a cómo la empresa se orienta en el mercado; el factor administrativo, respecto a cómo la empresa intenta coordinar e implantar su estrategia, y el factor técnico, referido a los procesos utilizados en la obtención de los productos o servicios.

Miles y Snow (1978) distinguen tres tipos de empresas: las *exploradoras*, aquellas que realizan cambios y mejoras en los productos y mercados con relativa frecuencia, tratando de ser las primeras en desarrollar nuevos productos, aun con el riesgo de que estas innovaciones no tengan éxito; las *analizadoras*,

que mantienen una base relativamente estable de productos y mercados, mientras que al mismo tiempo desarrollan de forma selectiva nuevos productos y mercados, tratando de imitar a las empresas que ya los desarrollaron y tuvieron éxito, y las *defensivas*, que ofrecen un conjunto relativamente estable de productos para un mercado relativamente estable. No están interesadas en las modificaciones, sino que se concentran en la mejora continua del trabajo dentro de su campo de actuación.

La validez de la tipología de Miles y Snow (1978) en los estudios empíricos ha sido validada en numerosos trabajos. Entre otros, se destacan los realizados por McDaniel y Kolar (1987), Parnell y Wright (1993) y Thomas y Ramaswamy (1996). Por otra parte, las pymes necesitan cada vez más establecer mecanismos de control que ayuden a la gerencia a tomar correctamente sus decisiones. La fuerte competencia que en la actualidad provoca la globalización de los mercados y el cambio tecnológico está motivando a las pymes a desarrollar en el seno de su organización sistemas de control de gestión (AECA, 2005).

La cultura y la estrategia de la empresa están fuertemente relacionadas con la implantación de un SCG. Estos sistemas se utilizan para transmitir y reforzar la cultura de las empresas a través de la organización y de manera estratégica para la toma de decisiones (Flamholtz, 1983). Las relaciones entre la cultura y los SCG constituyen dos conceptos que una vez desarrollados influyen en la forma como los valores de la empresa son constantemente modificados (Herath, Herath y Abdul Azeez, 2006).

La literatura existente sobre gestión contiene varias definiciones del concepto de SCG. Una comúnmente aceptada es la de Simons (1990), que indica que son las prácticas y procedimientos formales basados en información que los administradores utilizan para mantener o modificar patrones en las actividades de una organización. Un SCG debe producir cualquier tipo de información que sea requerida por el administrador en la implementación de la estrategia más eficaz para su organización.

Por ello existe un amplio abanico de técnicas y herramientas más o menos sofisticadas que se consideran sistemas de control de gestión. En el contexto de este trabajo nos referiremos a los modelos de contabilidad de costes, a la planificación financiera y al diagnóstico económico financiero, como sistemas de control de gestión más habituales entre las pymes (Shields y Young, 1994; García, 2002).

Un modelo de contabilidad de costes permite a la dirección de la empresa elaborar información para la toma de decisiones respecto de la valoración de los inventarios, el control de costes, la medición de los ingresos-costes-beneficios; así como analizar la rentabilidad de los productos y mercados. La planificación financiera permite a la empresa conocer con el suficiente tiempo de antelación cuáles son sus necesidades financieras y en qué momento las necesita, de forma que se puedan controlar de una forma más efectiva las diferentes opciones de financiación. Y el diagnóstico económico-financiero permite conocer las fortalezas y debilidades en cuanto a su posición de liquidez, equilibrio financiero, endeudamiento y rentabilidad.

Kennedy y Affleck-Graves (2001) muestran cómo la implantación de sistemas de costes de ABC tiene un efecto positivo en la rentabilidad; para ello comparan dos muestras emparejadas de 37 empresas británicas. Aquellas que habían implantado un sistema de costes obtenían un rendimiento significativo de un 27% superior a las que no lo habían hecho, durante un período de tres años. Sin embargo, pese a las pruebas de robustez aplicadas, concluyen su estudio advirtiendo que la relación encontrada no puede considerarse definitiva.

Bright, Davies, Downes y Sweeting (1992) encontraron una conexión entre el desarrollo de nuevas técnicas de costes y el objetivo de mejora de la rentabilidad del producto. Chenhall y Langfield-Smith (1998b), sobre una muestra de 140 empresas industriales australianas, detectaron la relación positiva entre el uso de SCG y el rendimiento empresarial. Por último, Adler, Everett y Waldron (2000) comprobaron, tras analizar 165 empresas industriales de Nueva Zelanda, que la aplicación del control de gestión influye en una mejora de la rentabilidad del producto.

También existen trabajos que analizan la relación innovación-rendimiento-control de gestión. Según Miller y Friesen (1982), aunque la organización obtenga información sobre su situación mediante sistemas de control y se suministre a los centros de decisión, es necesario que los directivos la evalúen correctamente. Por ejemplo, si estos directivos desconocen información relevante que indica la necesidad de innovar, entonces esta innovación no se producirá.

Aspectos clave para la correcta toma de decisiones son la planificación y el adecuado análisis de la información. Cuanto mayor sea el análisis efectuado por los directivos, mayor será la tendencia a buscar las verdaderas raíces de los problemas y el planteamiento de las mejores soluciones alternativas, lo cual implica que será mayor la probabilidad de que las oportunidades de innovación sean descubiertas y llevadas a la práctica.

Otros trabajos teóricos han interrelacionado mecanismos de control de gestión, como presupuestos y cuadros de mando integral con rendimiento e innovación. Chapman (1997) argumentó que la actividad innovadora exige usar sistemas de control de gestión adecuados. Dávila (2000) relacionó positivamente el control de gestión con la innovación y el rendimiento. Por último, los SCG son especialmente necesarios para garantizar la efectividad de la innovación (Simons, 1995).

