

B.D.T 7302



FACULTAT D'ECONOMIA

Fecha de entrada 26-10-2006

Fecha de Lectura 13-12-2006

Calificaci3n SOBRESALIENTE  
"CUM LAUDE"

VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

(0%) Facultat d'Economia

DEPARTAMENT DE COMPTABILITAT

TESIS DOCTORAL

**Desarrollo e implicaciones de los sistemas de  
informaci3n internos en la gesti3n y control. Una  
aplicaci3n en el sector hotelero de la Comunidad  
Valenciana**

*Presentada por:*

Ana C. Urquidi Martin

*Dirigida por:*

Dr. Vicente M. Ripoll Feliu

Profesor Titular de Universidad  
Departament de Comptabilitat

La Doctoranda

El Director

Valencia, Octubre de 2006

UMI Number: U607563

All rights reserved

INFORMATION TO ALL USERS

The quality of this reproduction is dependent upon the quality of the copy submitted.

In the unlikely event that the author did not send a complete manuscript and there are missing pages, these will be noted. Also, if material had to be removed, a note will indicate the deletion.



UMI U607563

Published by ProQuest LLC 2014. Copyright in the Dissertation held by the Author.  
Microform Edition © ProQuest LLC.

All rights reserved. This work is protected against  
unauthorized copying under Title 17, United States Code.



ProQuest LLC  
789 East Eisenhower Parkway  
P.O. Box 1346  
Ann Arbor, MI 48106-1346



*At mi familia*



## **Agradecimientos**

Me gustaría agradecer el apoyo, la ayuda y la comprensión de muchas personas que han hecho posible el desarrollo y la finalización de esta tesis doctoral, y a las cuales quisiera rendir un pequeño homenaje.

En primer lugar, deseo manifestar mi más sincero agradecimiento al director de la tesis el Dr. Vicente Ripoll Feliu, por su infinita paciencia y constante apoyo desde el comienzo de mi labor investigadora. Quiero darle las gracias por su dedicación y constante apoyo, por sus críticas, siempre constructivas, y por su amistad.

Un agradecimiento especial a todos los miembros del equipo de investigación al que pertenezco. Carmen, Cristina, J. Antonio, Merche, Pablo y Rosa, con su inestimable ayuda en las diferentes fases de la investigación han colaborado a que este proyecto sea una realidad. Muchas gracias, ya que de vosotros siempre he recibido ayuda y altas dosis de moral cuando más difícil se hacía el trabajo.

También quiero dar las gracias a todos los miembros del Departament de Comptabilitat de la Universitat de València, y de manera muy especial a mis amigas de secretaría, Ester, Florinda y Marga.

Así mismo, unas líneas de agradecimiento a Mar, compañera de fatigas, por sus sugerencias y recomendaciones para mejorar esta investigación.

Es de reseñar la colaboración del equipo de expertos a los que se les envió el cuestionario y cuyas sugerencias permitieron elaborar el

definitivo: Dra. Enma Castelló, Dr. Javier Sánchez, Jesús Lujosa, Vicente Pelufo y Fernando Montalvo.

También quiero dar las gracias a los doctores Concepción Alvarez-Dardet, Oriol Amat y Clara Muñoz, por haber dedicado parte de su tiempo a revisar esta tesis, haberla discutido conmigo en los distintos Workshop donde la he presentado y por todas las sugerencias que me han aportado y han servido para mejorarla.

Por su inestimable ayuda, debo nombrar al Dr. José Nacher, que nos facilitó los contactos necesarios para la realización de las entrevistas. Gracias también, a los directivos que nos abrieron las puertas de sus empresas, y accedieron a contestar nuestras preguntas, tanto en el estudio cualitativo, como en el cuantitativo.

No puedo olvidarme del Dr. Chin de la Universidad de Houston, por interesarse en la investigación y cedernos generosamente la licencia del PLS-Graph.

Finalmente, los míos, quiero agradecer a mis amigos y a mi familia el gran esfuerzo que también ellos han realizado, por suplirme en mis ausencias y soportarme en mis presencias. Quiero recordar especialmente a aquella que estaba cuando empecé el trabajo y ahora no puede verlo terminado, pero yo se que está conmigo para compartirlo.

A todos, mil gracias

## **ÍNDICE**

---





## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	3
<b>CAPÍTULO I.....</b>	<b>17</b>
<b>1 EL CONTROL Y LA CONTABILIDAD EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN .....</b>	<b>20</b>
<b>2 ÁMBITO DE REFERENCIA .....</b>	<b>24</b>
2.1 Los cambios en el entorno empresarial y su impacto en las organizaciones.....	25
2.2 Evolución de los sistemas de información internos.....	28
<b>3 ESTADO DEL SISTEMA EN LA PRÁCTICA EMPRESARIAL.....</b>	<b>35</b>
3.1 Sistemas de información utilizados .....	38
3.2 Métodos del cálculo de costes.....	40
3.2.1 Atendiendo al tipo de costes imputados: .....	40
3.2.2 Atendiendo a la perspectiva temporal utilizada.....	45
3.3 Objetivos que se persiguen con el cálculo de costes .....	46
3.4 Presupuestos .....	48
3.4.1 Utilización y duración del presupuesto.....	51
3.5 Nuevas técnicas de gestión .....	53
<b>4 DELIMITACIÓN DEL SECTOR ECONÓMICO OBJETO DE ESTUDIO .....</b>	<b>81</b>
4.1 Concepto de turismo y sus características.....	81
4.2 Características del sector hotelero.....	86
4.3 La contabilidad de costes en las empresas hoteleras.....	89
4.4 El sector turístico en cifras.....	92

<b>CAPÍTULO II</b> .....	95
<b>1 EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN</b> .....	98
1.1 Teoría clásica o tradicional .....	100
1.2 Teoría de la Agencia .....	102
1.3 Teoría de la Contingencia .....	103
1.4 Teoría Institucional .....	107
1.5 Sociología Interpretativa .....	112
<b>2 MARCO TEÓRICO. TEORÍA DE LA CONTINGENCIA: VARIABLES</b>	
<b>CONTINGENTES</b> .....	115
2.1 Factores contingentes exógenos .....	116
2.1.1 Entorno.....	117
2.1.2 Cultura nacional.....	121
2.2 Factores contingentes endógenos.....	123
2.2.1 Estructura .....	123
2.2.2 Estrategia .....	129
2.2.3 Cultura .....	137
2.2.4 Características generales de la empresa.....	139
<b>CAPÍTULO III</b> .....	143
<b>1 OBJETIVOS E HIPÓTESIS</b> .....	146
1.1 Objetivos e Hipótesis Generales .....	146
1.2 Hipótesis de trabajo y cuestiones a investigar .....	147
1.2.1 Hipótesis sobre las variables exógenas.....	148
1.2.2 Hipótesis sobre las variables endógenas.....	154
<b>2 METODOLOGÍA</b> .....	165
2.1 Justificación de la metodología utilizada.....	165
2.1.1 Posicionamiento epistemológico del investigador.....	165
2.1.2 Estrategia de investigación .....	167

2.2 Delimitación del sector económico objeto de estudio .....	171
2.3 Diseño del estudio empírico.....	172
2.3.1 Investigación cuantitativa .....	173
2.3.2 Investigación cualitativa .....	197
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	<b>209</b>
<b>1 INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA</b> .....	<b>212</b>
1.1 Determinación de la muestra de empresas.....	212
1.2 Depuración y comprobación de las propiedades psicométricas de las escalas .....	215
1.2.1 Fiabilidad y depuración de la escala entorno.....	216
1.2.2 Fiabilidad y depuración de la escala estructura.....	217
1.2.3 Fiabilidad y depuración de la escala estrategia.....	219
1.2.4 Fiabilidad y depuración de la escala cultura.....	221
1.2.5 Fiabilidad y depuración de la escala características de la organización.....	223
1.2.6 Fiabilidad y depuración de la escala sistemas de gestión tradicionales .....	223
1.2.7 Fiabilidad y depuración de la escala sistemas de gestión tradicionales .....	226
1.3 Estimación de los modelos estructurales y contraste de hipótesis .....	228
<b>2 INVESTIGACIÓN CUALITATIVA</b> .....	<b>241</b>
2.1 Análisis individual de los datos .....	241
2.1.1 Caso A.....	244
2.1.2 Caso B.....	248
2.1.3 Caso C.....	253
2.1.4 Caso D.....	258
2.2 Análisis cruzado de datos.....	262
<b>3 ANÁLISIS DESCRIPTIVO</b> .....	<b>276</b>

<b>CONCLUSIONES</b> .....	295
---------------------------	-----

<b>1 RESUMEN Y CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	297
---	-----

<b>2 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	306
---	-----

<b>3 FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN</b> .....	307
--	-----

<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	309
---------------------------	-----

## **ANEXOS**

### **ANEXO I**

### **ANEXO II**

## **ÍNDICE DE TABLAS**

<b>Tabla 1. Revisión bibliográfica.</b> .....	80
<b>Tabla 2. Agrupación de los elementos de un sistema de control de gestión.</b> .....	129
<b>Tabla 3. Relación entre los sistemas de información internos y la estrategia.</b> ..	136
<b>Tabla 4. Determinantes de la estrategia de investigación</b> .....	169
<b>Tabla 5. Criterios regulativos de rigurosidad.</b> .....	170
<b>Tabla 6. Estructura de la encuesta</b> .....	179
<b>Tabla 7. Análisis de validez y fiabilidad</b> .....	185
<b>Tabla 8. Comparativa de modelos de ecuaciones estructurales</b> .....	188
<b>Tabla 9. Datos descriptivos de la selección de casos</b> .....	201
<b>Tabla 10. Criterios de calidad de la investigación</b> .....	204
<b>Tabla 11. Categorías analizadas en el estudio de caso.</b> .....	207
<b>Tabla 12. Ficha técnica de la investigación.</b> .....	213
<b>Tabla 13. Variables de clasificación</b> .....	214

Tabla 14. Fiabilidad de la escala <i>entorno</i> .....	216
Tabla 15. Matriz de componentes rotados escala <i>entorno</i> .....	217
Tabla 16. Matriz de componentes rotados escala <i>estructura</i> .....	218
Tabla 17. Fiabilidad de la escala <i>estructura</i> .....	219
Tabla 18. Matriz de componentes rotados escala <i>estrategia</i> .....	220
Tabla 19. Fiabilidad de la escala <i>estrategia</i> .....	221
Tabla 20. Fiabilidad de la escala <i>cultura</i> .....	222
Tabla 21. Matriz de componentes rotados escala <i>sistemas tradicionales de gestión</i> .....	224
Tabla 22. Fiabilidad de la escala <i>sistemas tradicionales de gestión</i> .....	225
Tabla 23. Fiabilidad de la escala <i>nuevas técnicas de gestión</i> .....	227
Tabla 24. Cargas estimadas para los elementos del modelo .....	230
Tabla 25. Pruebas de fiabilidad y validez para cada constructo .....	232
Tabla 26. Resultados del modelo. ....	235
Tabla 27. Categorías analizadas en el estudio de caso.....	244
Tabla 28. Resumen del análisis individual de los casos .....	266
Tabla 29. Grado de cumplimiento de las hipótesis .....	276
Tabla 30. Sistemas de cálculo de costes.....	277
Tabla 31. Clasificación de costes .....	278
Tabla 32. Utilización de las nuevas técnicas de gestión .....	281
Tabla 33. Cluster de la variable estructura .....	291
Tabla 34. Cluster de la variable estrategia .....	292

## INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Modelo de la relación entre el entorno y la organización con la elección del sistema de información interno .....	6
Ilustración 2. Estructura del trabajo .....	12
Ilustración 3. Modelo básico de la Teoría de la Contingencia .....	116
Ilustración 4. Hipótesis plantadas en la investigación.....	164

<b>Ilustración 5. Modelo estructural.....</b>	<b>191</b>
<b>Ilustración 6. Diagrama de pasos.....</b>	<b>231</b>
<b>Ilustración 7. Diagrama de dispersión .....</b>	<b>287</b>
<b>Ilustración 8. Árbol de decisión.....</b>	<b>288</b>
<b>Ilustración 9. Relación estrategia, estructura y resultados .....</b>	<b>294</b>

## **INTRODUCCIÓN**

---





## **INTRODUCCIÓN**

---

Durante los últimos años la economía mundial ha experimentado unos cambios sin precedentes, consecuencia de una transformación muy compleja en la que intervienen múltiples fuerzas, desde la dinámica de la competencia, la globalización de los mercados, la evolución de los valores, hasta los avances tecnológicos en el terreno de la informática y las comunicaciones.

Ante esta situación, las organizaciones se ven obligadas a redefinir los fundamentos de su negocio y, por ello, buscar soluciones que les permitan sobrevivir y prosperar. La información juega un papel primordial en este escenario, debido principalmente, a que se constituye en el pilar básico de una sociedad cada vez más interconectada y globalizada. Además, de convertirse

en un flujo vital que precisan las organizaciones para funcionar de forma eficiente y competitiva en un escenario siempre cambiante.

El acceso y gestión de dicha información requiere el diseño y montaje de una infraestructura organizativa y tecnológica que responda a las necesidades de la empresa y, que al mismo tiempo, esté en sintonía con la estrategia y la cultura corporativa. Es decir, se hace necesario construir un conjunto integrado de sistemas de información, el cual ha de estar implantado en una plataforma adecuada, de forma que permita el funcionamiento fluido de las diversas áreas del negocio.

Entre los sistemas de información por excelencia están los contables, ya que pueden estar diseñados para dar datos objetivos (Hopwood, 1972a) y cuantificables, (Emmanuel *et al.*, 1991) de todos los niveles de la organización. Y más concretamente, la contabilidad de gestión, que constituye un subsistema que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales (AECA, 1990).

Así pues, un sistema de información interno debe suministrar las bases para la comunicación organizativa a todos los niveles, además de, facilitar el control y servir como instrumentos de motivación y cohesión interna. Éstos deben proveer información sobre los objetivos estratégicos perseguidos en cada una de las organizaciones, favoreciendo la comunicación de los mismos en sus diferentes divisiones y/o unidades, facilitando el conocimiento y la aplicación de los incentivos necesarios para realizar los cambios y mejoras, ya sea, dentro de sus actuales unidades, como dentro de los planes derivados de las nuevas

relaciones (horizontales o verticales) que se vayan creando como resultado de la concentración y crecimiento empresarial que se observa actualmente.

En definitiva, los cambios producidos en el entorno han comportado y comportarán importantes modificaciones en las organizaciones. En primer lugar, los productos y servicios tienen un ciclo de vida más corto, admitiendo una gran flexibilidad para adaptarse a las especificaciones de los clientes y continuamente se están desarrollando variaciones de los mismos. En segundo lugar, los factores críticos de éxito no sólo están ligados a la minimización de los costes, sino también a la satisfacción del cliente, la innovación, la calidad, la adaptabilidad y el plazo de entrega.

El contexto anteriormente descrito hace que la contabilidad de gestión deba adecuarse a las necesidades de la organización. Para autores como Ripoll *et al.*, (1999), la contabilidad de gestión ha evolucionado acompañada con los cambios del entorno productivo y organizativo de la empresa, mostrando horizontes y planteamientos nuevos. Estos autores muestran que muchos de estos aspectos se encuentran ya en los libros de texto y en los programas de contabilidad de costes y gestión de muchas universidades.

Sin embargo, es una premisa en muchos trabajos de investigación, que las organizaciones no están incorporando en sus prácticas contables las nuevas técnicas y herramientas propuestas por los teóricos (Eduards y Emmanuel, 1990; Guilding *et al.*, 1998; Otley, 1985; Waweru *et al.*, 2004).

De aquí, y como consecuencia del cambio expuesto en los párrafos anteriores, en esta investigación trataremos de relacionar el entorno, el diseño de las organizaciones y la influencia que tienen estas variables en la elección de los sistemas de información, tal y como se muestra en la figura nº 1.

Partiendo de la definición de entorno como conjunto de factores económicos, político-legales, socioculturales y tecnológicos que delimitan las reglas del juego y el marco general en que las organizaciones se van a desenvolver, y donde los gerentes no poseen capacidad de influencia o control. Consideramos que éste, es un factor esencial en el desempeño de las organizaciones, y no se puede obviar el entorno específico en el que van a desarrollar su actividad las empresas. Así pues, éste será determinante en la elección de la estructura organizativa, en la estrategia a seguir, en la cultura a implantar y en las características generales de la organización. Además de influir en la determinación de los sistemas de información internos.



**Ilustración 1.** Modelo de la relación entre el entorno y la organización con la elección del sistema de información interno

## Introducción

---

Dado que existen asimetrías en la información, y las organizaciones se encuentran con variables que no pueden estimar u observar con precisión, ante incrementos de turbulencia en el entorno las empresas se ven obligadas a desarrollar sistemas más sofisticados de información para controlar la creciente imprevisibilidad, complejidad y novedad de los cambios que se presentan (Lea y Fredendall, 2002).

Asimismo, para la implantación con éxito de un sistema de información es importante la consideración de todo un conjunto de factores. Además del entorno, hay que tener en cuenta las propias capacidades y recursos intrínsecos de la organización, así como los fines y objetivos perseguidos por ésta. Enfatizando la necesidad de congruencia entre todos los elementos ya que, todas las dimensiones que participan en la organización deben ser conducidas en la misma dirección.

Entre las variables internas de la organización que van a influir en el sistema de información contable, analizaremos la estructura, la estrategia, la cultura y las características generales como el tamaño, posibilidad de alianzas estratégicas o la disponibilidad de asesores ya sean internos o externos.

Así pues, abordamos el presente trabajo, con el objetivo de conocer y analizar que tipo de sistemas información se está empleando actualmente dentro de los procesos de gestión y toma de decisiones, considerando el papel que juegan los factores contextuales en la elección del sistema.

Para dar respuesta a este objetivo, será necesario determinar y estudiar las posibles relaciones que existen e influyen entre las condiciones del contexto y la elección del sistema de información interna.

Partiendo de este objetivo genérico anteriormente mencionado, y una vez seleccionadas las variables que influyen en la elección del sistema de información interno, se proponen los siguientes subobjetivos que van a guiar el desarrollo de nuestra investigación:

- 1.- Establecer que sistemas de información se están utilizando actualmente y su utilidad en la toma de decisiones.
- 2.- Determinar la influencia del entorno en la elección del sistema de información interno.
- 3.- Determinar la influencia de la estructura organizativa en la elección del sistema de información interno.
- 4.- Determinar la influencia de la estrategia organizativa en la elección del sistema de información interno.
- 5.- Determinar la influencia de la cultura empresarial en la elección del sistema de información interno.
- 6.- Determinar la influencia de las características propias de la organización en la elección del sistema de información interno.

La identificación de las variables que potencialmente influyen o están implicadas en la elección y eficiencia del sistema de información contable han ido aumentando conforme cambiaba el entorno organizativo (Chenhall, 2003). Es por ello, que de los diferentes enfoques o aproximaciones que se han planteado a lo largo de la historia en la investigación en contabilidad de gestión, la presente tesis tiene su apoyo en la Teoría de la Contingencia, debido principalmente, a que esta Teoría ha ido evolucionando, incorporando variables contextuales en el modelo, en la medida en que se demostraban necesarias para la determinación de los sistemas de información internos. La

## Introducción

---

premise de la que parte esta Teoría es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar las organizaciones, ya que dependerá de las circunstancias determinadas en las que se encuentre (Scott, 1987).

Una vez establecido el objetivo, y el marco teórico, siguiendo las recomendaciones de Klassen y Whybark (1999), debemos elegir el sector donde desarrollaremos nuestra investigación. Nos centramos en un solo sector económico, lo que permite acotar los efectos derivados de las condiciones de mercado, del ciclo económico y de la tecnología de producción.