Desde el punto de vista empírico, Bisbe y Otley (2004), con una muestra de 120 empresas españolas, demostraron que a mayor uso de SCG, mayor es el efecto de la innovación en el rendimiento de la pyme. Y Shields y Young (1994) probaron que los SCG (en especial presupuestos y contabilidad de gestión) aumentaban la eficacia de la innovación en la empresa, con una muestra de 160 empresas estadounidenses.

2. Metodología de la investigación

En este apartado se exponen las bases y la metodología del trabajo empírico para conocer la relación existente entre el rendimiento de la empresa conservera, la estrategia adop-

tada y los SCG. En primer lugar, se fijan las hipótesis de la investigación; en segundo lugar, exponemos el diseño de la muestra y su grado de cobertura, y, en tercer lugar, se describe la medición de las variables objeto de análisis.

2.1 Hipótesis de la investigación

H1. El tipo de estrategia que adopta la empresa para competir en los mercados es un factor determinante para su rendimiento.

H2. El grado de uso de los SCG es un factor determinante para el rendimiento de la empresa.

H3. La estrategia que adopta la empresa influye en el grado de utilización de los SCG.

2.2 Diseño y cobertura de la muestra

La población objeto de estudio corresponde a las empresas clasificadas dentro de la actividad económica preparación y conservación de frutas y hortalizas, distinguidas con el código 153 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas de España (CNAE). La fuente de datos que ha servido para fijar el marco muestral y llevar a cabo la investigación es la base de datos SABI (Informa, Informaciones Económicas, S. A.), que incluye 1.104 industrias, dentro de la actividad económica de preparación y conservación de frutas y hortalizas. De estas 1.104 empresas aparecen en sus registros inactivas 42; extinguidas, 40; en estado de quiebra, 4; disueltas, 5; en suspensión de pagos, 1; absorbidas, 2, y en quita y espera, 2. Por lo tanto, la base de datos quedó reducida a 1.008 empresas. El

sistema de envío y recogida de información fue determinante para establecer el tamaño muestral.

En primer lugar se realizó un contacto telefónico para explicar el objeto del estudio y confirmar el número de fax de la empresa (sistema de envío y recogida de información). A continuación se envió la encuesta mediante fax a las empresas conserveras, acompañada de una carta de presentación dirigida al jefe de administración, en la que se indicaba la razón de ser de nuestra investigación y el objetivo que persigue. Transcurridos 15 días se realizó el envío de un primer recordatorio, dirigido igualmente al jefe de administración, y pasados 10 días, después del primer recordatorio, se remitió un segundo y último recordatorio.

El trabajo de campo se realizó entre el 25 de mayo y el 31 de julio de 2006. En total se efectuaron 480 contactos efectivos (fax y contacto telefónico). Las respuestas válidas obtenidas fueron 73, lo que supone una tasa de respuesta del 15,2%. Así mismo, debemos señalar que en el desarrollo de las distintas fases de esta investigación se ha respetado escrupulosamente el secreto estadístico de la información utilizada. El ámbito de aplicación de la encuesta es nacional, ya que se persigue que los resultados de la investigación sean representativos de todo el Estado español.

2.3 Diseño y descripción del cuestionario

Con el cuestionario se ha buscado recoger de forma clara y concisa la información fun-

damental que constituye el objetivo de esta investigación. Para ello, en su elaboración se ha cuidado especialmente su estructuración con una redacción adecuada y sencilla, a fin de minimizar los posibles problemas de interpretación y obtención de datos a la hora de lanzar definitivamente el cuestionario. Esto resulta esencial, dado que la técnica de recogida de información seleccionada es vía fax con seguimiento posterior telefónico.

El diseño del cuestionario se efectuó a partir de la revisión de trabajos empíricos previos, de los cuales se trató de recoger las variables más relevantes para alcanzar los objetivos planteados. Los estudios que han servido de referencia para la inclusión de las distintas preguntas del cuestionario son: Zardoya, Bellostas, Gasca y Llena (1996); Gimeno y Ruiz-Olalla (2000); Miñarro y García (2003); García (2002, 2004 y 2005); García, Isidor, Ussman, Jiménez y Sáez (2001); Chenhall y Langfiel-Smith (1998a); Adler et al. (2000); Baines y Langfiel-Smith (2003); Álvarez-Dardet, Cuevas y Araújo (2003), y Álvarez-Dardet y Naranjo-Gil (2005).

Un mayor detalle respecto de la medición de las variables puede verse en el Anexo. Para validar estas medidas se verificaron la fiabilidad de las escalas (a través del alfa de Cronbach) y se comprobó a través de un análisis factorial que los indicadores anteriores se resumían en un solo factor, capaz de reflejar adecuadamente las escalas consideradas.

3. Análisis de resultados

En este apartado analizamos los resultados, primero, identificando el tipo de estrategia

que utilizan las empresas de la industria de la conserva de frutas y vegetales para competir en los mercados; segundo, analizando aspectos relacionados con su gestión contable y financiera y la evolución de sus indicadores de rendimiento, y, finalmente, verificando las hipótesis de investigación planteadas en este trabajo.

3.1 Tipo de estrategia

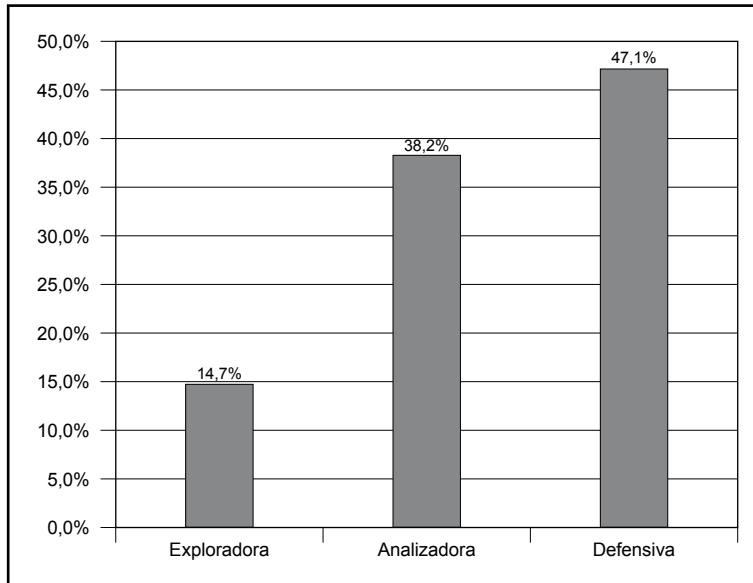
A efectos de examinar el comportamiento estratégico que adoptan las empresas conserveras para intentar alcanzar el éxito competitivo se usó la clasificación de Miles y Snow (1978), que se basa en tres tipologías de estrategia básicas: exploradora, analizadora y defensiva. La clasificación realizada por Miles y Snow (1978) se centra principalmente en tres factores: factor empresarial, factor administrativo y factor técnico. La clasificación de los tipos de estrategia más utilizada en los estudios empíricos es la propuesta por Miles y Snow (1978) y también la de Porter (1980).

Estas clasificaciones identifican la esencia de la mayor parte de las posiciones competitivas de la empresa (Kotabe y Duhan, 1993). Como se puede apreciar en el Gráfico 1, el 14,7% de las empresas encuestadas adoptó una estrategia exploradora; el 38,2%, una estrategia analizadora, y el 47,1%, una estrategia defensiva.

3.2 Gestión contable y financiera

Para medir el grado de uso de las técnicas contables de gestión se solicitó al gerente de la empresa que indicara el grado de

Gráfico 1

Estrategia competitiva según Miles y Snow

Fuente: elaboración propia.

utilización de las técnicas: implantación y control de un sistema de contabilidad de costes, establecimiento de presupuestos de tesorería a corto plazo y análisis de la situación económica-financiera. Para medir esta variable se empleó un tipo Likert de 1 a 5, donde 1 es el mínimo uso, y 5, el máximo uso. A partir de esta información construimos una variable suma que representa el grado de utilización global de las técnicas contables de gestión.

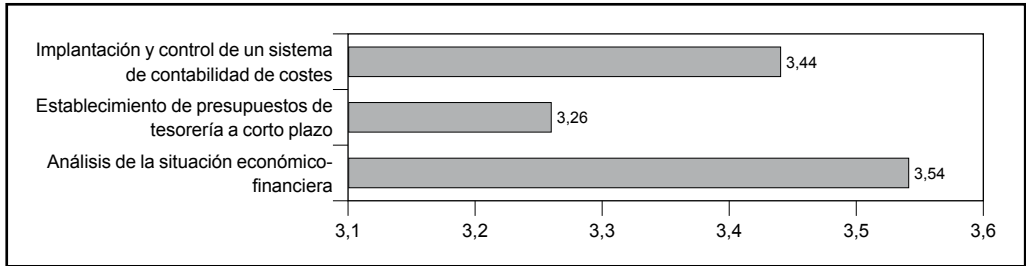
La información de gestión contable más utilizada por las empresas conserveras es el análisis de la situación económica-financiera (3,54), seguido de la implantación y control de un sistema de contabilidad de costes (3,44); sin embargo, está menos extendido en las empresas el establecimiento de pre-

supuestos de tesorería a corto plazo (3,26) (Gráfico 2).

Al analizar las diferencias en relación con el grado de utilización global de las técnicas contables de gestión, podemos comprobar que las empresas medianas y grandes en las que el gerente es hombre y su formación es universitaria y en empresas en que el control familiar no es mayoritario se emplean en mayor medida las técnicas económico-financieras. De este análisis también podemos comprobar que en todos los factores estudiados se aprecian diferencias estadísticamente significativas, excepto en el factor antigüedad; aun así, es más valorado por las empresas maduras que entre las empresas jóvenes el grado de utilización de las técnicas contables de gestión (Cuadro 1).

Gráfico 2

Utilización de las técnicas económico-financieras



Fuente: elaboración propia.

Cuadro 1
Utilización de las técnicas económico-financieras

Técnicas	Sig.
Tamaño	
Pequeñas	3,17
Medianas y grandes	3,84***
Antigüedad	
Joven	3,36
Madura	3,41
Control familiar mayoritario	
Sí	3,28*
No	3,79
Formación del gerente	
Estudios primarios, bachiller o profesional	3,15*
Estudios universitarios	3,59
Sexo del gerente	
Hombre	3,47
Mujer	2,71**

* $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,01$.

Fuente: elaboración propia.

3.3 Evolución de indicadores de rendimiento

Para medir el rendimiento usamos indicadores contruidos a partir de la percepción de la empresa de su posición competitiva. Frente a la alternativa de utilizar indicadores procedentes de la información contable, esta decisión se justifica por diferentes motivos: la información contable puede verse alterada por la normativa contable o por las decisiones directivas al mismo tiempo que se suele considerar más como una medida del éxito pasado que del presente o del futuro (Eccles, 1991; Kaplan y Norton, 1993; McGahan, 1999; Camisón, 2001; Salgueiro, 2001).