Si analizamos el desarrollo de la economía vemos que el sector terciario no ha dejado de crecer en los últimos años, así el turismo y el ocio están a punto de convertirse en la primera “industria” a nivel mundial, experimentando el mayor crecimiento en términos de producción, valor añadido, inversión de capital y trabajo, según datos de la Organización Mundial de Turismo (OMT 2005).

Las previsiones de la OMT establecieron para la década 2000-2010 un crecimiento del orden del 3.5% anual, similar a la década pasada. Debido a lo cual, la especialización y la competitividad de las empresas turísticas ha ido acentuándose con el transcurso del tiempo.

El sector turístico, abarca empresas tan diferenciadas entre si como hoteles, agencias de viajes, clubes de golf, restaurantes, ferias, y parques temáticos, entre otros. La actividad turística está compuesta por una combinación de productos y servicios ofertados para satisfacer las expectativas de los visitantes durante su experiencia turística.



## Introducción

---

La empresa hotelera está caracterizada por un conjunto de prestaciones de servicios claramente diferenciados de otras organizaciones industriales y comerciales, por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen. Esta naturaleza contribuye a configurar un conjunto de características específicas para este sector. El conocimiento de éstas es clave para el éxito en el desarrollo y la implantación de un modelo de gestión que se adapta a las peculiaridades que envuelven a la organización y a su proceso productivo.

A su vez, en los últimos años se ha detectado un incremento desmedido de las plazas hoteleras, lo cual, puede provocar una sobreoferta, y eso unido a la creciente exigencia de los clientes y a la escasa capacidad de predecir el futuro, hace que los responsables de gestión tengan que formular unas estrategias cada vez más complejas, tendentes a alcanzar sus objetivos y poder ser competitivas dentro del sector. Todos estos cambios, están obligando a las organizaciones a adaptar sus sistemas de dirección y control, para mantener y mejorar su capacidad competitiva.

Por otra parte, resulta destacable la escasez de trabajos de investigación empíricos sobre el sector hotelero en España. Hecho puesto de manifiesto al realizar una revisión bibliográfica de los trabajos presentados en Congresos y Jornadas, así como, de la literatura publicada en España, comprobándose, que a pesar de que este sector turístico ha generado en el año 2004 un superávit en la Balanza de Pagos de 29.556 millones de euros, casi no existen trabajos y los que hay son básicamente descriptivos y no de carácter explicativo como pretende la presente Tesis Doctoral.

Descritos nuestros objetivos, el planteamiento teórico que guiará el desarrollo de la investigación, así como el sector específico donde validaremos las

## Introducción

---

hipótesis, en el siguiente punto explicaremos las partes en las que hemos estructurado el trabajo.

La investigación que planteamos obedece a un estudio explicativo. En este tipo de estudios se intenta avanzar en el conocimiento de los factores determinantes de un fenómeno y sus relaciones con otras partes de la realidad u otros fenómenos. Una tesis explicativa debe contar con una buena delimitación del fenómeno objeto de estudio, con un riguroso marco conceptual y una exposición del estado del sistema, y hacer hincapié en el planteamiento del modelo y de las hipótesis que serán contrastadas en el análisis empírico. Estos aspectos hemos intentado reflejarlos en las dos partes en las que hemos estructurado la presentación del trabajo.

La primera parte tiene un carácter teórico, en el cual se procede a una revisión de las diferentes aportaciones realizadas en el ámbito de estudio y se desarrolla la conceptualización de los elementos objeto de este trabajo. Asimismo, se describen las características propias del sector elegido para la presente tesis.

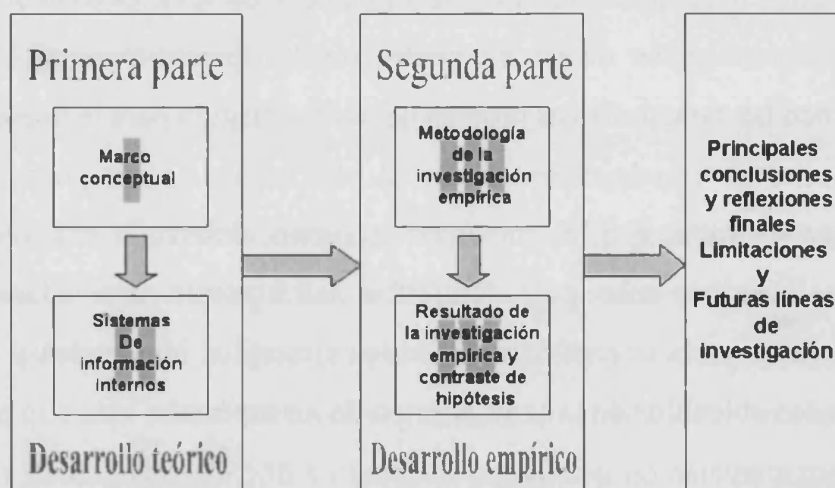
La segunda parte, con un contenido empírico, desarrolla la investigación de campo llevada a cabo para comprobar las hipótesis derivadas del modelo teórico, explica la operativización de los conceptos implicados y presenta los resultados obtenidos de la contrastación de las hipótesis.

Finalmente, se discuten los resultados empíricos en base a la revisión teórica realizada, cerrando con la presentación de las conclusiones del conjunto del trabajo.

La estructura de cada una de las partes, por capítulos, se refleja en la figura nº 2. A continuación, delimitamos el contenido de cada uno de los capítulos.

La primera parte engloba dos capítulos teóricos. En el Capítulo I se delimita el marco conceptual, para lo cual se estudiará como ha ido cambiando el entorno donde las organizaciones desarrollan su actividad. Analizando la evolución de la Teoría en contabilidad de gestión, se observa como ésta ha ido desarrollando herramientas y técnicas para que las organizaciones puedan adaptarse a los nuevos entornos sin perder su competitividad.

También se realiza un repaso de la literatura centrada en los sistemas de información internos que utilizan las empresas, y así establecer los métodos, técnicas o herramientas de gestión que emplean actualmente las organizaciones.



**Ilustración 2.** Estructura del trabajo

Para finalizar analizamos las características que determinan el entorno específico donde desarrollamos nuestra investigación.

En el capítulo II por una parte se revisan los antecedentes de la literatura sobre los sistemas de contabilidad de gestión, profundizando en la evolución de los sistemas de información que se han desarrollado con el fin de mejorar el control que los directivos pueden tener de la organización. Y por otra, se analizan las diferentes Teorías utilizadas en la investigación en Contabilidad de Gestión, justificando la que hemos considerado adecuada en nuestro trabajo, tomando como base de referencia el Objetivo General de la Tesis Doctoral, con el fin de determinar los distintos aspectos contextuales que influyen en la elección del sistema de información interno.

El marco teórico seleccionado es la Teoría de la Contingencia, ya que adopta una perspectiva social, en la que se consideran, no sólo los aspectos técnicos y neutrales, sino también los aspectos vinculados con la dimensión social de la organización en la que éstos son analizados.

La segunda parte también consta de dos capítulos. En el Capítulo III se describe el diseño de la investigación empírica, destacando los aspectos de carácter metodológico utilizados. Describimos el método de investigación elegido, los instrumentos de medidas de las variables objeto de estudio y el propio método de recogida de datos. También exponemos la técnica estadística utilizada para la contrastación de las hipótesis y la validación del modelo.

Como ya hemos comentado anteriormente, nuestra investigación se centra en un sector con pocos estudios realizados sobre el tema, debido a lo cual, la investigación empírica la hemos desarrollado en dos fases. En la primera se

## Introducción

---

realiza una investigación cuantitativa, en la cual se contrastan las hipótesis desarrolladas a partir del marco teórico. Para ello se utiliza una muestra de hoteles de 4 y 5 estrellas localizados en la Comunidad Valenciana, los cuales forman parte del “Listado de establecimientos turísticos” de la Generalitat Valenciana.

Con el análisis cuantitativo pretendemos determinar las características generales de los hoteles, así como los enfoques de control de gestión preferidos por sus gestores. La recopilación de esta información se realizará mediante encuestas y se ha seleccionado el modelo de ecuaciones estructurales como principal técnica de análisis multivariante ya que nos permite medir el efecto de las variables independientes sobre las variables dependientes.

En la segunda fase del estudio, se realiza una investigación cualitativa, mediante ésta obtenemos información relativa a explicaciones y/o descripciones de por qué se eligen ciertos enfoques y cuales son los niveles de satisfacción alcanzados con estos. Para lo cual tendremos realizar entrevistas semiestructuradas a los responsables de la gestión dentro de nuestra muestra.

Cabe destacar, tal y como señala Modell (2005), la triangulación de métodos, en nuestro estudio la combinación de la investigación cualitativa y la investigación cuantitativa en la medición de una misma unidad de análisis, permite aumentar la validez de los hallazgos y el grado de confianza en los mismos al aproximarse de una forma rigurosa a un fenómeno complejo.

En el capítulo IV se plasmaran los resultados obtenidos en el desarrollo del estudio empírico, con la finalidad de dar respuesta a las cuestiones a investigar y de contrastar las hipótesis planteadas en el capítulo anterior.

## Introducción

---

Por último se muestran las conclusiones de carácter general, las aportaciones más relevantes de esta investigación, las limitaciones que posee y las futuras líneas de investigación que se abren tras el desarrollo de esta investigación.



## **CAPÍTULO I**

### **MARCO CONCEPTUAL**

---





## **CAPÍTULO I**

---

### **MARCO CONCEPTUAL**

Este capítulo tiene como objetivo fijar un marco de referencia que nos permita la conceptualización de los elementos objeto de este estudio. Así en primer lugar, se definen los conceptos de control de gestión y contabilidad de gestión, y así, unificar ambos términos, y vincularlos con los sistemas de información internos. Posteriormente, se revisaran los antecedentes de la literatura sobre los sistemas de información internos. El objetivo principal es analizar la evolución de la literatura hasta llegar a las corrientes actuales, ya que una revisión del desarrollo histórico puede facilitar la comprensión de cómo la organización piensa y actúa con el paso del tiempo. Posteriormente, se expone una revisión de los trabajos de campo que intentan plasmar las prácticas utilizadas por las organizaciones en materia de contabilidad de gestión. Y por último, se describe el entorno específico donde vamos a realizar nuestra

investigación, los hoteles de 4 y 5 estrellas de la Comunidad Valenciana, señalando sus características principales y detallando criterios que nos han guiado a su elección.

## **1 EL CONTROL Y LA CONTABILIDAD EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN**

La necesidad de controlar las organizaciones para su buen gobierno y funcionamiento ha sido ampliamente analizada y descrita por los diferentes autores que han investigado sobre este tema (Collier, 2005). Existe gran diversidad de opiniones sobre la importancia de los sistemas de control, esta circunstancia ha generado un gran número de definiciones con distintos enfoques que ha provocado una cierta confusión en la propia definición de control (Fisher, 1995).

Emmanuel *et al.*, (1998), señalan que el término “control” es uno de los peor definidos, debido principalmente, a la cantidad de matices que posee esta palabra. Aunque todas ellas van ligadas a los conceptos de dominio, de objetivos de estrategia, de análisis de la situación actual, de evaluación y de sistemas de feed-back. Así pues, en la presente investigación utilizaremos el término control tal y como lo describe Kamm (1980): “conjunto de políticas, y procedimientos establecidos para estandarizar operaciones y para así poder medir el funcionamiento de la organización y asegurar el logro de sus objetivos”.

A pesar de esa falta de concreción, en general, se justifican los sistemas de control y sobre todo los contables, por su función de control, básica e imprescindible en la gestión empresarial. Además es el sistema que más

contribuye a mejorar las actuaciones de las organizaciones (Amat, 1991, Flamholtz, 1983). Sin embargo, hay estudios críticos que consideran que los sistemas de control no siempre dan resultados positivos (Abermethy y Brownell, 1997), y que no se puede encontrar un sistema ideal y perfecto que facilite la información suficiente para controlar y planificar la organización.

Una de las principales razones para la implantación de los sistemas de control es la dificultad de coordinar las actividades de los responsables de la organización, especialmente cuando estas aumentan de tamaño (Lawler y Grant-Rhode, 1976). También es necesaria la existencia de sistemas de control cuando existen incompatibilidades entre los objetivos de los miembros de la organización y se quiere mantener estable la estructura de las relaciones internas, incorporando mecanismos formales o informales para regular las actividades de sus miembros (Flamholtz, 1983).

Además, como apunta Anthony (2003), implantar el control en la organización se justifica debido a que mediante este proceso la dirección de la empresa se asegura que los recursos se obtienen y se utilizan de forma eficaz para conseguir los objetivos de la organización. De tal manera que la estrategia se pueda traducir en resultados (Lingle y Schiemann, 1996).

Aunque se puede restringir el proceso de control a la mera comparación de los resultados obtenidos con los previstos, para realizar un análisis a posteriori de las diferencias encontradas y valorar la eficacia de la gestión de la empresa en relación a los objetivos deseados, éste también se puede ampliar no considerando únicamente los aspectos financieros, sino teniendo en cuenta también el contexto en el cual se realizan las actividades, así como la influencia del comportamiento individual y la cultura organizativa. Esta última visión, no se limita a los aspectos técnicos de su diseño, sino que se adecua

tanto a la cultura organizativa como a las personas que forman parte de la organización. Considera el control como un mecanismo que permite la constante motivación, no centrándose únicamente en el resultado obtenido (Amat, 1991).

Ya sea en su concepto amplio, o en el restringido, mediante el proceso de control los responsables de la organización pretenden coordinar el comportamiento y los objetivos individuales de los subordinados, para conseguir las metas establecidas mediante la utilización eficaz y eficiente de los recursos disponibles y evaluar la actuación realizada, y por medio de un sistema de feedback, se facilite la toma de decisiones (Anthony, 2003).

En este marco se considera que la contabilidad de gestión comprende todos los procesos descritos anteriormente puesto que constituye la vía para concretar y alcanzar las metas fijadas por las organizaciones y para optimizar la eficiencia en costes y de esta forma ser competitiva, además es una herramienta para evaluar si las decisiones que se toman al asignar y utilizar los recursos, se alejan o se acercan a los objetivos establecidos (Ripoll, 1995).

Aunque no existe una única definición de contabilidad de gestión, Fernández y Muñoz, (1997) han realizado una revisión sobre las diferentes definiciones, observándose tres corrientes distintas. En primer lugar existe la corriente que consideran la contabilidad de gestión como una denominación más de la contabilidad de costes, ya que esta es la que se ha aplicado desde sus desarrollos iniciales, dentro de las organizaciones, fundamentalmente en aquellas con actividad transformadora o industrial, reciben por tanto un tratamiento de sinónimos. Dentro de esta corriente está el Comité de Contabilidad de Gestión de la American Accounting Association (1959).

En segundo lugar, figura la corriente que considera la contabilidad de gestión como una rama autónoma de la Contabilidad y por tanto separada de la contabilidad de costes. Así, la contabilidad de costes se centra en el proceso de la formación del coste del producto, mientras que la contabilidad de gestión se centra en la planificación y control. Sigue esta corriente el Institute of Management Accountants mediante su Statement of Management Accounting (1983).

La tercera corriente, liderada por el Chartered Institute of Management Accounting (CIMA), diferencia la contabilidad de gestión de la contabilidad de costes, pero dándole a ésta última un tratamiento dependiente de la primera. Por tanto, esta corriente considera a la acumulación, presentación e interpretación de la información facilitada por la contabilidad de costes, como parte o núcleo fundamental de la contabilidad de gestión. Así, de los resultados obtenidos en los informes que suministra la contabilidad de costes, en los que se establecen comparaciones entre datos reales y datos presupuestados, la dirección toma decisiones y formula las estrategias necesarias para el futuro. Tales decisiones están relacionadas, entre otros, con los siguientes aspectos: distribución de los recursos entre los centros o unidades organizativas, fabricación de nuevos productos, fijación de los precios de venta, modificación de los procesos productivos, etc.

En la presente investigación consideraremos la contabilidad de gestión dentro de la tercera corriente, reseñada anteriormente. Y para delimitar conceptualmente el término utilizamos la definición de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1990), la cual, en el Documento nº 1 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión, la define como: “la rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y

control, con el fin de suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones empresariales”

En definitiva, la contabilidad de gestión, tiene que proporcionar instrumentos adecuados para formalizar los sistemas de información internos, concebidos como un conjunto de normas y procedimientos que facilitan el suministro de información útil a la dirección para las decisiones de *planificación y control*, reflejando adecuadamente el escenario productivo y el entorno en que se desarrolla la organización.

Así pues, la contabilidad de gestión es un sistema de información capaz de suministrar datos relevantes para la gestión empresarial, entendiéndolo dentro de un proceso continuo de planificación y control que se desarrolla en un entorno social organizativo que ha de ser considerado.

## **2 ÁMBITO DE REFERENCIA**

En este apartado se ha llevado a cabo una primera aproximación de los diferentes sistemas de información de gestión. Primero se han analizado los cambios que se han producido en el entorno en los últimos años. Seguidamente nos centraremos en la evolución que han experimentado estos sistemas, estudiando como han ido desarrollando herramientas y técnicas, gracias a las cuales, las organizaciones puedan adaptarse a los cambios descritos anteriormente, sin perder su competitividad.

## **2.1 Los cambios en el entorno empresarial y su impacto en las organizaciones**

Si analizamos el entorno donde desarrollan su actividad las organizaciones, encontramos, que hasta 1970 éste se podía definir como estable y con una reducida presión competitiva, las organizaciones se caracterizaban por tener unas estructuras jerárquicas y centralizadas, los productos tenían un ciclo de vida largo, y el proceso de decisión era relativamente sencillo (Grant *et al.*, 1994). Pero el entorno que emerge a partir de 1973 y que se acentúa a partir de los años ochenta se distingue del anteriormente descrito, por los aspectos señalados a continuación.

En primer lugar, la tecnología es cada vez un factor más decisivo, el cambio tecnológico es continuo, y ello permite introducir cambios en los procesos de producción (robótica, almacenamiento automatizado), de materiales (composites, cerámica, plásticos) y de productos (biotecnología, telecomunicaciones, informática), cuya adopción supone disponer de ventajas importantes para mejorar la posición competitiva de las organizaciones (Bruggeman y Slagmulder, 1995).

Como consecuencia de la introducción de las nuevas tecnologías de producción, el proceso productivo cambia, desaparece la producción continua, se buscan sistemas más flexibles, con líneas de productos poco repetitivas, acortando el ciclo de vida de éstos, y adaptándose continuamente a las necesidades de los clientes. Además de conseguir reducciones en las mermas, en la subactividad y en la producción en curso (Morgan y Daniels, 2001).



Todo lo anteriormente expuesto, como afirma Bierley (2001), complica la utilización de los sistemas de información tradicionales basados en estándares técnicos que en estas condiciones son difíciles de calcular.

En segundo lugar, se ha producido lo que se ha denominado “globalización o mundialización en la economía”, siguiendo la definición del Fondo Monetario Internacional (FMI) "La globalización es una interdependencia económica creciente del conjunto de países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como, de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que se acelera y generaliza la difusión de tecnología".

La primera consecuencia evidente, asociada al proceso de globalización, es un aumento de la comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo. Debido principalmente a la unificación de mercados, sociedades y culturas. Así, los modos de producción y de movimientos de capital se configuran a escala planetaria, mientras los gobiernos van perdiendo atribuciones ante lo que se ha denominado la sociedad en red (Koen, 2004).

Esta mundialización ha ampliado las oportunidades para que economías individuales participen más activamente de las redes internacionales de producción. En definitiva, se vuelven anacrónicos los aislacionismos, ya que ahora son permeables las fronteras nacionales, gracias a lo cual, cristalizan nuevas formas de organización y conexión económica y social (Meyer, 2000).