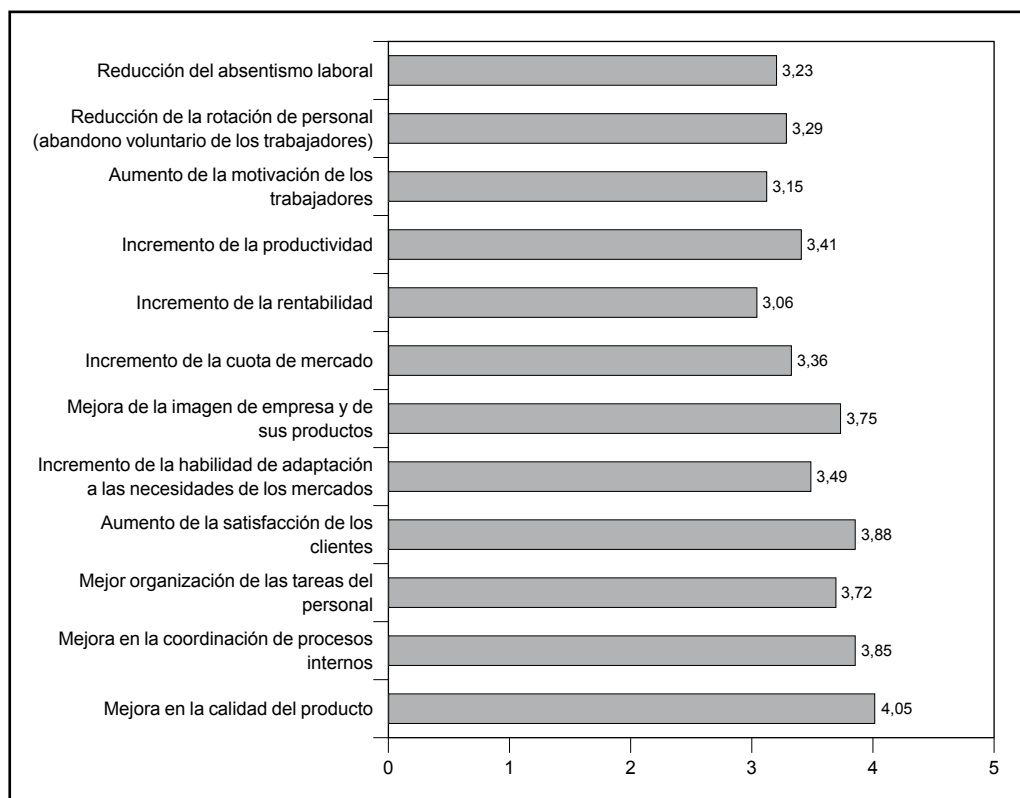
Si trabajamos con información contable, se omiten una serie de activos intangibles, valiosos y vitales para el éxito competitivo de las empresas (Kaplan y Norton, 1993; Camisón, 1997; Salgueiro, 2001), se produce un desfase temporal entre la fecha de la encuesta y la obtención de la información contable, no disponible oficialmente hasta que la empresa deposita sus cuentas anuales en el Registro Mercantil. Finalmente, el éxito competitivo

es un término relativo (AECA, 1988; Salas, 1992; Cuervo, 1993; Gómez, 1997; Alonso y Barnecilla, 1999), lo que hace que la posición de la empresa frente a la competencia se constituya como uno de los indicadores determinantes del éxito fracaso.

Las variables de rendimiento utilizadas se basan en la clasificación propuesta por Quinn y Rohrbaugh (1983). En el Gráfico 3 recogemos los aspectos en que ha evolucionado la empresa conservera en los dos últimos años.

Los tres aspectos más favorables en la empresa conservera han sido: mejora en la calidad del producto (4,05), aumento en la satisfacción del cliente (3,88) y mejora en la coordinación de procesos internos (3,85). Por el contrario, los indicadores en los que la evolución de la empresa ha sido menos favorable son su incremento en la rentabilidad (3,06), aumento en la motivación de los trabajadores (3,15) y reducción del absentismo laboral (3,23).

Gráfico 3
Evolución de los indicadores de rendimiento



Fuente: elaboración propia.

3.4 Verificación de las hipótesis

H1. El tipo de estrategia que adopta la empresa para competir en los mercados es un factor determinante para su rendimiento.

Para contrastar la primera hipótesis planteada valoramos los distintos modelos de rendimiento, a partir de la percepción de la empresa respecto de su posición competitiva y la estrategia competitiva adoptada por la empresa conservera según la tipología de Miles y Snow.

A fin de valorar los distintos modelos se utilizaron 12 ítems con una escala de 1 a 5, donde 1 es situación muy desfavorable, y 5, situación muy favorable. La variable del modelo organizacional global se construye a partir de la agregación de los cuatro modelos, de relaciones humanas, de sistema abierto, racional y de proceso interno, también en una escala de 1 a 5.

El contraste de la hipótesis se hace a partir del análisis de la varianza (ANOVA) de un factor. De acuerdo con los resultados del Cuadro

Cuadro 2
Rendimiento de la empresa y estrategia competitiva (Miles y Snow)

Estrategias	E	A	D	Sig.
Modelo de proceso interno	4,20	3,98	3,68	**
- Mejora en la calidad del proceso	4,40	4,08	3,91	
- Mejora en la coordinación de procesos internos	4,20	4,04	3,61	**
- Mejor organización de las tareas del personal	4,00	3,85	3,55	
Modelo de sistema abierto	4,33	3,74	3,50	***
- Aumento de la satisfacción de los clientes	4,20	3,85	3,84	
- Incremento habilidad adaptación a los mercados	4,30	3,52	3,28	***
- Mejora de la imagen de empresa y de sus productos	4,50	3,85	3,40	***
Modelo racional	3,74	3,35	3,10	**
- Incremento de la cuota de mercado	3,89	3,35	3,27	
- Incremento de la rentabilidad	3,60	3,19	2,83	**
- Incremento de la productividad	3,80	3,54	3,20	*
Modelo de relaciones humanas	3,85	3,17	3,03	***
- Aumento de la motivación de los trabajadores	4,00	3,08	2,93	***
- Reducción de la rotación de personal	3,89	3,27	3,07	*
- Reducción del absentismo laboral	3,78	3,19	3,06	
Rendimiento global	3,94	3,57	3,31	***

* p<0,1; ** p<0,05; *** p<0,01. E: exploradoras; A: analizadoras; D: defensivas.