En tercer lugar, señalar los cambios que se han producido en los hábitos de comportamiento, en las relaciones sociales, así como en las instituciones sociales tradicionales. La aceptación de la estructura de poder, la conformidad y la ausencia de espíritu crítico se han ido diluyendo progresivamente. Debido

a lo cual, las estructuras organizativas también han ido cambiando, disminuyen los procedimientos y reglas de comportamiento dentro de las organizaciones, descentralizando la toma de decisiones (Hage, 1980). Es decir, se abandonan las formas jerárquicas anteriores y son sustituidas por estructuras orgánicas.

En cuarto lugar, señalar que las organizaciones han dejado de plantearse como único elemento de competitividad la minimización de costes, dado que las organizaciones buscan objetivos cualitativos tales como la calidad o los tiempos de respuesta o suministro de pedidos a clientes. Si analizamos los factores críticos de éxito en una organización, éstos ya no están solamente ligados a la minimización de los costes, sino también, a la satisfacción del cliente, la innovación, la calidad, la adaptabilidad y el plazo de entrega (Douglas y Conger, 2003).

Por tanto, los gestores necesitarán sistemas de información que estén en relación con los objetivos de la organización, con la estructura y con su manera de ser (Chenhall, 2003). Estos sistemas intentan incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros y para identificar los problemas que se pueden presentar (Lawer y Grant-Rhode, 1976).

Esta necesidad de disponer de información afecta a todas las organizaciones de cualquier sector económico, ya sea público o privado (Waldhorn *et al.*, 1989). Y como señalamos en el apartado anterior, entre los sistemas de información por excelencia están los sistemas contables, ya que pueden estar diseñados para dar información objetiva y cuantificable de todos los niveles de la organización, y así favorecer la eficacia (Hopwood, 1972a). Es importante destacar que la contabilidad de gestión es uno de los instrumentos básicos que

le permite a la organización captar, medir y valorar la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar información relevante para la toma de decisiones que permita a la organización alcanzar sus objetivos (Emmanuel *et al.*, 1991).

## **2.2 Evolución de los sistemas de información internos**

Existen indicios de la práctica de la contabilidad desde hace siglos. Ya existía de forma profesional en el antiguo Egipto, ejercida por un escriba, que era un especialista en la teneduría de libros y cuyo papel social era de primer orden (Ezzamel, 1994). En todo caso, la necesidad de información sobre transacciones es tan antigua como el intercambio comercial (Gutierrez, 2005).

Aunque no existe unanimidad entre los diversos autores sobre los orígenes de la contabilidad de costes, éstos coinciden en señalar que se pueden definir dos períodos bien diferenciados, un primer período desde principios del siglo XV hasta el tercer cuarto del siglo XIX y otro posterior, desde el siglo XIX hasta nuestros días (Blanco Dopico, 1994).

El primer período se caracteriza por el registro contable de la actividad industrial, con una evolución muy limitada. Por ejemplo, trabajos como los de Fleischman y Parker (1991) en Reino Unido, Hosking y Macve (1988) y Tyson (1990) en Estados Unidos y Carmona *et al.*, (1997, 1998, 2002), en España encontraron, registros detallados de consumos de materiales y salarios, con técnicas de control interno.

La aparición de la contabilidad de costes con carácter científico vino como consecuencia de la necesidad de dar respuesta a los efectos de la revolución industrial en el siglo XIX.

Es a partir del tercer cuarto del siglo XIX, cuando las organizaciones se ven cada vez más necesitadas de información relacionada con la acumulación de costes para poder tomar decisiones y gestionar correctamente. En este escenario, el papel de éstos sistemas era de control automático, *Máquina de Respuestas*, (Hopwood, 1987a), ya que la contabilidad de gestión se componía de una serie de mecanismos de control, y a cada problema se asocia una solución supuestamente óptima.

En general, estas organizaciones tenían que procesar productos relativamente homogéneos de forma eficiente. Esto es, convertir las materias primas en un único producto final. Si la actividad se desarrollaba eficientemente, los directivos deducían que sus productos y la empresa eran rentables (Gutiérrez, 2005). Las medidas desarrolladas eran específicas para el producto y proceso de cada organización, y tenían la característica común de medir la eficiencia con que los recursos eran convertidos en productos terminados o en ingresos por ventas.

Según Garner (1947), en las últimas décadas del siglo XIX fue cuando se registró un mayor interés teórico por la contabilidad de costes. Este autor identificó en este período los siguientes avances: integración de las cuentas de la fábrica en los registros generales; discusión de los detalles implicados en el manejo, registro y valoración de los materiales; tratamiento del registro y valoración de la mano de obra; y aparición de las primeras propuestas de imputación de costes indirectos.

La concentración de actividades cualitativamente diferentes en la misma organización, obligo a nuevas innovaciones en la contabilidad de gestión en las primeras décadas del siglo XX (Johnson y Kaplan, 1997). A partir de aquí, se diseñaron sistemas de presupuestación capaces de coordinar las actividades y asignar los recursos de los diferentes grupos operativos.

Los sistemas de cálculo de costes se basaban, sobre todo en la doctrina de la Europa continental, en el denominado método del las secciones homogéneas (AECA, 1990), en virtud del cual los costes totales de producción incurridos, durante el ejercicio deben ser localizados en los distintos departamentos o centros de actividad (secciones homogéneas), a través de los que transitan los distintos productos.

Posteriormente se imputaba el coste en función del consumo que cada producto u objeto de coste haya efectuado. Para ello, con carácter previo, deberían definirse en cada centro de costes, las unidades de obra o de actividad que representan la medición o cuantificación de la variable que determina la capacidad de trabajo del centro. Si analizamos la literatura existente, un gran número de empresas emplean una única unidad de obra, incluso para todos los centros, siendo la más utilizada “las horas-hombre” (Brierly, 2001).

Pero la innovación más relevante fue la medida del retorno sobre la inversión (return on investment), conocido por sus siglas ROI. Este indicador proporcionaba una medida global del éxito de cada unidad operativa y de la organización en su conjunto (Gutiérrez, 2005).

A mediados del siglo XX el objetivo de la contabilidad de costes era determinar el coste del producto con rigor. Así, el coste se concebía como único y estaba basado en la idea de la verdad absoluta (Horngren, 1982). El

método de cálculo de costes predominante en esta época era el coste completo (full cost).

El sistema de costes estaba orientado fundamentalmente, hacia el producto, puesto que se pretende configurar un sistema de información que permita medir el coste de elaboración del producto, y controlar los niveles de eficiencia alcanzados, con relación a los factores productivos (Bromwich y Bhimani, 1989).

El proceso de control estaba basado en procedimientos contables y presupuestarios en los que prima el cumplimiento de las normas, otorgando un gran énfasis al resultado, el cual se medía principalmente a través de indicadores cuantitativos (rentabilidad, solvencia, eficiencia de las inversiones), con un horizonte prácticamente limitado al corto plazo (Amat, 1991).

Es a partir de los años sesenta cuando los investigadores en contabilidad de gestión señalan que el uso del coste completo no ofrece información relevante para la toma de decisiones. Es entonces cuando se implanta el coste variable (Direct costing), como alternativa al coste completo, ya que éste facilitaba la toma de decisiones y el control.

De todo lo anterior se puede concluir, que la contabilidad de gestión, hasta estos momentos, se había desarrollado principalmente para ser aplicada en empresas industriales, otorgando su principal énfasis al control de costes de producción.

Sin embargo, este modelo quedó desfasado a partir del último cuarto del siglo XX, al cambiar radicalmente el entorno por el aumento de la competencia,

debido principalmente al avance en los medios de comunicación y por la innovación tecnológica (Abrahamson, 1991). Como consecuencia de lo anterior, las organizaciones se enfrentan a un incremento de la incertidumbre que originó la concepción de los sistemas de información contables como *Máquinas de Aprendizaje* (Hopwood, 1987), que intentan anticiparse a los problemas que provocan en la gestión los cambios que estaban ocurriendo.

La existencia de una mayor incertidumbre supone que las decisiones y el comportamiento sean difíciles de estructurar y analizar en términos racionales y lógicos. Esto también comporta, que se disponga de un modelo predictivo limitado e insuficiente respecto a la relación “a priori” del resultado deseado con los recursos necesarios y las decisiones más apropiadas para conseguirlo (Amat, 1991).

Ante la necesidad de mejorar el control de las organizaciones y de sistemas de información contables más abiertos, se evidencia las dificultades que la contabilidad de costes tradicional tenía para adaptarse a los nuevos entornos.

Es en este momento cuando adquiere importancia la creencia implícita de que la toma de decisiones y el proceso de control serán mejores cuanto más detallada, frecuente y cuantitativa sea la información (Amat, 1991). Es en este período cuando la contabilidad de costes se desmarca en gran medida de la contabilidad financiera y se generan multitud de modelos y técnicas que pretenden proporcionar distintos tipos de información para poder tomar diferentes decisiones (Kaplan y Norton, 1992). El reto consistía en proporcionar información útil para sus diferentes usuarios y niveles de gestión, variando el contenido y las características de la misma. La información empleada para la gestión de las organizaciones en el nuevo entorno, debe ser

de carácter múltiple (Alvarez-Dardet, 1993; Blanco Ibarra, 1995; Sierra y Escobar, 1996).

Como consecuencia de lo anterior, la contabilidad de gestión incorpora nuevos aspectos hasta ahora insospechados como consecuencia de las nuevas necesidades de la organización. Cuestiones como la satisfacción del cliente, calidad o medio ambiente pasan a ser puntos de referencia importantes para el seguimiento y control de la gestión de las empresas, incorporando aspectos cualitativos a los sistemas de información.

La necesidad de información adecuada, concisa y concreta por parte de las organizaciones ha propiciado la aparición de informes resúmenes, llamados cuadros de mando, que pretenden resumir la actividad de la empresa. Aunque esta técnica ya se utilizaba en los años 70, ha sido en los últimos tiempos cuando ha evolucionado hacia el Cuadro de Mando Integral, ofreciendo una información basada en el control y seguimiento de parámetros considerados clave para la consecución de la estrategia (Ripoll *et al.*, 2005).

Con respecto a la organización de las empresas también se han producido cambios significativos. En el nuevo entorno los empleados se unen en grupos de trabajo que pueden realizar una tarea concreta, e incluso se pueden formar grupos de mejora que, en algunos casos, se autogestionan en determinadas materias y tienen cierta autonomía para la toma de decisiones (Gutierrez, 2005).

En base a esta problemática, la contabilidad de gestión debe seguir acomodándose a los nuevos sistemas productivos y a la nueva realidad social. Los instrumentos adecuados para ofrecer la información necesaria a las organizaciones deben tener en cuenta todas las variables que intervienen, así



como las interrelaciones entre los instrumentos de control financiero y el comportamiento humano. Para así poder medir la eficacia y la eficiencia. Los sistemas de información que pueda ofrecer la contabilidad de gestión tendrán validez siempre y cuando sean útiles para los usuarios y les permitan tomar las decisiones adecuadas. Por lo tanto, se deberá tener en cuenta en todo momento la realidad cambiante de la organización, el comportamiento y los estilos de dirección de las personas que finalmente deberán utilizar dichos sistemas.

A modo de resumen, se puede decir, que la contabilidad de gestión se ha ido adecuando a las necesidades de la empresa en todo momento. La mayor parte de los sistemas de contabilidad de gestión tradicionales se han desarrollado en entornos estables y con una reducida presión competitiva, la propiedad solía asumir una dirección centralizada, con una producción de artículos estándar que tenían un ciclo de vida largo y un alto porcentaje de mano de obra y gastos de fabricación. Los sistemas de información son básicamente de carácter financiero y están integrados en un sólo departamento (Kellet y Sweeting, 1991).

Un punto de inflexión en esta evolución, han sido sin duda, los cambios tecnológicos, organizativos y culturales ocurridos en las dos últimas décadas del siglo XX. Los gestores necesitan sistemas de información que estén en relación con los objetivos de la organización, con su estructura y con su manera de ser. Estos sistemas intentan incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros y para identificar los problemas que se pueden presentar (Lawer y Grant- Rhode, 1976). Muchos sistemas de control son esencialmente sistemas de gestión que recogen información sobre aspectos específicos de la actuación de la organización y la transmiten a sus miembros para, a partir de ésta, tomar decisiones (Abernethy y Brownell, 1997).

### **3 ESTADO DEL SISTEMA EN LA PRÁCTICA EMPRESARIAL**

Los cambios que se han ido produciendo en el entorno empresarial han obligado a las organizaciones a adaptar sus sistemas de información internos para mantener y mejorar su capacidad competitiva (Williams y Seaman, 2001). Se hace necesario por tanto, planificar y gestionar las actuaciones de los diferentes participantes de la organización, de tal manera que se pueda hacer frente a las incertidumbres que generan los constantes cambios en el mercado, la competencia, la internacionalización, la globalización y el incierto futuro (Merchant, 1981).

La contabilidad de gestión aglutina diferentes instrumentos de información a través de los cuales pretende dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones, para optimizar la eficiencia y ser competitivas. Su finalidad es suministrar la información relevante para la toma de decisiones empresariales (AECA, 1990), ya que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control.

Analizando la literatura en contabilidad de costes y de gestión en la última década, se observa un crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general, y los sistemas de cálculo de costes utilizados por las organizaciones en particular. Este crecimiento puede ser atribuido probablemente a tres factores.

Como primer factor señalar que a principios de 1990 había muy poca evidencia disponible sobre las prácticas de contabilidad de gestión (Shields, 1997), sin embargo se empezó a detectar que había un desfase (gap) entre la teoría y la práctica en contabilidad (Scapens, 1991), esto implicaba que la teoría había tenido poca influencia en la práctica (Choudhury, 1986; Eduards y

Emmanuel, 1990; Innes y Mitchell, 1990), las investigaciones sobre las prácticas contables ayudaron a sustentar la existencia y medición de dicho desfase, identificando las posibles reformas que se deberían realizar (Bierley, 2001).

El segundo factor está relacionado con los cambios que se están produciendo en el entorno de muchas organizaciones, como, la desregularización, el incremento de la competencia, debido principalmente a la globalización, y la gran variedad de sistemas de información disponibles en software (Bierley, 2001). Esta situación evidencia la necesidad que tienen las organizaciones de adaptar sus sistemas de información internos al nuevo entorno, ya que en caso contrario, no podrán ser competidores globales, eficientes y efectivos (Cooper, 1996; Lal y Hassel, 1998; Selto y Widener, 2004), y la mejor forma de conocer como se adaptan las organizaciones a los nuevos entornos es mediante la realización de encuestas (Drury y Tayles, 1995).

Y el tercer factor está relacionado con las críticas que recibieron al final de los años 80 las prácticas de costes. Las principales provenían de Kaplan, Cooper y Jonson (Cooper y Kaplan, 1991, 1998; Johnson y Kaplan, 1987; Kaplan, 1984, 1988, 1990).

Las críticas están dirigidas hacia los sistemas de reparto utilizados y la finalidad perseguida con el cálculo de costes, así argumentan, que se están utilizando sistemas de repartos de costes simplistas, normalmente en función de las horas de mano de obra directa, y ésta ya no es una unidad de obra representativa para el reparto de los costes generales, debido principalmente a la disminución que ha experimentado este factor, frente a otros factores productivos, produciéndose distorsiones en los costes asignados a los productos. Además, añaden, que la finalidad última del cálculo de coste es la

valoración del inventario, según las necesidades de la contabilidad financiera, y este coste puede no es el idóneo para tomar decisiones (Kaplan, 1984, 1988, 1990).

Sin embargo estas críticas has sido obtenidas a través de contactos informales con académicos y de la observación de un pequeño número de empresas (Brierly, 2001), por lo que la carencia de datos empíricos que apoyen o nieguen estas críticas, enfatiza la necesidad de realizar encuestas sobre los sistemas de información gerencial que utilizan las empresas. Ya que, la información sobre las prácticas de contabilidad de gestión es absolutamente pobre y a veces incluso anecdótica (Anthony 1989). Además están referenciadas en Estados Unidos casi todas, y aunque sus ideas son conocidas fuera de su país, Bromwich y Bhimani (1994) exponen que en Gran Bretaña no se percibe que la contabilidad de gestión este en crisis, ya que la evolución es el resultado de los cambios tecnológicos acaecidos en las últimas décadas y hablar de crisis y revolución puede ser el reflejo de problemas e intereses puramente estadounidenses.

Todo lo anterior, justifica la necesidad de realizar investigaciones, para identificar las técnicas de contabilidad de gestión utilizadas y desmontar la creencia hecha frecuentemente en la literatura de que una particular técnica es usada por muchas compañías, cuando no hay evidencia empírica de su uso (Anthony, 1989). Sin embargo, las prácticas de contabilidad de gestión son difícilmente verificables, debido a que estos datos no están disponibles (Holzer y Norreklit 1991).

En los últimos años ha habido un creciente interés por la contabilidad de gestión, principalmente en Europa (AECA, 1994; Andersen y Rohde, 1994; Bescos, 2003; Bhimani, 1996; Brierley, 2001; Drury y Tayles, 2000, 2006;

Guilding *et al.*, 2000; Lamminmaki y Drury, 2001; Lukka y Granlund, 1996; Pellinen, 2003). Demostrando mediante estudios empíricos que las empresas siguen utilizando sistemas de cálculo de costes tradicionales y controles presupuestarios como se pone de manifiesto en el siguiente epígrafe. En la tabla nº 1 quedan recogidos los principales trabajos de investigación que analizan la utilización, por parte de las organizaciones, de las distintas herramientas de la contabilidad de gestión. Los trabajos los hemos clasificados en función del tema analizado. Así el primer grupo está destinado a los estudios que miden la implantación de los sistemas tradicionales de contabilidad. El segundo grupo recoge los trabajos que además de los métodos tradicionales, investigan el grado de implantación del ABC (Activity Based Costing). El tercero, agrupa todos los relacionados con el uso de los presupuestos. Y por último, el cuarto grupo acoge los trabajos vinculados exclusivamente con la utilización de las nuevas técnicas de gestión.

Debido a que un mismo estudio aborda diferentes conceptos, en los siguientes apartados, recogemos los principales resultados que obtienen estos trabajos, ordenándolos en función de la proposición analizada.

### **3.1 Sistemas de información utilizados**

La Contabilidad es el sistema de información cuantitativa principal de la empresa y entre sus objetivos está el de facilitar informes internos para la planificación, control y evaluación (Johnson y Kaplan 1987), así como informes externos como los estados financieros para los inversionistas, autoridades y otros interesados. Nos encontramos con dos ámbitos con

objetivos e usuarios diferentes, y que además pueden exigir una forma diferente de agregar los datos.

Una buena base de datos será aquella que nos permita combinar y ajustar los datos para satisfacer las necesidades de información de los dos ámbitos. Para ello, el sistema de información puede estar integrado en un todo, es decir, la contabilidad de costes se inserta en la contabilidad general, siguiendo los mismos criterios de valoración (monismo), o en sistemas de información separados, cada uno de los cuales tendrá diferentes objetivos, criterios de valoración y usuarios (dualismo).

Como señalan Johnson y Kaplan (1987), un sólo sistema de información no satisface las necesidades de información, antes mencionadas, debido principalmente a la importancia que tienen los objetivos de la contabilidad financiera (obtención de los estados financieros), los cuales no coinciden con los objetivos de la contabilidad de gestión, (suministrar datos relevantes y oportunos para la toma de decisiones) por lo que los primeros tienden a dominar el sistema de información y los datos obtenidos no nos sirven para planificar, controlar y evaluar nuestra actividad.

Investigaciones realizadas en Reino Unido indican que las organizaciones normalmente operan con un sólo sistema de información (monismo), pero el sistema de información es flexible, así a partir de él, se pueden obtener los datos que necesita la contabilidad financiera y los datos que necesita la contabilidad de gestión para cumplir sus objetivos (Bright *et al.*, 1992; Lyne 1992).

En esta línea de trabajos Drury *et al.*, (1993) encuentran que la contabilidad de gestión se prepara con las mismas bases que la contabilidad financiera, y el

84% de las empresas valoran las existencias usando un coste completo como se especifica en la normas de valoración financieras. Drury y Tales (2000), establecen que sólo el 9% de las empresas encuestadas separan los sistemas de costes para valorar las existencias de los utilizados para la toma de decisiones. De manera más concreta, Scapens *et al.*, (1996) señalan que aunque ambos sistemas de información están integrados, la inclusión de estadísticas de costes les aporta flexibilidad, y gracias a éstas la contabilidad financiera no tiene influencia directa sobre la contabilidad de gestión.

Trabajos como los de Granlund y Lukka (1998a, 1998b, 2004), en Finlandia, Ask y Ax en Suecia (1992), o el trabajo realizado en España por AECA (1994), llegan a conclusiones similares a las anteriores, existe un gran porcentaje de organizaciones que utilizan un único sistema de información, relacionando el ámbito interno con el ámbito externo y la razón principal argumentada por las organizaciones es la simplicidad que tiene este método, frente al resto de opciones.

### **3.2 Métodos del cálculo de costes.**

#### **3.2.1 Atendiendo al tipo de costes imputados:**

En la contabilidad de gestión existen diferentes métodos para el cálculo de costes, su elección siempre depende de la información y los objetivos que se pretendan conseguir, así como de las características particulares de cada empresa (Serra, 2000). Si los clasificamos según el grado de atribución, tendremos sistemas de costes completos y sistemas de costes parciales.

El método del coste completo sostiene que todos los costes en los que incurre la empresa para producir y vender deben incorporarse al coste final de la producción. En otras palabras, el coste final absorbe todos los costes de explotación normal y corriente de la empresa (Schildbach, 1997).

Este método de coste se sustenta en la clasificación de los costes por su naturaleza en directos e indirectos con respecto al producto o servicio de la empresa. De estos costes los primeros se asignan directamente al producto o servicio y los segundos deben imputarse también al coste final del mismo mediante algún criterio de reparto, a menudo a través de centros de costes previamente definidos para cada organización. De esta forma, el coste final del producto o servicio está integrado por todos los costes, bien sean directos o indirectos (Serra, 2000).

Un sistema de costes completos se ve influido por las unidades de obra elegidas para el reparto de los costes comunes y por el mayor o menor volumen de producción, debido a que se calcula un coste medio de las unidades homogéneas producidas. Todo ello presenta graves inconvenientes cuando la magnitud del coste unitario es utilizada para la toma de ciertas decisiones (precios de venta, volúmenes deseables de producción, supresión de algún producto o servicio, etc.) ya que el margen industrial del producto, no es un buen indicador de la rentabilidad.

Los modelos de asignación de costes parciales incorporan a los portadores intermedios o finales sólo parte de los costes generados en la actividad de la empresa, obteniendo así, por comparación con los ingresos unos montantes (márgenes) idóneos para el análisis económico e información útil para la toma de decisiones sobre el proceso productivo y la comercialización del producto o servicio (Mallo *et al.*, 2000).



La principal ventaja que aportan los modelos de asignación de costes parciales frente a los modelos de costes completos es la eliminación de la subjetividad que proporcionan ciertas bases de imputación de costes indirectos (Lukka y Granlund 1996).

El problema que plantea este tipo de modelo es que no son útiles para presentar la información en las cuentas anuales de las empresas (Vilar, 2000), no obstante si se tienen en cuenta las amplias posibilidades que ofrece la informática, a partir de una misma base de datos básicos, podemos construir ambos modelos (coste completo y coste variable) y así utilizar cada uno para aquellas cuestiones que sea mas apto.

Sin embargo, la reciente literatura sobre contabilidad de costes, por ejemplo la literatura referente al ABC, presenta el punto de vista contrario, esto es, la toma de decisiones (especialmente en precios) calculada a partir de un coste parcial, es pobre, y probablemente conduzca a decisiones equivocadas (Kaplan, 1988).

Si analizamos el proceso habitual de asignación de costes en el modelo ABC, esta se inicia con la localización de los costes en las secciones o centros de costes correspondientes, al igual que en el sistema de costes completos. Posteriormente, los costes de las secciones se reparten entre las actividades<sup>1</sup> que se realizan en cada sección, y por último los costes de las actividades se asignan a los productos u otros objetivos de costes, en función de las causas o inductores de costes.

Los estudios empíricos que estudian cuales son los métodos de asignación utilizados por las empresas concluyen que una amplia mayoría de

---

<sup>1</sup> Conjunto de tareas que generan costes y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de la organización.

organizaciones utilizan el coste completo como método para asignación de los costes, así Ask y Ax (1992) indican que en Suecia, un 60% de empresas aplican el coste completo y un 30% lo aplica simultáneamente con el coste variable. Coates y Longden (1989) y Hendricks (1988) señalan que el 85% de las compañías en Estados Unidos también aplican el coste completo, incluidas las de alta tecnología. En España (AECA, 1994), obtienen que el 47% de las empresas trabajan con el coste completo totales, y el 37% de éstas utilizan el coste completo industrial. Drury *et al.*, (1993) obtienen que el 58% de las empresas utilizan el coste completo, del resto un 54% de las empresas utilizan ambos métodos, aunque en su investigación halla que las grandes empresas tienden a utilizar prioritariamente el sistema de costes variables.

Aunque como afirma Lukka y Granlund, (1996), dentro de las empresas que utilizan el coste completo, vale la pena analizar como realizan la imputación de los costes generales o de estructura ya que estos representan un porcentaje cada vez mayor de nuestros costes.

Algunas organizaciones simplifican la imputación de los costes generales o de estructura no asignándolos a los centros de costes, calculando una unidad de obra para toda la empresa, y esto proporciona una asignación igual a todos los servicios o productos independientemente del centro o departamento donde se han elaborado (Drury y Tales, 2000).

Esta unidad de obra es aceptada para valorar las mercaderías, pero puede no ser útil si la información de costes se utiliza para la toma de decisiones (Cooper y Kaplan, 1991; Drury y Tales, 1995). Una sola unidad de obra se puede utilizar como método para imputar costes generales cuando los productos consumen recursos de varios departamentos en la misma proporción, si este último requisito no se cumple, no es factible la utilización de una sola unidad de obra.

Si revisamos lo que hacen las empresas: Drury *et al.*, (1993) encuentra que en Reino Unido hay una minoría de empresas (26%) que utilizan una sola unidad de obra, Clarke (1992) señala que el porcentaje de empresas que lo utiliza en Irlanda alcanza el 51%, en Nueva Zelanda el porcentaje de empresas llega hasta el 48%, mientras que en Finlandia (Lukka y Granlind, 1996), Noruega (Bjonenak, 1997) y Suecia (Ask y Ax, 1992), los porcentajes son mínimos, variando entre el 5% y 1%.

Si nos ponemos en el otro extremo, las conclusiones que obtiene Drury *et al.*, (1993), apuntan a que hay un 20% de empresas que utilizan hasta 20 de unidades de obra diferentes para asignar estos costes, lo que llega a considerar un exceso.

La única explicación que se puede ofrecer para seguir aplicando una única tasa de imputación, es la de considerar que el coste es similar, independientemente del número de unidades de obra utilizada. (Brierly, 2001).

Si nos centramos en el sector servicios, las conclusiones que obtienen Wareru *et al.*, (2004) apuntan a que tres de las cuatro empresas entrevistadas utilizan el método del coste variable como método de asignación de costes. Y más concretamente dentro del sector hoteles Collier y Gregory (1995), en su análisis de 6 grupos hoteleros de Gran Bretaña, observan que todas las organizaciones analizadas en este estudio, utilizan el coste variable, reconociendo la mano de obra como un coste semivariable, pero que es tratado como fijo ya que así se simplifican los cálculos.

### 3.2.2 Atendiendo a la perspectiva temporal utilizada

Si tenemos en cuenta la perspectiva temporal utilizada en el cálculo de costes nos encontramos tres sistemas de costes. En primer lugar, el sistema de costes reales o históricos, en los que la determinación se realiza *ex post*, los datos utilizados (cantidades consumidas y precios de los factores) corresponden a medidas y valores en los que realmente se ha incurrido.

En segundo lugar estarían los sistemas predeterminados, la determinación se realiza *ex ante*, los datos utilizados corresponden a previsiones sobre el consumo de los factores y los precios de los mismos, se trata de un coste anticipado o planeado que se puede tratar como un objetivo a cumplir.

En tercer lugar tendríamos los sistemas normalizados, se trata de un sistema híbrido entre los sistemas de costes históricos (datos reales) y los estándares (datos previsionales). En los sistemas de costes normales, el coste de los materiales directos y de la mano de obra directa son imputados en términos reales; sin embargo, los Costes Indirectos de Producción (CIP) son estimados sobre la base de un nivel de actividad previsto o esperado. Así pues, se procede a promediar o normalizar los CIP totales de un periodo sobre la base de una actividad productiva, con la finalidad de lograr una tasa preestablecida de CIP, al objeto de distribuir dichos costes a los outputs obtenidos. Concretamente, en estos sistemas, los costes se acumulan a medida que se incurre en ellos, pero en el caso de los CIP se aplican a la producción sobre la base de consumos reales de los factores productivos, multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de CIP. Del mismo modo que los sistemas de costes estándares, al finalizar el ejercicio económico se deberá comparar los CIP estimados con los reales (cálculo de desviaciones), analizando las causas de las posibles diferencias acaecidas (proceso de *feed-back*) (Ripoll y Balada, 2001).

Analizando lo que hacen las empresas observamos, que los costes estándar son aplicados como método principal en el 36% de los casos analizados por Lukka y Granlund (1996), y conjuntamente con otro método en el 33% de los casos, si analizamos otros estudios nos encontramos con porcentajes similares en Baraldi, (1998); Clarke (1992); Drury y Tales, (1994; 1995; 1997). Las razones que dan para el uso de los costes estándar son: la facilidad del cálculo, el ahorro de tiempo y la posibilidad del cálculo y posterior análisis de las desviaciones.

En el trabajo de AECA (1994), encontramos que el 35% de las empresas utilizan el coste histórico, aproximadamente una cuarta parte de las empresas trabaja con costes estándar y otra cuarta parte con costes normalizados, y sólo un 10% de las empresas dicen emplear modelos de costes con unidades físicas reales y tasas preestablecidas.

### **3.3 Objetivos que se persiguen con el cálculo de costes**

Los objetivos de la contabilidad de costes han ido evolucionando con el tiempo, dentro de los avatares de su propia historia, actualmente destacamos la obtención de información con una perspectiva a corto plazo para:

- a) Calcular los costes de los diferentes productos o servicios que prestan, y el consiguiente resultado de su venta. Este es el objetivo clásico de la contabilidad de costes, Esta función de instrumento de valoración enlaza con las necesidades de la contabilidad para usuarios externos. Su perspectiva temporal es fundamentalmente el pasado, ya que se trata de conocer cuál ha sido el coste incurrido, aunque dicha información puede conectar con el futuro.

- b) El control de la gestión de la empresa, así de esta forma se puede evaluar de forma periódica el cumplimiento de los objetivos, que habían sido cuantificados a través de presupuestos y tomar las decisiones correctoras oportunas.
  
- c) La toma de decisiones, la contabilidad de gestión debe generar la información necesaria para afrontar con éxito las distintas decisiones empresariales. La perspectiva temporal es de futuro conecta con el control de gestión y las medidas correctoras adoptadas.

Al examinar los objetivos de la contabilidad de costes en las empresas escocesas Yoshikawa *et al.* (1989) hallan que la toma de decisiones es la propuesta menos valorada cuando la comparaban con la fijación de precios, presupuestos o facilitar los datos que necesita la contabilidad financiera. En el mismo sentido, Kellet y Sweeting (1991), observan que el coste de los productos no es utilizado para la toma de decisiones, ya que los datos para introducir nuevos productos en el mercado dependen de factores no financieros y cualitativos tales como, características del nuevo mercado, proceso de producción necesario y nivel de calidad exigido, sin embargo el cálculo del coste del producto es muy utilizado para los precios de transferencia.

Bright *et al.*, (1992) determinan que la información facilitada por la contabilidad de costes es fundamental para justificar nuevas inversiones, para introducir nuevos productos, y para la reingeniería de procesos.

Recientes investigaciones encuentran que los gerentes se apoyan en la contabilidad financiera para la toma de decisiones, por lo que la información

del coste de los productos deja de tener la toma de decisiones como uno de sus objetivos principales (Scapens *et al.*, 1996).

En Belgica, Theunisse (1992), encuentra que los objetivos del cálculo de costes son: la toma de decisiones, la evaluación de la rentabilidad de un producto o una división, la determinación del proceso de producción óptimo y la expansión o reemplazo de las inversiones.

En Finlandia Lukka y Grandung (1996), obtienen que la contabilidad de costes tiene como principales objetivos el cálculo del coste de los productos, los precios de transferencia, para tomar decisiones como fabricar o comprar, o cual es la mejor combinación de productos a fabricar. Pellinen (2003) en su investigación, concluye que la información sobre costes no es utilizada para ver como se pueden reducir éstos.

Con respecto a la fijación de precios Collier y Gregory (1995) señalan que la información de costes es utilizada para la fijación de precios o para establecer promociones, esta afirmación es consistente con la que realiza Lukka y Granlund (1998b), ya que en el área servicios, serán sólo los profesionales los que utilicen la información de costes para fijar sus precios.

### **3.4 Presupuestos**

Partiendo de la definición de presupuesto como previsiones cuantitativas sobre el futuro a corto plazo de la empresa (Abernethy y Brownell 1999), se considera, que la confección de presupuestos no sólo ayuda a la previsión de futuro, sino que también sirve para controlar, y evaluar la gestión de la empresa y tomar las medidas correctoras pertinentes a fin de mejorar los

resultados de la gestión, el presupuesto siempre ha sido un instrumento de gestión utilizado para la planificación y el control a corto plazo (Guilding *et al.*, 1998).

Pero en los últimos años el tradicional presupuesto anual ha sido muy criticado, utilizando títulos tan llamativos como “Es tiempo de reemplazar el tradicional presupuesto?” (Schmidt, 1992), “Fuera con lo viejo, dentro con lo nuevo” (Newing, 1994), “El presupuesto -un mal innecesario” (Wallander, 1999), “Bye Bye presupuesto..... el presupuesto anual esta muerto” (Gruton, 1999). Estos autores han centrado sus críticas fundamentalmente en la incapacidad que presenta el tradicional presupuesto de adaptarse al entorno competitivo en el que estamos inmersos actualmente (Hope y Fraser, 2000).

Así pues, analizando la literatura observamos que los adjetivos de ineficiente, e incomprensible son muy utilizados, ya que suele referirse a planificaciones rígidas, basadas en pronósticos inciertos (Berland, 2001), ya que para elaborar un nuevo presupuesto se basan las organizaciones en presupuestos anteriores mediante incrementos o decrementos esperados (Lamminaki y Drury 2001). Debido a lo cual, la información que generan estos presupuestos conduce a informes erróneos y no contestan al por qué y cómo suceden las cosas (Hope y Fraser, 1999), atando a la empresa a un compromiso durante doce meses el cual es aventurado y puede estar basado en pronósticos inciertos (Bescos *et al.*, 2003).

Estas críticas pueden ser resumidas en la extendida frase: “una vez que tenemos una cantidad asignada en el presupuesto debemos gastarla en su totalidad, si no el año que viene nos reducirán el presupuesto”. Por lo tanto, para evitar estas críticas, unas de las premisas de las que debe partir el presupuesto, es reconocer el contexto donde se va a implantar (Guilding *et al.*,



1998), teniendo en cuenta la opinión del personal de primera línea de trabajo (Jensen, 2001), con innovaciones, velocidad y calidad, para que de esta forma sea menos rígido en la planificación y control incluyendo también las necesidades del cliente (Schoute, 2003).

Una de las posibles explicaciones a estas críticas es que los detractores del presupuesto son en su mayoría consultores y tienen un interés personal en que las empresas cambien sus modelos de gestión (Ekholm y Wallin 2000).

Si analizamos la literatura existente en cuanto al uso de los presupuestos nos encontramos con trabajos como los de Gafvelin y Kamola (1996) y Glader *et al.*, (1996) realizados en Suecia, los cuales obtienen que el 89% de las empresas encuestadas utilizan en presupuesto anual, sin embargo un 40% de las empresas encuestadas indican que está el un proceso de cambio, buscando nuevas alternativas para mejorar sus presupuestos. En el trabajo de Ekholm y Wallin (2000) el 85,7% de los encuestados responden que utilizan el presupuesto anual, (aunque el 60,7% lo adapta a las nuevas necesidades), el resto el 14,3% esta en proceso de abandonarlo o lo ha abandonado ya definitivamente. Dentro de la misma línea se encuentra el trabajo de Ernts & Young (2003), dentro del cual se obtiene que el 75% de las organizaciones encuestadas utilizan el presupuesto como sistema de información, pero cuando preguntan la utilidad de dicho presupuesto, ésta no llega al 40%. La encuesta realizada por AECA (1994) muestra que en España el 90% de las empresas encuestadas tiene un sistema presupuestario en marcha, y del análisis cruzado de datos no se deduce que la actividad industrial o de servicios de las empresas incida en la implantación o no de un sistema presupuestario.

### 3.4.1 Utilización y duración del presupuesto

Principalmente los presupuestos se han utilizado para la planificación de todas las actividades que la empresa debe desarrollar en un periodo determinado, así como para controlar y evaluar los resultados cuantitativos y cualitativos, y poder tomar las medidas correctoras oportunas que permitan mejorar los resultados de la gestión (Amey, 1979a). Pero, además, pueden tener otros usos, entre los que queremos resaltar: es el medio idóneo para la implementación de las estrategias, “el presupuesto es el instrumento principal del sistema de contabilidad de gestión y es usado como un medio para coordinar y transmitir las prioridades estratégicas” (Abernethy y Brownell, 1999:191), y como medio de comunicación entre la alta gerencia y los niveles mas bajos de gestión (Hansen y Van der Stede, 2004). Simons (1994) llama a esta última alternativa interactiva, porque hay un continuo intercambio de conocimientos, la cual implica no sólo la comunicación entre subordinados y superiores en el proceso de ajuste presupuestario, si no también un dialogo a lo largo de todo el proceso ya que ante las desviaciones que surgen hay que ir adaptando continuamente el presupuesto a las nuevas necesidades o comportamientos.

Siguiendo el trabajo de Ekholm y Wallin (2000) el presupuesto es utilizado principalmente en las organizaciones para planificar (74%), controlar y evaluar (83%) quedando muy por debajo las otras utilidades del presupuesto, implementación de estrategias (46%) y motivar a los trabajadores (39%).

Sin embargo los estudios de Lyne (1992), apuntan a que la mayor utilidad del presupuesto es el control y la evaluación a partir de las diferencias entre lo presupuestado y lo realizado.

Para terminar queremos resaltar el trabajo de Sharma (2002), el cual se realiza en hoteles y establece relaciones entre las variables, tamaño, estructura y turbulencia del entorno para analizar las características del presupuesto. Dentro de las características incluye, la frecuencia con la que se realizan, la extensión y la utilidad que se puede derivar de los presupuestos. Así, pues, dentro de los objetivos perseguidos analiza, la comunicación entre la gerencia y los trabajadores, el control en el grado de consecución de los objetivos y la evaluación de los resultados alcanzados por la organización. Los resultados obtenidos por este trabajo indican que el tamaño, la estructura y el entorno determinan la frecuencia, la extensión y las utilidades esperadas del presupuesto.