Fuente: elaboración propia.

2, podemos concluir que el rendimiento global de la empresa conservera se ve influido de forma muy significativa por la estrategia adoptada por la empresa. Así, los resultados muestran que las empresas conserveras que adoptan una estrategia exploradora obtienen un mayor rendimiento. Se encuentran diferencias estadísticamente significativas tanto en el modelo de rendimiento global (valoración de 3,94) como en los modelos de relaciones humanas (valoración de 3,85) y modelo de sistema abierto (valoración de 4,33).

H2. El grado de utilización de los SCG es un factor determinante para el rendimiento de la empresa.

Para verificar la relación existente entre el rendimiento de la empresa conservera y el grado de utilización de SCG, se plantea el siguiente modelo:

$$Rto_i = b_0 + b_1 \text{Tamaño}_i + b_2 \text{Edad}_i + b_3 \text{SCG} + E_i$$

Dependientes:

Rto_i = modelo de proceso interno, modelo de sistema abierto, modelo racional, modelo de relaciones humanas, modelo de rendimiento global.

Control:

Tamaño: número de empleados.

Edad: valor 0: empresa de 20 años o menos y valor 1: empresa de más de 21 años.

Explicativa:

SCG: grado de utilización de los SCG.

Para estudiar el efecto del grado de utilización de la implantación de un SCG en el rendimiento de la empresa conservera, analizamos el coeficiente b_3 de la variable SCG y su valor t de Student, asociado para saber si esta influencia es significativa. El Cuadro 3 muestra los resultados de la regresión por MCO para el rendimiento global, y podemos apreciar que el coeficiente de b_3 (0,296) es positivo y significativo al 99%.

Cuadro 3

Sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento modelo global

	Coefficientes no estandarizados beta	Estandarizados error típ.	Coefficientes estandarizados beta	Sig.
Constante	2,562	0,234		
Sistemas de contabilidad para la gestión	0,296	0,064	0,546	0,000
Tamaño	-0,077	0,136	-0,070	0,572
Antigüedad	-0,094	0,133	-0,083	0,481

ANOVA: F: 7,453; Sig.: 0,000; R² ajustado: 0,244.

Fuente: elaboración propia.

Eso implica que a mayor grado de utilización de SCG, mayor es el rendimiento global que obtiene la empresa conservera, por lo que se verifica la hipótesis de trabajo planteada. Esta relación positiva confirma los resultados empíricos previos; sin embargo, los coeficientes de las variables de control (tamaño y edad) no resultan significativos. En los modelos

de rendimiento proceso (Cuadro 4), abierto (Cuadro 5) y relaciones humanas (Cuadro 7), se verifica una influencia positiva y significativa al 99%, y en el modelo de rendimiento racional (Cuadro 6) también se verifica una influencia positiva y significativa al 95%.

Cuadro 4
Sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento: modelo proceso

	Coefficientes no estandarizados beta	Estandarizados error típ.	Coefficientes estandarizados beta	Sig.
Constante	3,157	0,271		
Sistemas de contabilidad para la gestión	0,237	0,074	0,398	0,002
Tamaño	-0,120	0,155	-0,100	0,439
Antigüedad	-0,056	0,150	-0,045	0,709

ANOVA: F: 3,537; Sig.: 0,020; R² ajustado: 0,103.

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 5
Sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento: modelo abierto

	Coefficientes no estandarizados beta	Estandarizados error típ.	Coefficientes estandarizados beta	Sig.
Constante	2,495	0,317		
Sistemas de contabilidad para la gestión	0,364	0,087	0,498	0,000
Tamaño	0,029	0,180	0,020	0,873
Antigüedad	-0,066	0,174	-0,043	0,705

ANOVA: F: 6,868; Sig.: 0,000; R² ajustado: 0,218.

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 6
Sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento: modelo racional

	Coefficientes no estandarizados beta	Estandarizados error típ.	Coefficientes estandarizados beta	Sig.
Constante	2,630	0,344		
Sistemas de contabilidad para la gestión	0,229	0,095	0,311	0,018
Tamaño	-0,079	0,200	-0,052	0,696
Antigüedad	-0,144	0,195	-0,093	0,464

ANOVA: F: 2,246; Sig.: 0,092; R² ajustado: 0,054.

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 7
Sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento: modelo relaciones humanas

	Coefficientes no estandarizados beta	Estandarizados error típ.	Coefficientes estandarizados beta	Sig.
Constante	2,302	0,315		
Sistemas de contabilidad para la gestión	0,295	0,087	0,425	0,001
Tamaño	-0,163	0,181	-0,117	0,370
Antigüedad	-0,080	0,175	-0,056	0,648

ANOVA: F: 4,047; Sig.: 0,011; R² ajustado: 0,125.

Fuente: elaboración propia.

H3. La estrategia que adopta la empresa influye en el grado de utilización de los SCG.