Si atendemos al horizonte temporal que pretende abarcar la planificación, ésta se puede clasificar en estratégica o a largo plazo, y operativa, anual o de gestión, orientada al corto plazo.

La planificación estratégica ha sido definida como un proceso sistemático y formalizado que posibilita la dirección y control de las operaciones futuras y que tiene por cometido el logro de los objetivos previstos para períodos que exceden del ejercicio económico. (NAA, 1964). Así pues, esta planificación intenta desarrollar la mejor alternativa, de manera que permita maximizar las posibilidades de competitividad de la organización a largo plazo, tomando en consideración, para ello, todos los factores relevantes (Ripoll *et al.*, 1999).

La planificación operativa intenta asegurar que la empresa, tanto a nivel global como a nivel de centros de responsabilidad y de procesos, alcance todos sus objetivos marcados de la manera más eficiente posible, teniendo en cuenta los recursos que posee (Epstein y Manzoni, 2002). La formulación del presupuesto se encuadra en este tipo de planificación.

Debido al mayor grado de detalle que tienen los presupuestos comparados con el plan estratégico, éstos nos facilitan establecer las comparaciones entre los resultados alcanzados y los previstos. Dado que el horizonte temporal máximo definido para los presupuestos es un año, se pueden hacer a nivel anual, mensual semestral o diario. De ellos, el más habitual es el presupuesto anual, con un detalle por meses, que además se revisan durante este período (Amey, 1979a).

Las conclusiones que obtiene AECA (1994) apuntan a que las organizaciones que tienen un sistema presupuestario implantado, en un 72% lo hacen de forma anual, con un detalle por meses, y dentro de éstas, un 32% los revisan mensualmente y un 50% los revisa trimestralmente. Ante la pregunta de con qué se compara la realidad, un 58% lo hace con el presupuesto inicial, un 16% con el presupuesto revisado, un 44% con el presupuesto inicial por una parte y con el revisado por otra. Las conclusiones que obtienen Andersen y Lanen (1999), apuntan a que la mayoría de las organizaciones llevan un presupuesto anual, utilizando los datos de contabilidad de costes para su elaboración, y a pesar de ser realistas no son fácilmente alcanzables los objetivos fijados en los presupuestos.

### **3.5 Nuevas técnicas de gestión**

Los cambios acaecidos en los procesos productivos, acompañados de importantes modificaciones en los sistemas de organización de las empresas, están determinando modificaciones importantes, en la estructura de los costes. El importante aumento de la mecanización e informatización de los procesos, por ejemplo, ha dado lugar a que el coste del personal en muchas empresas pase a ser un mero elemento de control o apoyo a los equipos, que son los que

desarrollan realmente las tareas productivas, pasando así a tener una importancia ínfima en relación con los costes totales de la actividad productiva. Todos estos aspectos, como ya hemos dicho anteriormente, suponen en definitiva, un cambio significativo en los sistemas internos de producción y de control, y consecuentemente, en los sistemas de gestión, que han dejado así de plantearse como único elemento de competitividad, la minimización de los costes, dado que los productos buscan objetivos cualitativos tales como: la calidad, los tiempos de respuesta, etc. Todo ello determina la necesidad de llevar a cabo, en primer lugar, un replanteamiento de los sistemas de información, y en segundo lugar, de los sistemas de control vinculados a éstos (Ripoll y Balada, 2001).

Para hacer frente a estas necesidades surgen las Nuevas Técnicas de Gestión. Uno de los problemas que nos encontramos en este apartado es semántico, si repasamos la literatura, los autores utilizan diferentes términos para los mismos conceptos, así nos encontramos con la denominación de prácticas contables, (Abdel-Maksound 2004; Chenhall y Langfield-Smith, 1998a, 1998b; Guilding *et al.*, 2000), técnicas contables (Bright *et al.*, 1992; Cooper, 1996; Clinton y Van der Merwe, 2006) o herramientas contables o de control (Puolamäki, 2004; Rigby, 2001).

Independientemente de la denominación que utilicemos todas estas nuevas técnicas, prácticas o herramientas, surgen como consecuencia de las limitaciones de los sistemas tradicionales para hacer frente a los cambios que se han producido en el entorno (Rigby, 2003).

En la investigación realizada por Darrell Rigby (2003), durante más de 7 años, envió unas 10.000 encuestas a empresas de 15 países repartidos por América, Europa y Asia. Las preguntas pretenden medir la utilización de las herramientas y técnicas de gestión, así como la satisfacción que se tiene con la

utilización de las mismas. El proceso de elaboración de las encuestas es el siguiente: cada año se entrevista a varios seniors managers y se repasa la literatura existente para identificar los 25 instrumentos o técnicas de gestión más utilizados y sobre los que se ha publicado más. Una vez seleccionadas las 25 se elabora la encuesta, la cual se centra en 6 áreas:

- Se ha usado dicha herramienta en los últimos 5 años.
- Se utilizó el año pasado.
- Las expectativas de uso que tiene este año.
- Que resultados ha obtenido con el uso de dicha herramienta.
- Actitudes hacia las herramientas o técnicas que propone.
- Datos demográficos de la empresa.

Aunque encuentra algunas diferencias entre los distintos continentes, la media general en cuanto a la utilización de la técnica es la siguiente:

- Planificación estratégica (88%)
- Benchmarking (76.2%)
- C.R.M. Customer Relation Management (74.3%)
- Outsourcing (61.2%)
- Segmentación de clientes (53.7%)
- Cuadro de mando (43.9%)
- TQ Management (40.7)
- ABC/ABM (37.9%)
- Gestión del conocimiento (28.5%)

Entre las conclusiones que ofrece este estudio queremos resaltar las siguientes. En primer lugar la inexistencia de una herramienta que por si sola sea la solución definitiva. En segunda lugar, hay que enfocar el esfuerzo hacia las áreas más prometedoras y productivas de sus negocios, y el factor clave es la satisfacción del cliente y no la reducción del coste. Por último es importante adaptar las herramientas a nuestros sistemas de información y no al revés.

Revisión bibliográfica<sup>2</sup>

Autores	Método de investigación	Características de la muestra	Temas	
Abernethy y Browell (1999)	Cuestionario	84 hospitales australianos de más de 200 camas, (ratio medio de respuesta 75%)	3	Trabajo explorativo que estudia como el presupuesto puede servir para el dialogo, el aprendizaje y la creación de ideas en una organización, de manera que facilite el cambio estratégico. Concluyendo que el presupuesto interactivo, centrado en el dialogo y la comunicación entre los directivos, gerentes y los subordinados, todos al mismo nivel, es el instrumento adecuado.
AECA (1994)	Cuestionario	Profesionales, profesores universitarios y empresas (ratio medio de respuesta 14%)	1	El objetivo del estudio es lograr un conocimiento de las prácticas en las organizaciones y de los profesionales españoles en materia de contabilidad de gestión. Centrándose en la metodología utilizada para la planificación, presupuestación y control, los sistemas de cálculo de costes, y la utilización de la información para la gestión y adopción de decisiones.
Abdel y	Cuestionario	2.242 empresas	1 y 4	Estudio explorativo de las relaciones entre el entorno y las características de

<sup>2</sup> Temas: 1 Sistemas tradicionales de contabilidad, 2 Sistemas tradicionales y ABC, 3 Presupuestos; 4 Nuevas técnicas de gestión



Maksound (2004)		manufactureras de UK (ratio medio de respuesta 13,96%)		la organización (objetivos, estrategias, sistemas de producción) con el uso de las nuevas técnicas de gestión y de los indicadores no financieros. Concluyendo que la variable que más influye en la elección de las nuevas técnicas de gestión son los avances en las tecnologías de producción y el grado de competencia que exista en el mercado.
Andersen y Rohde (1994)	Cuestionario	118 de las grandes compañías manufactureras de Dinamarca (ratio de respuesta 17%)	2	El trabajo realiza una comparación entre los sistemas de costes tradicionales y el ABC/ABM, con el fin de poner de manifiesto, por una parte, que sistema de información están utilizando las empresas en Dinamarca, y por otra, describir el grado de conocimiento, implantación y rechazo del sistema ABC/ABM. Llegando a la conclusión que sólo un porcentaje muy pequeño (10%) de empresas utilizan este sistema de información, aunque una mayoría de las que no lo usan se están planteando su implantación, debido a las ventajas que aporta.
Anderson y Lanen (1999)	Estudio del caso	14 empresas de India	1 y 3	El trabajo explora la evolución de las prácticas en contabilidad de gestión que suceden en India a partir de 1991, momento en que la economía entra en una etapa de liberación, produciéndose una desregulación y un aumento de las privatizaciones. Siguiendo la Tª de la Contingencia, clasifica las prácticas contables utilizadas en función de la estrategia, y la cultura nacional. Los

				<p>resultados son consistentes con la premisa básica de dicha teoría, según la cual, cambios en el entorno, producen cambios en la estrategia, estructura y en las prácticas de contabilidad de gestión utilizadas por las organizaciones.</p> <p>Así las organizaciones utilizarán diferentes prácticas contables en función de la estrategia elegida (prospectora o defensiva), y las empresas que han realizado alianzas con empresas extranjeras, desarrollan prácticas contables diferentes, ya que los socios internacionales juegan un papel determinante a la hora de seleccionar éstas.</p>
Armstrong <i>et al.</i> , (1996)	Cuestionario	812 grandes empresas con más de 1.000 empleados en Gran Bretaña (ratio de respuesta 23%)	3	<p>Analizan la utilización del presupuesto, con que finalidad se utiliza (control, fijación de objetivo, comunicación), frecuencia con la que se revisa, y cuando es más aconsejable su uso, así diferencia variables como el tamaño y la dispersión de la organización, la diversidad de productos y mercados, y la relación entre las unidades de negocio. Concluyendo que el presupuesto es utilizado principalmente para el control siendo las variables tamaño y dispersión de la organización las que más influyen en la utilización del presupuesto.</p>
Ask y Ax (1992)	Cuestionario	152 compañías suecas	2	<p>Es un estudio explicativo, que pretende determinar las variables contextuales que ayudan en la implantación de los nuevos sistemas de información, frente</p>

		(ratio de respuesta 67.3%)		a los tradicionales. La estrategia y la estructura de la organización son las variables consideradas principalmente.
Ballas y Venieris (1996)	Entrevistas	23 grandes empresas de Grecia	2	Intentan plasmar la realidad de su país, eligen empresas que tengan un reconocimiento por su "buena gestión". Al analizar cuales son las razones que llevan a la implantación de un sistema de información u otro, concluyen que la contabilidad en Grecia esta regida por criterios fiscales, esto podría explicar la poca utilización de las nuevas técnicas de gestión.
Baraldi, (1998).	Cuestionario	Entrevistas concertadas con 76 empresas sin animo de lucro italianas	3	Analiza los sistemas de contabilidad de gestión en las empresas sin ánimo de lucro. Planteándose si realmente son necesarios para gestionar este tipo de organizaciones, y en caso de que si lo fuesen, se plantea cual es el grado de sofisticación que deben alcanzar. Como variables que determinan la elección del sistema de contabilidad señala el entorno (dinámico y heterogéneo), la complejidad que tenga la organización, la sofisticación técnica de la producción y lo que denomina dimensión comportamiento ( el nivel de percepción y de aceptación del sistema). Entre las conclusiones destaca que a pesar de que los sistemas de información en este tipo de organizaciones son menos sofisticados son necesarios ya que esta necesidad es independientemente del tipo de organización estudiada.

Bescos (2003)	Cuestionario	1956 miembros de la Association des Directors Financiers et de Contrôle de Gestion. Francia (ratio de respuesta 10.5%)	1 y 4	Dado que en los últimos años el proceso de presupuestación ha sido muy criticado, a pesar de lo cual, sigue siendo una técnica de gestión muy utilizada, este trabajo analiza si las organizaciones conocen estas críticas, y su acuerdo o desacuerdo con ellas, además de realizar un estudio explorativo de cómo las variables contingentes, tamaño, la cotización en bolsa y estrategias, influyen en las críticas y utilización del presupuesto. Concluyendo que aunque todas las variables anteriores influyen a la hora de utilizar los presupuestos, las críticas al presupuesto son más débiles en la grandes empresas que en las pequeñas, las que cotizan en bolsa son más críticas que las organizaciones que no cotizan, las organizaciones que tienen una estrategia basada en liderazgo en coste son menos críticas con el presupuesto que las que tienen una estrategia de diferenciación, la que muestra una relación de dependencia más fuerte es la incertidumbre, ya que las críticas al presupuesto aumentan al mismo nivel que la incertidumbre.
Bescos <i>et al.</i> , (2003)	Cuestionario	527 empresas de la base de datos	3	El estudio ofrece una comparación entre las actuales y las futuras competencias de la contabilidad de gestión. Dado el nuevo entorno a las

		Kompass con mas de 100 millones € de B° (ratio de respuesta 8.7%)		capacidades anteriores se les añade, mejorar la comunicación dentro de la empresa, aumentar el conocimiento del entorno y una visión global de la compañía.
Bjornenak (1997)	Cuestionario	75 compañías noruegas (ratio de respuesta 57%)	1	Comparan las prácticas de contabilidad de costes explicadas en los libros de texto con la realidad del país. Concluye que no se puede afirmar que exista una influencia de los libros de texto en la elección por parte de las organizaciones, ya que ambas reciben la misma influencia institucional. La fuerza institucional explicaría las diferentes técnicas que se utilizan en diferentes países, por lo que se deberán hacer más estudios parra medir estas diferencias.
Boon <i>et al.</i> (1994)	Cuestionario	406 empresas holandesas con más de 50 empleados	1	Estudian los deferentes sistemas de costes y presupuestos utilizados por las empresas holandesas, así como la utilidad y características de esto.
Brierly (2001)	Revisión de	57 trabajos de	1,3,4	Analiza y clasifica los diferentes trabajos, realizando una importante

	trabajos	investigación realizados en Europa		comparación sobre los sistemas de información internos utilizados en las empresas europeas en los últimos años. Remarca la necesidad de explicar como es usada la información que se obtiene con éstos sistemas, indicando que las entrevistas y los trabajos con estudios del caso sería un complemento fundamental a los trabajos realizados mediante encuestas.
Bright <i>et al.</i> , (1992)	Cuestionario	677 empresas de Gran Bretaña que operan en todos los sectores y su cifra de ventas esta entre el millón y los mil millones de libras (ratio de respuesta 12%)	1 y 4	Estudian el grado de implantación que tienen las nuevas técnicas o prácticas de costes, tales como el ABC, gestión de la calidad, coste objetivo, contabilidad de gestión estratégica y coste del ciclo de vida. Analizando los beneficios que se obtendrían con estas prácticas, así como las barreras que tienen las organizaciones para su implantación.
Cescon	Cuestionario	70 compañías	1	Dado el desconocimiento que existía respecto a los métodos de contabilidad

(1999)		italianas con más de 30 empleados (ratio de respuesta 25,2%)		analítica utilizados en las medianas y pequeñas empresas de Italia, analiza y describe su desarrollo actual en la práctica empresarial. Ante un entorno más competitivo, con cambios en los sistemas de producción que generan nuevas estructuras de costes, las empresas italianas deberían adecuar sus sistemas contables a estas nuevas circunstancias, situación que no ocurre ya que un gran porcentaje de empresas siguen utilizando sistemas tradicionales de costes y las empresas que han implantado las nuevas filosofías, principalmente ABC/ABM indican cuales son los criterios de repartos de costes utilizados en sus modelos.
Charalambos (2004)	Cuestionario	96 empresas griegas (ratio de respuesta 26,5%)	4	Estudia las razones que conducen a las organizaciones a utilizar las nuevas técnicas de contabilidad de gestión, como el coste objetivo, el uso de indicadores no financieros, el método del coste basado en las actividades, análisis por actividades o segmentos. Concluyendo que estas técnicas incrementan la calidad de los datos contables, facilitan la toma de decisiones y reduce los tiempos de elaboración de los informes.
Chenhall y	Cuestionario	140 empresas	1 y 4	Analiza las técnicas de costes que llevan las empresas (tradicionales o

Langfield-Smith (1998a)		industriales australianas (ratio de respuesta 55,7%)		nuevas), así como los beneficios que obtienen de su uso. Concluyen que la mayoría de las organizaciones utilizan las denominadas técnicas tradicionales, principalmente debido a los bajos beneficios asociados a la implementación de las nuevas técnicas frente a las condiciones necesarias para su implementación de una forma efectiva. Sugieren que en futuras investigaciones se deben analizar los factores que influyen en la adopción de las nuevas técnicas de gestión.
Cinquini <i>et al.</i> , (1999)	Cuestionario	132 pequeñas y medianas empresas italianas (ratio de respuesta 11,6%)	2	Partiendo de las críticas que han sufrido los cálculos de costes tradicionales frente a las nuevas técnicas o modelos de cálculo de costes, el presente trabajo quiere explorar cuales son las técnicas utilizadas actualmente en las empresas italianas. Entre las conclusiones destaca la poca implantación de las nuevas técnicas de gestión y dentro de las tradicionales señala la utilización de las horas de trabajo como criterio de reparto para los costes indirectos, así como la utilización del coste variable frente al coste completo. Además estudia y confirma las variables que determinarían la aplicación del ABC, destacando entre estas variables, la complejidad del proceso productivo y el grado de competencia.
Coad, A	Cuestionario	600 profesionales de	4	Analiza la utilización de las nuevas técnicas de contabilidad de gestión:



(1999)		contabilidad de gestión miembros del Cartered Institute of Management Accountants (CIMA) (ratio de respuesta 39.6%)		ABC, ABM, throughput, gestión de la calidad, coste objetivo, contabilidad de gestión estratégica y coste del ciclo de vida, cadena de valor, balaced scorecard, concluyendo que las variables que determinar la implementación de estas técnicas son: la orientación de la organización hacia el beneficio o el aprendizaje, edad, sexo y tiempo que lleva trabajando en la empresa el responsable de la contabilidad de gestión, tamaño de la organización.
Collier y Berry (2002)	Estudio del caso	4 empresas de Gran Bretaña	3	Es un estudio exploratorio y comparativo basado en la relación entre el riesgo percibido por los gerentes y la utilización del presupuesto. Entre las conclusiones destaca que los procesos y contenidos de los presupuestos pueden ser clasificados en función del riesgo, entendido como la parte no predecible e incontrolable del entorno
Collier y Gregory (1995)	Estudio del caso	6 grupos hoteleros de Gran Bretaña	1 y 3	El estudio explora y explica, las variables que determinan la utilización de los diferentes modelos de valoración en grupos hoteleros. Como variables analizadas están el tamaño de la organización y la forma de propiedad elegida por estos y consideraciones estratégicas como localización, cadena hotelera a la que pertenece, y el estilo de dirección, uso de consultores, Como conclusión destaca que no se puede establecer una relación clara entre

				el tamaño de la organización y la forma de propiedad elegida con el método de valoración utilizado, siendo el estilo de dirección del gerente del hotel, la variable que más influye en la elección del método de valoración.
Cooper (1996)	Entrevista	19 firmas japonesas	4	Partiendo de un mercado muy competitivo, un alto grado de eficiencia en las técnicas de gestión es una necesidad, y no un lujo. Así, una organización implantará diferentes técnicas en función de la estrategia elegida. Dado que las empresas japonesas tenían la finalidad de competir fuertemente en costes, han desarrollado sofisticados sistemas de información internos. Las técnicas más utilizadas han sido el coste objetivo, la reingeniería de costes y el control de operaciones.
Drury <i>et al.</i> (1994) (1995) (1997)	Cuestionario	303 empresas de Gran Bretaña (ratio de respuesta 24%)	1	Parte de la evidencia empírica de otros trabajos de investigación, que demuestran las actuaciones de las organizaciones con sistemas de costes simplistas, que no aportan un coste de los productos lo suficientemente exacto para la toma de decisiones, así que desarrollan una investigación para conocer cuales son los sistemas utilizados en Gran Bretaña y poder compararlos con los estudios anteriores. Concluyendo que las encuestas nos facilitan información sobre los sistemas de costes utilizados y nos indican las áreas donde debemos investigar en más profundidad a través de estudios

				del caso, y así conocer las razones que conducen a la utilización de éstas técnicas y no otras.
Drury y Tayles (2000) (2006)	Cuestionario	187 miembros del Chartered Institute of Management Accountants (ratio de respuesta 30.1%)	1	El objetivo del trabajo es conocer los diseños del sistema de contabilidad de costes utilizados en la actualidad, y su utilización como apoyo en la estrategia de la corporación. Además de medir el desfase existente entre la teoría y la práctica en la contabilidad de gestión.
Ekholm y Wallin (2000)	Cuestionario	650 empresas de Finlandia (ratio de respuesta 25.8%)	3	Partiendo de las críticas que han tenido últimamente los sistemas presupuestarios, el trabajo analiza las razones que llevan a las organizaciones a seguir utilizando esta técnica de gestión. Como primera conclusión destaca que el presupuesto anual no está muerto, ya que es mayoritariamente usado por las organizaciones encuestadas, principalmente porque estas empresas encuentran necesario el presupuesto para apoyar la eficiencia interna, y en circunstancias como las actuales que aumenta la incertidumbre, aunque el presupuesto no puede recoger estos cambios, y pueden convertirse los planes en obsoletos, un grado de planificación sigue siendo necesario y sugieren completar el presupuesto con otras técnicas.

Ernst & Young (2003)	Cuestionario	23.034 Miembros del IMA ratio de respuesta 9 %)	1 y 4	El estudio analiza los cambios en la filosofía de los sistemas de información internos, así como las herramientas o métodos (nuevos o tradicionales) de la contabilidad de gestión, para determinar cuales son implementados por las organizaciones con las ventajas que pudiese aportar la utilización de estas herramientas. Concluyendo que la contabilidad de gestión es una parte importante de los sistemas de información internos, especialmente útil en la toma de decisiones. Pero una gran mayoría de empresas siguen utilizando los métodos tradicionales, y la implantación de las nuevas herramientas no es una de sus prioridades.
Granlund y Lukka (1998a;1998b; 2004)	Método del caso	Entrevistas en profundidad a varias empresas finlandesas	1 y 4	Analizan el grado de implementación que tienen las nuevas técnicas de gestión propuestas por los académicos en las últimas décadas. Concluyendo que estas nuevas técnicas tienen un grado de implementación pequeño, pero que está creciendo constantemente. Además de establecer relaciones entre la estructura, la estrategia y la cultura con los sistemas de gestión.
Guilding <i>et al.</i> (1998)	Cuestionario	230 empresas Nueva Zelanda, 175 U.K.,	1	Analizan y comparan el grado de implantación que tiene el presupuesto y el coste estándar, en las organizaciones de Gran Bretaña y en Nueva Zelanda, a

		920 de EEUU. (ratio medio de respuesta 23%)		pesar de las críticas que tienen ambas prácticas contables. Siendo ampliamente utilizados en los dos países, encontrando pequeñas diferencias de aplicación en función del país estudiado.
Guilding <i>et al.</i> (2000)	Cuestionario	Igual que Guilding <i>et al.</i> , (1998)	4	Miden el uso y los beneficios derivados de 12 prácticas de contabilidad de gestión estratégica: gestión de la calidad, coste objetivo, cadena de valor, liderazgo en costes, benchmarking, valoración de la marca, competitor appraisal based on published financial statements, ciclo de vida del producto, coste estratégico, ABC y strategic pricing.
Haldma <i>et al.</i> , (1998)	Cuestionario	87 grandes empresas de Estonia	1	Es un estudio que examina las prácticas de contabilidad de gestión utilizadas en las empresas de Estonia a partir de la independencia en 1991, explorando las variables que determinan la selección de estas prácticas. Clasifica las variables en externas (entorno) e internas (características de la organización, tecnología y estrategia). Como conclusión destaca que la tecnología de producción y el tamaño de la organización no inciden en la selección de las prácticas contables, al contrario que el entorno y la estrategia.

Hansen y Van der Stede (2004)	Cuestionario	309 empresas americanas. Base de datos Consortium for Advanced Manufacturing International. (ratio medio de respuesta 18%)	3	Es un trabajo explorativo, centrado en las razones de las organizaciones para utilizar presupuesto como herramienta de gestión. Utiliza cinco variables (estructura, estrategia, estilo de producción, entorno y tamaño de la organización) que explican las interrelaciones entre las características del presupuesto y las razones (planificar, evaluar, comunicar, o plasmar la estrategia) que se persiguen con la realización de éste. Como conclusiones destaca que el tamaño de la organización influye en la utilización del presupuesto para la evaluación, el entorno explicaría la utilización del presupuesto en la comunicación, y la plasmación de la estrategia, sin embargo esta última variable no afecta el uso de presupuesto para la evaluación.
Hartmann (2000)	Revisión de artículos	59 artículos	3	Analiza los artículos en función de la variable contingente analizada, las variables dependientes o independientes analizadas. y si se han podido contrastar las variables. Concluyendo que el presupuesto se sigue utilizando a lo largo y ancho del mundo, principalmente para el control.
Ittner, y Larcker (2001).	Cuestionario	148 empresas de servicios financieros obtenidas de la base	4	Los objetivos de este trabajo son tres: 1) repasar la investigación empírica que existe en contabilidad directiva; 2) destacar los enfoques metodológicos utilizados, 3) ofrecer sugerencias para investigaciones futuras. Utiliza el

		de datos Cap Gemini Ernst & Young Center for Business Innovation		modelo conceptual de la Tª de la Contingencia. La encuesta relaciona las estrategias elegidas, con una determinada estructura organizativa frente al ambiente competitivo donde desarrollan su actividad las organizaciones.
Jazayeri y Hopper (1999)	Estudio del caso	2 empresas de Gran Bretaña	4	Estudia las razones que conducen a una empresa a adaptarse a las nuevas técnicas de gestión, tales como el JIT, la gestión de la calidad, el coste objetivo, analizando las variables contingentes que determinan su implantación, así como la resistencia que encuentran estas organizaciones para el cambio en los sistemas de gestión.
Jermias y Gani (2004)	Cuestionario	Empresas pertenecientes a Jakarta Stock Exchange se contactó por teléfono y 115 unidades de negocio de 26 empresas estuvieron interesadas en	1 y 4	Estudia las relaciones entre la estrategia, la configuración de la organización, el sistema de contabilidad de gestión y la eficiencia de la empresa, siguiendo la Tª de la Contingencia. Sus conclusiones confirman que no existe un sistema universalmente apropiado para todas las organizaciones, y todas las circunstancias, así una particular estrategia estará asociada con cierta configuración organizativa, y el sistema de contabilidad seleccionado, afectando todas ellas al resultado. El resultado del estudio indica que con una estrategia basada en la diferenciación, las organizaciones tienden hacia estructuras más descentralizadas y sistemas de contabilidad de gestión más

		participar		intensivos.
Kalagnanam y Lindsay (1998)	Estudio del caso	3 grandes empresas canadienses	4	Parte del análisis de anteriores investigaciones sobre la influencia de la tecnología en la utilización de sistemas de control de gestión, y estudia el impacto que tiene el sistema de producción JIT en la estructura de la organización y en los métodos de cálculo de costes. Determinando que existe una correlación positiva entre los sistemas de producción JIT y la estructura, ya que las empresas que implantan este sistema de producción tienden a tener estructuras orgánicas, así como entre estos sistemas de producción y los estilos de gestión, ya que en éste tipo de organizaciones se facilita la gestión, se crean grupos de trabajo y aumenta la calidad de la producción, todo esto repercute favorablemente en la toma de decisiones.
Lamminmaki y Drury (2001)	Cuestionario	268 empresas de Nueva Zelanda y 1.269 de Gran Bretaña (ratio de respuesta 25,24%)	1 y 3	Compara los sistemas de costes empleados en Gran Bretaña y en Nueva Zelanda. En ambos países de evidencia el desfase existente entre la teoría y la práctica en contabilidad de gestión, ya que en ambos países predomina el uso de técnicas tradicionales de cálculo de costes, encontrando diferencias poco significativas en la utilización de estos sistemas entre los dos países analizados. Donde si detecta una diferencia significativa es en la utilización del sistema ABC, ya que en Nueva Zelanda está más implantada esta técnica



				de gestión.
Lyne (1992)	Cuestionario	90 empresas de Inglaterra (ratio de respuesta 14%)	3	Examina las percepciones y actitudes de tres grupos de usuarios de presupuestos (contables, senior management, y directores del departamento de gestión), tienen sobre el rol del presupuesto, su uso para el control y la presión que pueden sentir los trabajadores cuando se utiliza para el control, las posibles consecuencias de esta presión, y la aceptación del presupuesto cuando se ha realizado de forma participativa. Concluyen que no hay grandes diferencias entre los tres grupos de usuarios, así el presupuesto se utiliza principalmente para predecir futuros resultados y establecer los objetivos de la organización, cuando se utiliza para el control la presión no es percibida como un problema, de hecho, la presión es considerada como beneficiosa para el logro de los objetivos, es más, esta presión esta generada internamente, en lugar de impuesta externamente. Y siempre que un presupuesto esté realizado de forma participativa conseguirá un mayor apoyo por parte de todos los empleados de la organización.
Lukka y	Cuestionario	135 empresas	2	Dado que los cambios que se están produciendo en el entorno presionan a

Granlund (1996)		finlandesas (ratio de respuesta 44%)		las organizaciones para que cambien sus sistemas de cálculo de costes, este trabajo describe y analiza la situación actual y las tendencias futuras de las prácticas en contabilidad de gestión en las medianas empresas finlandesas. Concluyendo que a pesar de que las nuevas filosofías son conocidas, estas generalmente no se están aplicando, salvo el sistema de costes ABC, ya que un tercio de las empresas encuestadas están considerando su aplicación.
Murphy y Braund (1990)	Cuestionario	263 miembros del CIMA	1	Estudia las relaciones entre la estructura organizativa, el entorno competitivo y las medidas no financieras. Midiendo además la utilización de las nuevas técnicas de gestión.(ABC, ABM; Balanced Scorecard, EVA).
O'Dea y Clarke (1994)	Entrevistas	Financial controllers de 16 multinacionales	2	Estudia las prácticas utilizadas en contabilidad de gestión en multinacionales irlandesas, centrándose en la metodología utilizada para la planificación, presupuestación y control, los sistemas de cálculo de costes, y la utilización de la información para la gestión y adopción de decisiones. Concluyendo que la mayoría de las organizaciones están satisfechas con los sistemas de información utilizados aunque muy pocos utilizan sistemas avanzados contabilidad de gestión, principalmente debido a que la información obtenida con los métodos utilizados les permite la toma de decisiones. Resaltando que las empresas que habían implantado un ABC indicaban que

				el cálculo de costes era más exacto, mejorando el control y la dirección, pudiendo incluso tener un impacto positivo en la conducta de los empleados.
Pellinen y Sutinen (2002)	Cuestionario	312 hoteles de Finlandia (ratio de respuesta 25%)	1 y 4	Analiza los sistemas de costes empleados, centrándose especialmente en la utilización del ABC y el Yield Management. Parte de la Tª de la Contingencia por lo que un primer paso es definir las variables que determinarían la utilización de un sistema u otro. Como variables analiza el tamaño, forma modal, localización geográfica y tecnología de producción. Concluyendo que tanto el ABC como el Yield Management son ampliamente utilizados por las organizaciones encuestadas (51%). Las variables contingentes que más influyen en la elección del sistema son el tamaño de la organización y la pertenencia a una cadena hotelera.
Pellinen (2003)	Entrevistas	6 empresas relacionadas con el turismo de Finlandia	1	Estudia las prácticas en contabilidad de costes utilizadas por empresas turísticas, justificando la utilidad esperada de estas prácticas. Como conclusión señala que a pesar de lo vulnerable que se ha mostrado el sector ante determinadas situaciones políticas, monetarias, situaciones de paz, o inestabilidad, ya sean nacionales o internacionales, no ha habido cambios en las prácticas contables.
Puolamäki	Estudio del	2 grandes empresas	4	Estudia el desarrollo y la implementación de los sistemas de información

(2004)	caso	con sucursal en Finlandia		internos, analizando las consecuencias de las acciones de los directivos durante y después, de la implementación de las nuevas practicas en contabilidad de gestión (ABC y Balanced Scorecard). Dentro de las conclusiones destaca la presión externa que existe para homogeneizar las prácticas de contabilidad de gestión, sin embargo su implementación puede ser un fracaso si no se tienen en cuenta los factores externos e internos de la organización.
Rigby (2001)	Cuestionario	10.000 empresas en 15 países (se realiza todos los años desde 1993)	4	Analiza el grado de implantación que tienen las nuevas técnicas de gestión, así como la utilidad que obtienen las organizaciones de su uso. Las técnicas más utilizadas son: planificación estratégica (88,8%), beinchmarking (72,6%), alianzas estratégicas (57%), segmentación de clientes (53,7%) y la reingeniería de procesos (44,9%), balanced scorecard (43,9%).
Scapens <i>et al.</i> , (1996)	Cuestionario	308 miembros del CIMA que trabajan	1	Motivados por las críticas que tienen lo sistemas de gestión tradicionales, y su inutilidad para la toma de decisiones, la investigación se centra en

		en empresas comerciales e industriales		estudiar si las empresas de Gran Bretaña han sabido adecuar sus sistemas de información a los cambios tecnológicos y organizativos que han acaecido últimamente. Las conclusiones que obtienen apuntan a que ha habido un cambio, aunque éste no se concreta en la utilización de nuevas técnicas de gestión, si no el cómo se utilizan las tradicionales.
Schoute, M. (2003)	Cuestionario	225 empresas medianas en Holanda	4	Realiza un análisis empírico sobre los factores contextuales que influyen en la elección del sistema de información interno, centrándose en la utilización del ABC.
Sharma (2002)	Cuestionario	200 hoteles (ratio de respuesta 53%)	3	Partiendo de la Teoría de la Contingencia, estudia las diferentes dimensiones de la incertidumbre y la influencia que tiene ésta sobre las características del sistema presupuestario (frecuencia, extensión), la importancia de la dimensión del hotel al seleccionar la estructura y los objetivos perseguidos con el sistema presupuestario (comunicación, control, evaluación), y por último la influencia de la estructura en el presupuesto.
Shields	Revisión de	152 artículos	1,3,4	Analiza los trabajos de investigación clasificándolos por temas, así en

(1997)	artículos	publicados en Norte América durante 1990-1996		primer lugar compara trabajos que estudian los sistemas de control de gestión (incentivos, presupuestos, medidas de resultado, precios de transferencia, responsabilidad del contable, controles internacionales), en segundo lugar los sistemas de calculo de costes (localización de costes, coste conjunto, ABC), en tercer lugar la nuevas técnicas de gestión (gestión de la calidad, JIT, beninchmarking) y por último los sistemas de información interna utilizados por las organizaciones.
Spathis y Constantinide (2004)	Cuestionario	98 empresas de Grecia (ratio de respuesta 26.5%)	1 y 4	Ante los cambios que se están produciendo en el entorno competitivo de las organizaciones, el trabajo analiza los motivos subyacentes que tienen las empresas para cambiar sus sistemas de información convencionales por los nuevos. Entre los motivos señalados se destacan, la utilidad de la información en la toma de decisiones, se tiene información en tiempo real y facilita la reducción de costes.
Szychta (2002)	Cuestionario	290 empresas polacas (ratio de respuesta 27.7%)	1	Estudian los sistemas de costes y presupuestos utilizados (variables, o completos) así como sus características (unidades de obra utilizadas en los repartos de costes indirectos, objetivos de costes, frecuencia de cálculo). Además de analizar la utilidad que se espera de estos sistemas de información.

Theunisse (1992)	Cuestionarios y casos de estudio	99 empresas en el 1º y 36 para el 2º y 4 casos de estudio	2	Analiza la asignación de los costes generales a los productos, buscando justificaciones a por qué se imputan al producto y cómo se realiza este reparto. Como conclusión destaca que las empresas siguen utilizando el coste completo, y esta información les sirve para la toma de decisiones. Las razones para su uso se resumen en: 1) tienen poca importancia sobre el total, por lo que no distorsionan mucho el cálculo; 2) es un método fácil de uso. Aunque los gerentes reconocen las ventajas de uso del ABC, este método es poco utilizado por parte de las organizaciones.
Waweru <i>et al.</i> , (2004)	Estudio del caso	7 grandes empresas de servicios de Sur África	1,3,4	Analiza los cambios en los sistemas de contabilidad de gestión en el contexto surafricano. Basándose en la Tª de la Contingencia, estudia las interrelaciones entre las variables (competencia, cambios en la tecnología, tamaño de la organización, adecuados conocimientos de contabilidad y miedo al cambio) en los sistemas de control de gestión. Todas las organizaciones indicaron que la competencia era la variable que más influencia tenía en la selección del sistema de gestión.

**Tabla 1.** Revisión bibliográfica de los principales trabajos de investigación que analizan la utilización, por parte de las organizaciones, de las distintas herramientas de la contabilidad de gestión.

Una vez expuestas las diferentes opciones de actuación de una organización respecto a sus sistemas de información interna, y como hemos comprobado en la revisión de la literatura, la elección dependerá del entorno y del contexto organizativo, pasamos a describir el sector específico donde realizaremos nuestra investigación ya que entendemos que el sector va a ser una variable determinante en la elección del sistema de información interno.

#### **4 DELIMITACIÓN DEL SECTOR ECONÓMICO OBJETO DE ESTUDIO**

Iniciamos este apartado con una breve descripción del sector turístico en general, para posteriormente, profundizar en el sector hotelero en particular, haciendo especial mención a la Comunidad Valenciana.

##### **4.1 Concepto de turismo y sus características**

A lo largo del tiempo se han propuesto muchas definiciones del término turismo, aunque éstas suelen incidir en una combinación de aspectos tales como desplazamiento a un espacio geográfico diferente del de residencia, y un tiempo determinado. La Organización Mundial del Turismo (1993) define el turismo como el conjunto de actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos al de su entorno habitual, por un período de tiempo consecutivo inferior al año, con fines de ocio, negocio u otros motivos.

No obstante, cabe destacar que la oferta turística constituye algo más que la simple suma de los productos turísticos que contiene el destino, ya que integra también los destinos no turísticos y la imagen general del destino (Zurburg *et*



*al.*, 1995), y la actividad turística está compuesta por una combinación de productos y servicios ofertados para satisfacer las expectativas de los visitantes durante su experiencia turística (Contractor y Kundu, 1998).

En este sentido, basándose en la clasificación proporcionada por la fuente original de la Cuentas de las Sociedades en las Fuentes Tributarias (CSFT), Uriel y Monfor (2001), realizan una propuesta de clasificación de sector turístico muy completa. Las grandes agrupaciones contempladas en la misma son: el alojamiento turístico, la restauración, agencias de viajes, actividades complementarias a las turísticas, y el transporte por cualquiera de sus medios, aéreo, terrestre o marítimo.

El sector turístico ocupa un papel cada vez más relevante en las modernas economías, lo que contrasta con el escaso interés que ha recibido por parte de los investigadores. La importancia del sector se generaliza a nivel mundial. Las tendencias del mercado indican un crecimiento sostenido en las cuentas de llegadas de turistas e ingresos y los instrumentos estadísticos diseñados para medir el comportamiento de esta actividad señalan lo que parece ser una firme recuperación del turismo en todo el mundo.