El contraste de la hipótesis se hace a partir del ANOVA de un factor. De acuerdo con los resultados del Cuadro 8, podemos concluir que

el grado de utilización del SCG empleado por la empresa conservera se ve influido de forma significativa por la estrategia seguida por la empresa. Las empresas que adoptan una estrategia exploradora utilizan con mayor intensidad SCG y establecimiento de presupuestos de tesorería a corto plazo.

Cuadro 8

Utilización de los sistemas de contabilidad de gestión: estrategia competitiva (Miles y Snow)

Sistemas	E	A	D	Sig.
Establecimiento de presupuestos de tesorería a corto plazo	4,00	3,58	2,77	***
Análisis de la situación económico-financiera	4,20	3,46	3,42	
Sistema de contabilidad para la gestión	4,03	3,50	3,14	**

* $p < 0,1$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,01$. E: exploradoras; A: analizadoras; D: defensivas.

Fuente: elaboración propia.

Conclusiones

El cambio en los sistemas de información se vuelve imprescindible para apoyar la respuesta de las organizaciones a su entorno, de tal manera que se convierta en un dispositivo que transmita la necesidad de llevar a cabo transformaciones organizativas. Las variaciones en el entorno y en las estructuras empresariales implican cambios en las necesidades de información, así como su utilización en la toma de decisiones y en el control. La contabilidad de gestión tiene un papel trascendental: detectar a través del análisis de la empresa los problemas que existen, a fin de darles solución y proponer medidas alternati-

vas que faciliten la dirección de la empresa a través de información relevante para la toma de decisiones.

En este trabajo hemos analizado, en el marco del sector de conservas de frutas y vegetales español, la estrategia que adoptan las empresas para competir en los mercados, qué sistemas de contabilidad utilizan y cuál es su rendimiento. Para ello hemos realizado un estudio empírico con una muestra de 73 empresas con más de 10 empleados.

Los resultados de nuestro estudio evidencian que la principal estrategia que adopta la empresa conservera para competir en los mercados es de tipo defensiva y que la técnica contable más utilizada es el análisis económico y financiero. Adicionalmente, el estudio empírico provee información sobre el impacto positivo del grado de utilización de los SCG en el rendimiento de la empresa conservera. Por lo tanto, estos resultados se alinean con los obtenidos en los estudios de Chenhall y Langfield-Smith (1998b), Kennedy y Affleck-Graves (2001) y Adler et al. (2000).

Se confirma que su implantación en la estructura organizativa puede ser un factor relevante para la mejora de la competitividad de la empresa. Adicionalmente, podemos concluir que el grado de utilización de los SCG se relaciona con la estrategia de la empresa. Las empresas que siguen una estrategia exploradora (más innovadoras) utilizan con mayor intensidad las técnicas económico-financieras, resultados que coinciden con los expuestos por Shields y Young (1994).

Este trabajo contribuye con nueva evidencia empírica al cuerpo de la literatura sobre la teoría de los recursos y capacidades y muestra la necesidad que tiene la empresa de establecer mecanismos de control de su gestión para conseguir un correcto equilibrio de su crecimiento y rentabilidad. Los resultados obtenidos, por lo tanto, vienen a señalar que la posición estratégica adoptada por la empresa para competir en el mercado y los SCG pueden desempeñar un papel clave para su desarrollo.

La empresa conservera española tiene la necesidad de adecuar su estructura organizativa al entorno dinámico de la economía actual para fortalecer su competitividad. Muchas empresas todavía persisten en una actitud conservadora a la espera de observar la operatividad de determinadas estrategias antes de introducir cambios en sus estructuras. Se plantea que una actitud más innovadora y la adaptación de sistemas de información llevan implícito un incremento de la inversión, por lo que han de asociar claramente la relación entre estas y su rentabilidad para afrontarlas.

Estos resultados, por ende, pueden ser de utilidad, pues constatan la necesidad de implantar un SCG adecuado para la mejora de la competitividad empresarial y su administración, a fin de estimular la utilización de SCG en sus programas de apoyo a las empresas del sector.

Este estudio presenta varias limitaciones que sugieren vías de investigación futuras. En primer lugar, no hemos considerado el

posible efecto que pueden provocar los objetivos que persigue la empresa al implantar los SCG, ni tampoco hemos incluido criterios de eficacia de la implantación de los SCG (Dávila, 2000). En este sentido, pueden existir factores de tipo estratégico y cultural que influyan en la relación SCG-estrategia-rendimiento, aspectos que no han sido recogidos en este trabajo. Si los SCG ofrecen información relevante para la coordinación y el aprendizaje, entonces se espera una relación positiva con el rendimiento.

Sin embargo, si los SCG imponen normas y restricciones, pueden reducir la creatividad y, por lo tanto, afectar negativamente su rendimiento (Amabile, 1998). Adicionalmente, en este trabajo sólo hemos considerado dentro del contexto de los SCG determinadas herramientas, como costes, planificación financiera y diagnóstico económico y financiero. Extender este estudio a otras herramientas más sofisticadas de control de la gestión —sistemas de información gerenciales, Enterprise Resource Planning (ERP), cuadros de mando, auditoría interna, costes de calidad, *just in time*, etc.— puede ayudar a explicar la necesidad de que las empresas utilicen herramientas para la toma de decisiones de acuerdo con sus necesidades de información, de cara a obtener una ventaja competitiva.

Lista de referencias

- Adler, R., Everett, A. and Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: Utilization, benefits, and barriers to implementation. *Accounting Forum*, 24 (2), 131-150.