Si analizamos el desarrollo de la economía vemos que este sector no ha parado de crecer en los últimos años. Así, el turismo y el ocio están a punto de convertirse en la primera “industria” a nivel mundial, ya que está experimentando el mayor crecimiento en términos de producción, valor añadido, inversión de capital y trabajo, según datos de la Organización Mundial de Turismo.

Las previsiones de la Organización Mundial del Turismo establecieron para la década 2000-2010 un crecimiento del orden del 3.5% anual, similar a la

década pasada, mientras que el gasto turístico se sitúa por encima de una tasa media de crecimiento del 11% anual.

Estas mismas estimaciones indican que Europa va a seguir manteniendo una envidiable posición de privilegio, sobrepasando, por primera vez, los cuatrocientos millones de llegadas de turistas, representando una cuota de mercado mundial casi del 60%.

Para el caso concreto de España, el sector turístico ha evolucionado aceptablemente, a pesar que tras el inicio del despegue turístico, en los años 60, el Informe del Banco Mundial sobre economía indicaba que el fenómeno de la demanda turística en España era un hecho coyuntural, y esta situación no iba a ser sostenible en el medio plazo (Cals, 2000). En la actualidad es innegable la importancia del turismo en nuestra economía, de hecho, en estos momentos, es la primera industrial nacional, generando en 2004, un 11% del Producto Interior Bruto de la Economía Española (INE).

Partiendo de los datos anteriores, puede decirse, que el turismo ha representado y continúa representando uno de los motores económicos más potentes del país. Además, los ingresos derivados del mismo han contribuido a equilibrar el déficit de la Balanza Comercial de España.

También es cierto, que este sector se ha mostrado a lo largo de los años bastante vulnerable a determinadas situaciones de diversa índole, tales como políticas monetarias, inseguridad política, situaciones de paz, o inestabilidad, ya sean nacionales o internacionales (Pellinen, 2003). No obstante, con la proyección de más de cuarenta años, es constatable que se trata de uno de los sectores que mejor ha resistido y superado los diferentes envites recibidos

directa o indirectamente derivados de todas aquellas situaciones apuntadas anteriormente (Alvarez *et al.*, 2001).

Ante ésta situación, aunque afortunadamente controlada por nuestro país, se hace necesario que tanto autoridades gubernamentales como las instituciones encargadas de fomentar el turismo, y especialmente, las empresas del sector, adopten una filosofía y una forma de entender los profundos cambios que se están produciendo tanto en los aspectos micro como macroeconómicos del destino España, basados en una adecuada gestión.

Al analizar las características de la demanda turística nos encontramos que las principales son la concentración temporal y espacial y la heterogeneidad de los clientes.

La concentración temporal supone que la mayoría de los consumos, se producen en fechas concretas del año, normalmente las estivales. Éste es el resultado de la institucionalización, por el sistema social, de los períodos de descanso y otras fiestas, para la mayoría de los trabajadores, con el verano (Nieto y Arnate, 2000).

Así, los viajes turísticos se realizan principalmente en la temporada de verano (de julio a septiembre). No obstante se esta potenciando cada vez más la división de las vacaciones en períodos cortos, así como la proliferación de viajes de fin de semana o puentes. En este sentido, se empieza a notar un incremento en la demanda en otros meses por ejemplo en enero (plena temporada baja) y en abril coincidiendo con el período vacacional de Semana Santa. Esta desestacionalización de la demanda turística ha propiciado que por primera vez en los últimos cinco años se hallan alcanzado máximos históricos

durante todos los meses del año 2003, excepción de los meses centrales de verano (INE).

Aunque entre las modalidades de turismo en España pueden distinguir la de sol y playa, cultural, negocios y una categoría marginal de otros que incluye el turismo rural, de montaña, esqui, religioso o de balneario (Alvarez y Céspedes, 2001). La concentración espacial o geográfica, en nuestro país, esta centrada en el turismo de sol y playa, ya que representa casi un 80% del total de la demanda, y aunque este tipo de turismo no se debe descuidar, es importante crear nuevas alternativas para poder explotar todas nuestras posibilidades: vacaciones de naturaleza, de salud, culturales, o lingüísticas (Vanhove, 1998).

En cuanto a la heterogeneidad de la demanda se puede afirmar que ésta está compuesta por una amplia gama de consumidores que conjugan en su comportamiento muchas características diferenciales en cuanto a sus motivaciones (Esteban, 1995). Para satisfacer las diferentes expectativas de los clientes, hay una expansión constante de las actividades turísticas, por parte de la oferta, a través de la diferenciación de sus productos.

Esta heterogeneidad, manifestada por los clientes, y los cambios que éstos están adoptando, convierten a la calidad en el factor clave para incrementar la satisfacción del consumidor, produciendo un nivel más alto de lealtad y favoreciendo la comunicación boca a boca tan necesaria para el buen funcionamiento del negocio (KingJenene. y Garey, 1997). La adopción de la calidad en los servicios ha sido defendida y analizada por múltiples investigadores como un factor clave dentro de la empresa (Dotchin y Oakland, 1994; Shu y David, 2004). También en el ámbito específico de las empresas hoteleras (Enz y Siguaw, 2000; Erto y Vanacore, 2002; Min y Min, 1997;

Partlow, 1996) han abogado por la necesidad de adoptar estas estrategias. La implantación de la gestión de la calidad en la empresa hotelera representa pues, uno de los principales retos competitivos para los próximos años.

#### **4.2 Características del sector hotelero**

Se consideran establecimientos hoteleros aquellos que prestan servicios de alojamiento colectivo mediante precio con o sin otro servicio complementario (Fridolin, 1995).

En el desarrollo de las operaciones de una organización hotelera, aunque con diferencias importantes según su categoría, dimensión, ubicación y localización geográfica y otras características de tipo estructural, concurren una diversidad de procesos particulares de gran complejidad.

Junto a la función principal productiva de prestar alojamiento a los clientes, los hoteles generalmente también realizan un conjunto amplio de actividades con el objeto de facilitar una serie de servicios complementarios, caracterizados tanto por su heterogeneidad, como por la variedad de recursos que requieren (materiales, personales, formativos, administrativos), contribuyendo cada uno de estos, en proporciones diferentes al resultado global de la unidad económica.

La empresa hotelera está caracterizada por un conjunto de prestaciones de servicios claramente diferenciados de otras organizaciones industriales y comerciales, por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen (Musa y Sanchis, 1993). Esta naturaleza distinta contribuye a configurar un conjunto de características específicas para este sector. El conocimiento de

estas características puede considerarse clave para el éxito en el desarrollo y la implantación de un modelo de gestión que se adapta a las peculiaridades que envuelven a la organización y a su proceso productivo.

Entre todas las características, exponemos a continuación las que consideramos más importantes.

Se trata, en primer lugar, de una industria intensiva en capital. A diferencia de lo que ocurre en la mayoría de los sectores servicios, la industria hotelera requiere unas inversiones cuantiosas (al menos en los hoteles de categoría superior). Además, la logística y el aprovisionamiento de materiales puede llegar a ser tan complejo como en las industrias manufactureras (Contractor y Kundu, 1998).

Además, existe una imposibilidad de aumentar la producción, (nº de habitaciones) en un corto plazo, es decir, existe una rigidez en este sentido que imposibilita una adaptación rápida a los cambios de la demanda (Ferrer, 1986).

En segundo lugar, es una industria muy fragmentada, aunque la primera impresión que proporciona los datos es que unas pocas cadenas hoteleras<sup>3</sup> dominan el mercado, trazando un cuadro que caracteriza a un sector oligopolístico (IET, 2005). No obstante, es un hecho, que la hotelería, especialmente en el segmento vacacional, esta ampliamente representada por un gran número de pequeñas organizaciones, siendo la localización y la distribución espacial, factores esenciales que determinan el mercado y el nivel

---

<sup>3</sup>Se entiende por cadena hotelera, la organización que engloba con una gestión unificada a un número determinado de hoteles distribuidos en distintas zonas geográficas (Kehoe, 1996).

de competencia (Stamboulis y Skayannis, 2003). Por tanto, distintos tipos de estructuras de mercado, desde competencia perfecta hasta el monopolio, están presentes en este sector.

En tercer lugar, el producto que se ofrece es un servicio, y como tal no es inventariable, es evidente que la mayoría de los servicios tienen una caducidad inmediata o instantánea. Esta dificultad de almacenar el producto, obliga al hotel a preocuparse por colocar toda la producción diariamente, puesto que lo que no se vende, puede considerarse una pérdida.

Además el servicio no puede ser trasladado al cliente, ha de ser éste quien se desplace al lugar de prestación para que pueda venderse, ello implica que el hotel debe adaptar el servicio que ofrece a las circunstancias que condicionan su entorno (Fridolin, 1995).

En relación con lo anterior, el servicio prestado por el hotel es muy heterogéneo, debido a la amplia gama de prestaciones que pueden presentar los hoteles (garajes, gimnasios, comedores, servicios de mueble bar), y estos servicios han de ser flexibles, para adaptarse o ajustarse a una amplia variedad de necesidades de cada cliente (Donaghy *et al.*, 1995).

En cuarto lugar, el producto se identifica con el servicio mismo que se presta en cada momento. Existe simultaneidad entre el momento de la obtención del producto/servicio y su consumo por parte del cliente. Por ello, es muy importante el contacto que se produce entre el prestador del servicio y el cliente. Es decir, el trato que el conjunto de los recursos humanos del hotel mantiene con los clientes en un punto clave y decisivo para el éxito empresarial (KingJenene y Garey, 1997).

También cabe destacar, la importancia que debe darse al concepto calidad de los productos/servicios que ofrecen los hoteles. En un escenario económico donde los mercados se encuentran cada vez más saturados, los consumidores son más exigentes y la competencia es creciente, la satisfacción de las expectativas de los clientes es uno de los ejes sobre los cuales gira la competitividad y el futuro de las organizaciones (Choi y Chu, 2001; Sanchez, 2005).

A tenor de lo anterior, los hoteles necesitan información sobre las necesidades, gustos, costumbres y expectativas de los clientes, y un sistema de información interno no puede obviar este tipo de datos necesarios para lograr sus objetivos (Espino-Rodríguez y Padrón-Robaina 2005).

Según el informe presentado por el Instituto para la Calidad Turística Española (ICTE, 2002) los hoteles valencianos han mejorado mucho últimamente en la dimensión tangible: se pone más énfasis en la infraestructura e instalaciones (modernidad y funcionalidad), se usa tecnología (fax, ordenadores, etc.), y se incrementa el confort (limpieza, climatización, insonorización, etc.), pero respecto a la profesionalidad y “saber hacer”, todavía es muy mejorable. El principal problema radica en la excesiva concentración temporal de nuestro turismo, razón por la cual, los hoteleros valencianos deben contratar mucho personal fijo discontinuo o temporal, lo cual impide garantizar la profesionalidad demandada por los clientes.

#### **4.3 La contabilidad de costes en las empresas hoteleras**

En el apartado anterior se ha puesto de manifiesto el conjunto de características y las necesidades de información que presentan las empresas



hoteleras. La formulación de un sistema de gestión debe tener presente los objetivos que se pretenden conseguir con dicho modelo, así como las características particulares de cada organización (Donaghy *et al.*, 1995).

El método del coste variable o “direct costing” es el método más utilizado en el sector hotelero (Pellinen y Satinen, 2002). Para el cálculo del coste final del producto/servicio se tiene en cuenta sólo aquellos costes variables que son directamente asignables con facilidad al servicio correspondiente, y el resto de los costes, fijos, deben llevarse globalmente al resultado del período por no ser considerados componentes del coste del producto.

El desarrollo más importante de este método de costes realizado para la empresa hotelera es el Sistema Uniforme de Cuentas para Hoteles o Uniform System of Account for Hotels (USAH), que fue concebido como una presentación uniforme de cuentas y aplicado por primera vez hacia el año 1926 por la compañía norteamericana “Asociación Hotelera de Nueva York” (Kwansa y Schnidgall 1999). Este modelo se ha ido desarrollando recogiendo las modificaciones necesarias para adaptars a los cambios que ha tenido el sector, así como las recomendaciones y pronunciamientos de los organismos contables, tales como, el American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) y el Financial Accounting Standards Board (FASB). A partir de la publicación de la novena edición revisada pasa a denominarse Uniform System of Account for Longing Industry (USALI). Actualmente, es el sistema de gestión más difundido y usado en la industria hotelera (Sánchez, 2002).

Este sistema de gestión tiene como objetivo la elaboración y presentación de información contable de forma estandarizada, para ello, establece reglas de registro y clasificación de cuentas simples, claras y precisas (AECA, 2005),

que pueden ser utilizadas por todos los hoteles, sea cual sea su capacidad, categoría o clase (Cho y Wong 1997).

La utilización del sistema USALI por parte de las empresas hoteleras ha comportado numerosas ventajas. Entre todas ellas, expondremos a continuación aquellas que pueden considerarse más importantes.

En primer lugar, este sistema puede ser utilizado por cualquier establecimiento hotelero, aunque no representa un auténtico plan de cuentas, permite establecer las reglas de registro y clasificación de cuentas de una forma clara y fácil de comprender. Además de lograr una homogeneización de los métodos de tratamiento y presentación de datos, facilitando la comparación y la consolidación entre organizaciones (AECA, 2005).

En segundo lugar, la información que elabora y suministra es rápida, necesaria y útil para la toma de decisiones, debido principalmente a la eliminación de la subjetividad que implica la utilización de claves de reparto (Kwansa, 1999).

En tercer lugar, al basarse la operativa del sistema en la clasificación de la actividad hotelera, en departamentos operacionales (habitaciones, restauración) y departamentos funcionales (administración, mantenimiento, marketing) la delegación de responsabilidades que se desprende estimula la acción de cada sección, departamento o individuo, además de motivar al personal vinculado en cada departamento con la consecución de los objetivos, tanto específicos, como generales (Mía y Patiar 2001).

A tenor de lo anterior, cabe reflexionar también sobre las críticas que ha recibido este sistema de gestión (AECA 2005).

Los costes fijos de los establecimientos hoteleros (amortización del inmovilizado material, sueldos y salarios, publicidad y propaganda) son muy altos en comparación con los costes variables, y al utilizar una metodología basada en la imputación solamente de los costes variables, esta obviando costes que podrían cambiar los resultados de cada departamento.

Existen dificultades para segregar los ingresos en los paquetes comerciales, imputando la parte que corresponde a habitaciones y la restante a alimentos, bebidas, y demás prestaciones que puedan estar incluidas en el precio.

Concibe la gestión del hotel como una suma de departamentos y no como un conjunto único e integrado. Así pues, los jefes de departamento buscarán maximizar el beneficio departamental y no siempre éste puede traducirse en beneficio para el hotel en su conjunto.

#### **4.4 El sector turístico en cifras**

Partiendo de los datos de la Estadística “Movimientos Turísticos en Fronteras del Instituto Español de Turismo, la Comunidad Valenciana ha sido en el año 2004 el cuarto destino turístico receptor de viajeros un total de 4.3 millones de turistas extranjeros, que suponen un 11.8% del total nacional. Presentando el mayor grado de dependencia entre los destinos nacionales respecto a un único mercado: el británico, durante el año 2003 el 47% de los turistas con destino a la Comunidad Valencia procedían del Reino Unido.

Si analizamos la oferta hotelera de la Comunidad Valenciana, se observa que ésta ha experimentado un fuerte aumento en los últimos 5 años, y aunque el número de turistas no deja de crecer, y las expectativas ante los futuros

acontecimientos como la Copa América, son inmejorables, la oferta actual es muy superior a la demanda, por lo que la ocupación media disminuye todos los años quedando el pasado año en el 61.64% lo que supone un descenso del 4% en comparación con el 2004. Otro dato que refleja aún con mayor claridad la situación actual del sector es el precio medio por habitación, el cual se redujo en un 8% el año pasado. Los hoteleros reconocen que el 2005 fue un año de malos resultados para el sector (Savia, 2006).

El incremento desmedido de las plazas hoteleras ha provocado una sobreoferta, y eso unido a la creciente exigencia de los clientes y a la escasa capacidad de predecir el futuro, hacen que la industria hotelera tenga que formular unas estrategias cada vez más complejas, tendentes a alcanzar sus objetivos y poder ser competitivas dentro del sector (Beerli y Martín, 2003).



## **CAPÍTULO II**

### **SISTEMAS DE INFORMACIÓN INTERNOS. TEORÍAS Y ENFOQUES**

---



## **CAPÍTULO II**

---

### **SISTEMAS DE INFORMACIÓN INTERNOS: TEORÍAS Y ENFOQUES**



El presente capítulo tiene por objetivo determinar las variables a considerar en el diseño de los sistemas de información internos. Para lo cual, partimos de la revisión de los antecedentes de la literatura sobre las tendencias en investigación en contabilidad de gestión, haciendo un análisis de la evolución y el estado actual de la literatura, para justificar la tendencia que hemos considerado adecuada en nuestro trabajo.

Una vez establecida la Teoría a emplear, analizaremos el grado de influencia de cada una de las variables, tanto internas como externas, en la elección del sistema de información interno.



Por lo que respecta a las variables externas se van a estudiar aquellos factores del entorno de la organización que pueden afectar al diseño del sistema de información, tales como la incertidumbre, la competencia, el grado de apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas y la cultura nacional.

Dentro de las variables internas analizaremos en primer lugar las variables relacionadas con la organización, tales como estructura, estrategia, y características generales. Seguidamente nos centraremos en las variables relacionadas con el comportamiento de los individuos.

## **1 EVOLUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

La investigación en contabilidad, generalmente se acepta como investigación científico-social, debido principalmente a que se aplican adecuados niveles de investigación científica a cuestiones sociales (Ryan *et al.*, 2004).

Como hemos visto en el capítulo anterior, la contabilidad de gestión se ha ido adecuando a las necesidades de la organización. A partir de la segunda mitad del siglo pasado, se fue haciendo cada vez más claro que la información contable debía de adecuarse a las necesidades de los usuarios, poniéndose un mayor énfasis en la información contable dirigida a la toma de decisiones.

Las publicaciones sobre contabilidad de gestión se extendieron rápidamente en la década de los 60, a medida que los investigadores iban desarrollando y puliendo nuevas técnicas para proporcionar información contable a los directivos (Ripoll, 1995).

Cabe destacar que el número de estudios e investigaciones sobre los sistemas de información contables es muy extenso. Hay autores que buscan el sistema perfecto, pero, teniendo en cuenta que “normalmente es posible mejorar los sistemas contables que evalúan la gestión de la organización, a menudo, si no siempre, es imposible llegar a un sistema ideal de control” (Hopwood, 1972:158).

En las investigaciones sobre los sistemas de información contable existen diferentes corrientes, que cada autor ha ido clasificando bajo distintas denominaciones, y que han ido evolucionando a medida que el entorno organizativo ha ido cambiando (Escobar y Lobo, 2002). No obstante, las contribuciones teóricas y las investigaciones científicas son bastante heterogéneas y no parece haber un paradigma que domine (Amat, 1991).

A continuación se hace referencia a la evolución de las distintas aproximaciones empleadas para el estudio de la contabilidad de gestión, aunque dicha secuencia no puede entenderse estrictamente, ya que existen solapamientos entre las aproximaciones empleadas por los académicos, como lo demuestra que se sigan encontrando trabajos en los que se abordan las principales cuestiones, siguiendo cualquiera de los enfoques analizados. Las diferentes corrientes han ido evolucionando a medida que las organizaciones y los mercados cambiaban y necesitaban más variables para diseñar sistemas de control más eficientes y adaptables a los nuevos entornos (Escobar y Lobo, 2002).