- Alonso, J. A. y Barnecilla, S. (1999). Retorno a la competitividad: nuevos desarrollos. *Revista Vasca de Economía*, 44, 43-56.
- Álvarez-Dardet, C. y Naranjo-Gil, D. (2005). El papel de los estilos de gestión en el cambio estratégico: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV (127), 951-975.
- Álvarez-Dardet, C., Cuevas, G. y Araujo, P. (2003). Un estudio exploratorio sobre el uso de la información contable de gestión en los procesos estratégicos de las empresas españolas. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 14, 29-45.
- Amabile, T. M. (1998). How to kill creativity. *Harvard Business Review*, 76, 77-87.
- Andrews, K. (1971). *The concept of corporate strategy*. Homewood, IL: Dow Jones-Irwin.
- Ansoff, H. (1965). *Corporate strategy: An analytical approach to business policy for growth and expansion*. New York: McGraw-Hill.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), (1988). *La competitividad de la empresa: concepto, características y factores determinantes*. Madrid: autor.
- (1999). *Estrategia empresarial: modelo dinámico del proceso estratégico*. Madrid: autor.
- (2005). *Estrategia e innovación de la pyme industrial en España*. Madrid: autor.
- Baines, A. and Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting Organizations and Society*, 28 (7-8), 675-698.
- Bantel, K. A. and Osborn, R. N. (1995). The influence of performance, environment and size on the identificability of firm strategy. *British Journal of Management*, 6, 235-248.
- Barney, J. B. (1991). *Firm resources and sustained competitive advantage*. *Journal of Management*, 17 (1), 99-120.
- Bisbe, J. and Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A. and Sweeting, R. C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: A UK study. *Management Accounting Research*, 3, 201-211.
- Bueno, E., Casani, F. y Lizcano, J. L. (1999). Formación de la estrategia empresarial: un análisis de las dinámicas del proceso estratégico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, extraordinario (100), 195-217.
- Camisón, C. (1997). *La competitividad de la pyme industrial española: estrategia y competencias distintas*. Madrid: Civitas.
- (2001). *La competitividad de la empresa industrial de la comunidad valenciana: análisis del efecto del atractivo del entorno, los distritos industriales y las estrategias empresariales*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure*. Boston: Massachusetts Institute of Technology Press.

- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingency view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 189-205.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- (1998b). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3), 243-264.
- Choe, J. (1996). The relationships among performance of accounting information systems, influence factors, and evolution level of information systems. *Journal of Management Information Systems*, 12 (4), 215-239.
- Cuervo, A. (1993). El papel de la empresa en la competitividad. *Papeles de Economía*, 56, 362-378.
- Dávila, A. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383-410.
- Day, G. S. and Wensley, R. (1988). Assessing competitive advantage: A framework for diagnosing competitive superiority. *Journal of Marketing*, 52, 1-20.
- Eccles, R. G. (1991, enero-febrero). The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*, 131-137.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2-3), 153-169.
- García Pérez de Lema, D. (2002). *Factores determinantes de la eficiencia y rentabilidad de las pyme en España*. Madrid: AECA.
- (2004). *Análisis estratégico para el desarrollo de la pequeña y mediana empresa (estado de Veracruz)*. Cantabria: Servicio de Publicaciones Universidad de Cantabria.
- (2005). *Estrategia e innovación de la pyme industrial en España*. Madrid: AECA.
- García, P., Isidor, I., Ussman, A. M., Jiménez, J. J. y Sáez, F. J. (2001). Análisis estratégico del sector agroalimentario en las regiones de Castilla-La Mancha y Beira Interior. *Revista Estudios Agro-sociales y Pesqueros*, 191 81-108.
- Gimeno, J. y Ruiz-Olalla, M. C. (2000, mayo). La gestión de la calidad mediante indicadores: una evidencia empírica. *Actualidad Financiera*, 5, 53-65.
- Gómez, J. M. (1997). *Estrategias para la competitividad de la pyme: especial referencia al proceso de creación de empresas*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana.
- Hambrick, D. C. (1983). Some tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. *Academy of Management Journal*, 26 (1), 5-26.
- Herath, S. K., Herath, A. and Abdul Azeez, A. (2006). Family firms and corporate culture: A case study from a Less Developed Coun-

- try (LDC). *International Journal of Management and Enterprise Development*, 3 (3), 227-243.
- Hoque, Z. and James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1993). Evaluación de resultados: algo más que números. *Harvard Deusto Business Review*, 55, 18-25.
- Kennedy, T. and Affleck-Graves, J. (2001). The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 19-45.
- Kohli, A. K. and Jaworski, B. J. (1990). Market orientation: The construct, research propositions and managerial implications. *Journal of Marketing*, 54, 1-18.
- Kotabe, M. and Duhan, D. F. (1993). Strategy clusters in Japanese markets: Firm performance implications. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 21 (1), 21-33.
- Instituto Nacional de Estadística (INE), (2007). *Directorio central de empresas*. Recuperado el 19 de diciembre, de <http://www.ine.es/jaxi/menu.do?L=0&type=pcaxis&path=%2Ft37%2Fp201&file=inebase>.
- McDaniel, S. W. and Kolari, J. W. (1987). Marketing strategy implications of the Miles and Snow strategic typology. *Journal of Marketing*, 51 (4), 19-30.
- McGahan, A. M. (1999). Competition, strategy and business performance. *California Management Review*, 41 (3), 74-10.
- Miles, R. E. and Cameron, K. (1982). *Coffin nails and corporate strategy*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Miles, R. E. and Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: West Publishing Company.
- Miller, D. and Friesen, P. H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms. *Strategic Management Journal*, 3, 1-27.
- Miñarro, D. y García, D. (2003). Gestión de los costes de calidad y rendimiento de las pequeñas y medianas empresas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, I (2), 75-97.
- Monreal, M. J. (2002). *La empresa familiar: realidad económica y cultura empresarial*. Madrid: Civitas.
- Parnell, J. A. and Wright, P. (1993). Generic strategy and performance: An empirical test of the Miles and Snow typology. *British Journal of Management*, 4, 29-36.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive advantage*. New York: Free Press.
- Quinn, R. E. and Rohrbaugh, J. (1983). A spatial model of effectiveness criteria: Towards a competing values approach to organizational analysis. *Management Science*, 29 (3), 363-377.
- Romano, C. A., Tanewski, G. A. and Smyrnios, K. X. (2000). Capital structure decision making: A

- model for family business. *Journal of Business Venturing*, 16, 285-310.
- Salas, V. (1992). *Aspectos micro-organizativos de la competitividad*. Madrid: Fundación Empresa Pública.
- Salgueiro, A. (2001). *Indicadores de gestión y cuadro de mando*. Madrid: Díaz de Santos.
- Sharma, P., Chrisman, J. J. and Chua, J. H. (1997). Strategic management of the family business: Past research and future challenges. *Family Business Review*, 10 (1), 1-35.
- Shields, M. and Young, S. M. (1994). Managing innovation costs: A study of cost conscious behaviour by R&D professionals. *Journal of Management Accounting Research*, otoño, 175-196.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1-2), 127-143.
- (1995, marzo-abril). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 80-88.
- Slater, S. F. and Narver, J. C. (1994). Does competitive environment moderate the market orientation-performance relationship? *Journal of Marketing*, 58, 46-55.
- Slater, S. and Olson, E. M. (2000). Strategy type and performance: The influence of sales force management. *Strategic Management Journal*, 21, 813-829.
- Sweeney, M. T. and Szwajczewski, M. (1996). Manufacturing strategy and performance. *International Journal of Operations and Production Management*, 16 (5), 25-51.
- Thomas, A. S. and Ramaswamy, K. (1996). Matching managers to strategy: Further tests of the Miles and Snow typology. *British Journal of Management*, 7, 247-261.
- Thompson, A. A. and Strickland, A. J. (1993). *Strategic management, concepts and cases* (5a ed.). Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- Zardoya, A. I., Bellostas, A. J., Gasca, M. del M. y Llana, F. (1996, 5-8 de junio). *Técnicas de reducción de costes: análisis empírico sobre la aplicación del target costing en la industria española*. Documento procedente del VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Barcelona, España.

Anexo

Medición de las variables

Variables	Medición y observaciones
Antigüedad	Variable continua. A partir de esta variable se construye una dicotómica, que toma valor de 0, cuando la empresa tiene menos de 20 años de antigüedad y se denomina <i>joven</i> ; y toma valor de 1, cuando la empresa tiene 21 o más años y se denomina <i>madura</i>
Estructura de la propiedad	Se considera empresa familiar aquella que reúne las siguientes características: propiedad y control de la empresa en la misma familia; influencia de la familia en la toma de decisiones y propósito de transmitir la empresa a la siguiente generación (Sharma, Chrisman y Chua, 1997; Romano, Tanewski y Smyrniotis, 2000; Monreal, 2002) Dos variables dicotómicas: control mayoritario familiar (un grupo familiar tiene más del 50% del capital) o no y puestos de dirección ocupados por miembros de la familia o no
Formación del gerente	Variable dicotómica, toma valor de 0 cuando el gerente dispone de estudios primarios, bachiller o formación profesional, y toma valor de 1 cuando el gerente dispone de estudios universitarios
Edad y sexo del gerente	Edad: variable continua; sexo: variable dicotómica, toma valor de 0 cuando el gerente es hombre, y toma valor de 1 cuando el gerente es mujer
Número de empleados	Variables continuas. A partir de estas variables se construye una dicotómica, que toma valor de 0 cuando la empresa es <i>pequeña</i> , y de 1, cuando la empresa es <i>mediana</i> y <i>grande</i> . El criterio utilizado es el establecido por la Comisión Europea (1996), Euro-Info 88/ES. Se considera empresa pequeña a la que tiene menos de 50 trabajadores y empresa mediana y grande a la que tiene 51 o más trabajadores
Resultados organizativos (medida cualitativa de percepción)	Se ha seguido la metodología de Quinn y Rohrbaugh (1983) utilizando información de tipo subjetiva. Diferencia tres dimensiones, la primera relacionada con el enfoque de la organización (interno vs. externo), la segunda se centra en la estructura de la organización (estabilidad vs. flexibilidad) y la tercera relativa al equilibrio entre los objetivos y los medios empleados para lograrlos De la combinación de las tres dimensiones surgen los modelos de las relaciones humanas, de sistema abierto, racional y de procesos internos. Se miden con una medida multicriterio (12 ítems) con una escala tipo Likert de 5 puntos, propuesta por Quinn y Rohrbaugh (1983), donde se diferencian los cuatro tipos de modelos, compuesto cada uno de ellos por tres de las dimensiones de la escala
Estrategias competitivas	En nuestro estudio utilizaremos la tipología de Miles y Snow (1978), variable nominal donde se distinguen tres categorías: exploradora, analizadora y defensiva
Técnicas económico-financieras	Para analizar el grado de aplicación de las técnicas económico-financieras (sistemas de control de gestión) se utiliza una escala tipo Likert de 5 puntos. Tres ítems: implantación y control de un sistema de contabilidad de costes, establecimiento de presupuestos de tesorería a corto plazo y análisis de la situación económico-financiera. Este tipo de medida ha sido utilizada por Choe (1996) y Hoque y James (2000)

Fuente: elaboración propia.