### **1.1 Teoría clásica o tradicional**

Dentro de esta corriente se incluyen las primeras investigaciones en materia de organización. Bajo la denominación de Escuela Clásica se agrupan una serie de enfoques utilizados ampliamente por las empresas americanas y europeas en las primeras décadas del siglo XX. Según este enfoque se concibe a la empresa como un sistema racional y cerrado, es decir, creada para alcanzar los objetivos fijados por la dirección, con estructuras altamente formalizadas, que evitan, restringen e incluso niegan la variedad e incertidumbre relacionadas con el entorno (Scott, 1992). Esta Teoría considera a los sujetos como pasivos, imaginándolos como simples máquinas de trabajo. Los gerentes están limitados a la consecución de los objetivos de la organización solamente. Las restricciones impuestas por las capacidades, velocidades, resistencia y coste de las máquinas, se olvidan de los aspectos humanos de la organización.

Siguiendo a Kast y Rosenzweig (1992) el marco neoclásico acarrea una serie de supuestos, entre los que destacan en primer lugar, la concepción mecanicista de la organización. La autoridad está en la administración, ésta es la encargada de planificar y coordinar, siendo la jerarquía un mecanismo necesario para lograr la coordinación.

En segundo lugar, quien toma decisiones tiene a su disposición, sin coste y sin incertidumbre, toda la información requerida para estructurar completamente cualquier problema relacionado con la decisión. Siempre llegando a una solución de máximos beneficios, usando los principios del análisis marginal. El hombre está dotado de racionalidad ilimitada y la búsqueda de la eficiencia de la organización se realiza a través de la especialización en las tareas y el control del factor humano.

Y por último, la motivación de los trabajadores será siempre mediante incentivos económicos.

En cuanto a los métodos de investigación, los trabajos realizados bajo esta Teoría carecían, en su mayoría, de análisis empíricos y los sistemas de información contables iban encaminados a lograr mejoras en el trabajo con el fin de incrementar la productividad, y maximizar sus resultados con el mínimo de energía y recursos (Scott, 1992). Las principales limitaciones de esta teoría pueden resumirse en las siguientes:

- La concepción mecanicista del trabajo humano: el sistema reducía a los seres humanos al estado de simples máquinas (March y Simon 1977).
- Parte de un enfoque prescriptivo y normativo, puesto que muestra cómo debe funcionar la organización, en vez de explicar su funcionamiento (Chiavenato 1999).
- Presentan dificultades para adaptarse a cambios en las condiciones, circunstancias y situaciones dentro de las organizaciones debido, principalmente, a que no tiene en cuenta el entorno en que se desarrolla la actividad de la organización (Amat, 1991).
- Pueden adquirir un carácter burocrático sin límites (Morgan, 1986) como consecuencia del cual se frenará la creatividad y la innovación.

## **1.2 Teoría de la Agencia**

Planteada inicialmente por Coase (1937), esta Teoría separa a la persona responsable de la toma de decisiones (agente) del propietario (principal). Esto permitía analizar desde el punto de vista económico, el impacto que la introducción o modificación de los sistemas de información contables podrían tener sobre la organización.

Bajo esta Teoría, las empresas actúan como agentes, siendo libres de determinar su comportamiento de distintas formas. El comportamiento elegido afectará a sus propios resultados y a los de sus principales. Los principales mantienen la capacidad de influir sobre la conducta de los agentes y bajo ciertas condiciones, modificarlas determinando el nivel de inversión y por tanto, la compensación a recibir (Coase, 1937).

Cada una de las partes, tanto el principal como el agente, tratarían de maximizar su utilidad, y entienden que los agentes son personas egoístas y oportunistas (Baiman, 1990).

Existe una asimetría de la información entre el principal y el agente, ya que el agente conoce mejor que el principal la naturaleza y consecuencia de sus propias acciones. El principal al desconocer las acciones emprendidas por el agente, se expone a que el agente actúe en interés propio en lugar de en defensa de los intereses del principal.

Una contribución importante de esta Teoría, es la consideración explícita de los aspectos del comportamiento, además de la introducción de la incertidumbre y el valor de la información, como variables, para la formalización del proceso de toma de decisiones (Scapens, 1985).

Los trabajos realizados emplean principalmente técnicas matemáticas para modelizar el comportamiento económico racional de los individuos en las organizaciones (Ashton *et al.*, 1995).

La Teoría de la Agencia supuso una nueva forma de estudiar la contabilidad de gestión, pero actualmente el consenso sobre sus limitaciones para la investigación en contabilidad de gestión es bastante amplio (Escobar y Lobo, 2002) y en consecuencia su empleo ha ido disminuyendo. Entre las principales críticas que ha tenido esta Teoría queremos destacar:

- No tiene en cuenta el contexto en el que los agentes y los principales contratan (Merchant y Simons, 1986).
- No hay investigaciones considerando el sistema de compensaciones como un elemento más del sistema de control (Shields, 1997).
- No tiene en cuenta datos no financieros muy importantes para el agente como la ética y la imparcialidad (Luft, 1997).

### **1.3 Teoría de la Contingencia**

La Teoría de la Contingencia surge como una alternativa a la escuela clásica de la organización y dirección, y fue desarrollada por Burns y Stalker (1961), Lawrence y Lorsch, (1967), Thomopson, (1967), y Woodward (1965). Las primeras formulaciones se realizan a mediados de los sesenta en la literatura de organización y a mediados de los setenta aparece un gran desarrollo de la misma en la literatura contable.

Este modelo tiene como premisa la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar las organizaciones, ya que ésta dependerá de las circunstancias determinadas en las que se encuentre. Es por tanto, el

contrapunto a las aproximaciones universalistas, ya que la Teoría de la Contingencia ayuda a explicar, en el caso de la contabilidad de gestión, por qué el diseño de un sistema de control de gestión adecuado para una empresa está directamente relacionado con el contexto en que opera dicha organización (Chenhall, 2003).

En las primeras formulaciones, los distintos autores investigaron sobre las influencias de tres variables contingentes en el diseño del sistema de control de gestión, y que son, el entorno, la tecnología y la estructura de la organización.

A medida que las investigaciones han ido avanzando se han ido confirmando estas variables y se van añadiendo nuevas variables contingentes, así Khandwalla (1972) tiene en cuenta los efectos de la competencia; Bruns y Waterhouse (1975) analizan empíricamente la relación entre la estructura y el control interpersonal y administrativo con el presupuesto; Langfield-Smith (1997) analiza la importancia de la estrategia; Harrison (1992, 1993) demuestra las diferencias entre los gerentes de Australia y Singapur, por lo que incorpora la cultura como una variable importante a la hora del diseño del sistema de control.

Sus fundamentos se pueden recoger en los siguientes puntos:

- La estructura y el funcionamiento de la organización dependerá de características como la tecnología, la estrategia, el tamaño y otros factores externos (Scott, 1987).
- El concepto más importante que introduce esta aproximación es el del acoplamiento (fit) entre variables estructurales y

ambientales. Esta es una condición necesaria pero no suficiente, para que el rendimiento mejore en términos de eficacia y eficiencia. Ahora bien, esta hipótesis ha sido fuertemente criticada por haber sido testada de forma insuficiente y poco adecuada (Scott, 1987).

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

- De interacción: la consistencia se alcanzaría por la interacción de múltiples parejas de factores organizativos y ambientales distintos.
- De selección: se asume que la congruencia entre estructura y contexto se alcanza por selección natural de la dirección, ya que los equipos directivos incapaces de adaptar la estructura de sus organizaciones al entorno, serían sustituidos por otros.
- De sistemas: se entiende como la consistencia interna entre múltiples factores estructurales y contingencias ambientales, por un lado y el rendimiento organizativo por otro.

En cuanto a los métodos de análisis utilizados en la realización de trabajos, en una primera etapa han predominado los análisis de carácter estadístico y cuantitativo exclusivamente. La mayoría de los estudios son de naturaleza cross-sectional, sin tener en cuenta si la organización estaba creciendo o pasando por un momento delicado (Pfeffer, 1987). Este tipo de investigación se realizaba para un período concreto de tiempo, seleccionando las empresas y tratando estadísticamente los factores que podían influir sobre la variable dependiente (Escobar y Lobo 2002).



En los estudios centrados en la contabilidad de gestión se han utilizado intensivamente las macroencuestas para identificar las variables contingentes, sus relaciones más significativas y los procesos de diseño, implantación y evaluación de los sistemas de información contables. Los modelos de regresión múltiple, el análisis clusters y el path analysis han sido los métodos más utilizados por los investigadores (Chenhall, 2003).

Esta metodología se fundamenta en correlaciones estadísticamente significativas, y supone que al conocer las relaciones generalizables permitirá que los directivos formulen sistemas contables compatibles con las características de su organización (Ryan, 2004). Pero los detractores señalan, que los estudios cruzados sólo pueden identificar las relaciones entre variables, dado un momento concreto, pero no pueden explicar cómo surgieron estas relaciones (Weill y Olson 1989).

Ante las críticas anteriores, los investigadores utilizan estudios cualitativos y cuantitativos dentro de la misma exploración, debido principalmente a que la utilización de ambas aproximaciones en un estudio permite conocer mejor la realidad que analizamos (Luft y Shields, 2003). Utilizar ambas dimensiones, permite profundizar e interpretar mejor los resultados obtenidos, así, por ejemplo, las encuestas mejoran nuestro conocimiento sobre un fenómeno particular, y posteriormente un estudio del caso nos permite ver las relaciones conceptuales, ayudándonos a entender y a explicar las aparentes anomalías detectadas anteriormente (Modell, 2005). Entre las investigaciones que utilizan esta forma de trabajar destacamos los trabajos de Davila (2000); Kalagnanam y Lindsay (1998); Shield y Young, (1993); e Young y Selto (1991).

#### **1.4 Teoría Institucional**

Con la evolución y el crecimiento de las empresas surge un cambio en las necesidades de control de las organizaciones. Según Caplan (1971), hablando de estas necesidades, se confirma el aumento de la complejidad en las organizaciones, debido a lo cual, los sistemas de control deben evolucionar en el mismo sentido que éstas, haciéndose necesario incorporar nuevas técnicas de control. Las nuevas técnicas a las que se refiere son las orientadas a factores organizativos y motivacionales. De esta manera se puede lograr que el individuo abandone su actuación o comportamiento pasivo dentro de la organización. Se acepta a partir de este momento que para la implantación de los sistemas de control no será suficiente considerar los aspectos técnicos, sino que se tendrán que añadir los aspectos del comportamiento de los individuos (Caplan, 1971).

Las asunciones de las que parte la Teoría Institucionalista para Scapens (1994) son:

- La búsqueda de una explicación científica a los propósitos o intenciones humanas.
- La realidad social emerge y se crea subjetivamente por las personas, posteriormente esta realidad es objetivizada por la interacción humana.
- Se asume un orden que se alcanza mediante la resolución de conflictos a través del control social de los mismos.
- Busca comprender y explicar cómo se produce y reproduce el orden social.
- Los objetivos de la organización no están claros y pueden entrar en conflicto con los individuales.

- El control del comportamiento individual se puede hacer no sólo por resultados, sino también por comportamientos.

En función de lo anterior se puede afirmar que los estudios basados en las premisas de la Teoría Institucionalista, nos sirve para dar sentido al mundo social, a través del entendimiento de cómo los distintos actores conciben el comportamiento de los demás (Escobar y Lobo, 2002).

La satisfacción de las demandas de tipo social hace que las actividades de la organización sufran un proceso de institucionalización, definido como “proceso por el que se repiten una serie de acciones, a las que se les da un significado particular para uno mismo y los demás” (Scott, 1992: 117).

Esta Teoría considera la contabilidad de gestión como un subsistema de control cuyo funcionamiento no es neutro (Burns 1995; Humphey y Scapens, 1992; Miller 1994). Es decir, no se limita a medir y controlar las dinámicas y flujos organizativos relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la toma de decisiones, sino que la acción de las personas hace que la información sea maleable y, por tanto, influenciada por los agentes en función de sus intereses individuales, grupales y organizativos.

Dentro de este enfoque se diferencian tres corrientes:

- Escuela de relaciones humanas (Human relations)
- Corrientes basadas en los procesos humanos de información (Human Information Processing).
- Teoría de los sistemas abiertos (Open System Theory).

Así pues, a continuación vamos a sintetizar las principales características y aportaciones de cada una de las corrientes desarrolladas dentro de la Teoría Institucional. Y de este modo conseguir una visión más amplia de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión.

#### Corriente basada en las relaciones humanas

Los modelos integrados en esta corriente, se centran en el análisis de las influencias recíprocas entre el comportamiento de las personas y los sistemas de información contables. Es un comportamiento condicionado entre otros: por los objetivos individuales, por la relación de cada individuo con el trabajo que hace en la organización, por la motivación y la participación de cada individuo y, en definitiva, por todas las relaciones humanas que haya dentro de la organización. El trabajador ya no tiene sólo necesidades económicas, sino que busca en la organización su satisfacción personal, lo que según Ansari (1977), conlleva la aparición del director líder para dar el ímpetu necesario a los trabajadores para que mejoren sus actuaciones y su satisfacción.

Como conclusión, queremos señalar que los trabajos de investigación de esta corriente incorporan las relaciones humanas como factor clave en el diseño del sistema de información, los cuales ponen especial énfasis en la relación entre los objetivos individuales de cada uno de los participantes en la organización, y los objetivos globales de ésta. Demostrando que no siempre estas relaciones son positivas, ya que dependerán del funcionamiento de las relaciones humanas dentro de la organización. Si las organizaciones consiguen que los trabajadores tengan concepción de la empresa, será mucho más fácil la relación entre los objetivos (Hofdtede, 1968). Y el hecho, de que el individuo tenga un feedback sobre su trabajo o bien tenga alguna medida de autocontrol

y autoevaluación, también afectan positivamente a la motivación personal y le ayuda a desarrollar habilidades que, parecen ser, positivas en la consecución de los objetivos globales de la organización (Argyris, 1964; Lawer y Grant-Rhode, 1976).

#### Corriente basada en los procesos humanos de información

Este modelo se deriva del anterior, pero se centra en el estudio de la conducta del decisor individual a la hora de procesar la información, ya que introduce la toma de decisiones de la dirección dentro del diseño de los sistemas de control, valorando los aspectos psicosociales de la organización. Se considera que la toma de decisiones puede estar influida por aspectos tan dispares como: la calidad de las decisiones, el uso de la información, la tecnología, o incluso, la combinación de estilo de dirección de los diferentes niveles jerárquicos de la organización que toman decisiones. Las aportaciones más significativas han sido las de Drives y Mock (1975); Libby y Lewis (1982); Macintosh (1981); Prakash y Rappaport (1977). Para Amat (1991), todos estos estudios tienen en común la introducción de los principios de la psicología conductista y cognitiva para analizar los factores que afectan a la calidad de la decisión individual.

Esta corriente ha sido criticada por Hopwood (1972) debido a que se han analizado los aspectos psicológicos y sociopsicológicos del sistema de información, y sobre todo, el contable, de forma muy estática. Considera que los afectos de las reacciones individuales a la información contable y a otros aspectos del funcionamiento dinámico de la organización, se han tratado como si fuesen poco problemáticos, cuando está demostrado que son significativas dentro de la organización. Sweringa y Weick (1982) añaden que el hecho de

poner énfasis excesivo en los aspectos cognitivos sin tener en cuenta ni el carácter emocional del individuo ni la toma de decisiones, hace que la corriente pierda relevancia.

#### Corriente basada en la teoría de los sistemas abiertos

Dentro de esta línea de investigación la organización pasa a ser entendida como un sistema abierto, ya que hasta este momento era considerada como un sistema cerrado. Las aportaciones más significativas han sido: Amey (1979a, 1979b); Ansari (1977, 1979); Argyris (1964); Hofstede (1968); Katz y Kahn (1966).

Ansari (1977) y Amey (1979a) interpretan que hay que dejar de lado los sistemas cerrados de organización y se deben analizar las organizaciones como sistemas abiertos, lo que aportará implicaciones positivas para los contables ya que los sistemas cerrados no admiten el “*entropy transfer*”, y en cambio en un sistema abierto si la admite; además un sistema cerrado va de los estados menos probables a los más probables, y un sistema abierto va de los menos a los más improbables.

En los enfoques anteriormente analizados, dada la necesidad de captar los procesos dinámicos internos que determinan la evolución y el papel de la contabilidad de gestión en las organizaciones, los métodos de investigación más empleados han sido los de carácter cualitativo, estudio del caso, estudios etnográficos y *Grounded Theory* (Teoría escondida bajo la tierra).

Las tres corrientes o teorías que se incluyen dentro de los sistemas de control que tienen en cuenta los aspectos psicosociales de la organización, introducen

los efectos de los comportamientos individuales y globales de los miembros de la organización y de las relaciones entre ellos como valores claves que condicionan el diseño del sistema de información. Avanzan, pues, en el estudio de los sistemas de control, pero tampoco dan solución para saber qué es lo que definitivamente hay que controlar en la organización. De nuevo nos encontramos con unas teorías que una vez modeladas y demostradas son criticadas por los investigadores (Bhagat y MacQuaid, 1982; Chua, 1986; Colville, 1981; Cooper, 1983; Dermer y Lucas, 1986), los cuales consideran, que los cambios que las organizaciones están viviendo desde mediados de los setenta, son la causa por la cual los modelos anteriores no pueden explicar por sí solos la realidad de la organización.

### **1.5 Sociología Interpretativa**

Esta corriente incorpora el punto de vista antropológico y social. Incluye las diferentes propiedades culturales, significados, valores y creencias que hay dentro de la organización, las cuales se nutren con mitos, leyendas e historias. Esta corriente ya no solamente tienen en cuenta los aspectos formales y psicosociales de la organización, sino que también incluyen la cultura de la organización y de los individuos que la integran.

La variable cultura pasa a ser una de las variables claves del éxito, ya que ésta diferenciará a las organizaciones (Flamholtz, 1983) y puede ser el motor del cambio en un sistema de control en las mismas (Schein, 1985). Si está fuertemente implantada, la cultura, a nivel interno de la empresa, puede llegar a disminuir la necesidad de otros mecanismos de control, porque las opiniones y normas individuales de los miembros de la organización pueden, entonces, coincidir con los objetivos globales (Fisher, 1995).

Esta corriente de investigación utiliza principalmente métodos cualitativos, autores como Morgan y Smircich (1980), defienden la necesidad de usar este tipo de métodos en el momento en que entran a formar parte de la investigación los comportamientos internos de los individuos, que la mayoría de las veces, no son cuantificables. Estudios parecidos en el campo de la investigación contable son los de Hopper y Powell (1985) y Wilkins y Ouchi (1983).

Entre las críticas que ha recibido esta corriente se pueden destacar:

- No hay un consenso total con la definición de cultura, puesto que es una variable muy amplia, esta formada por normas, valores, símbolos, creencias, historias o rituales que conforman un todo cultural (Berry *et al.*, 1995).
- Muchos directivos persuadidos por las ideas de que existen culturas buenas y culturas malas, que una cultura fuerte de la organización es esencial para el éxito, que las modificaciones en una cultura lleva a los trabajadores a trabajar más duro y sentirse más contentos, y que lo que es bueno para la organización inevitablemente interesa a sus trabajadores, pueden desembocar en un proceso de control y de manipulación ideológica sobre los miembros de la organización. Si los trabajadores responden con resistencia, puede que la cultura sea más un medio de control que una expresión del carácter humano (Morgan, 1986).
- La investigación sobre la influencia de la cultura sobre la elección del sistema de información de gestión ha dado resultados diversos



(Chenhall, 2003), por lo que no se puede establecer comparaciones y a partir de estas desarrollar generalizaciones.

De todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir, que las teorías han ido avanzando a medida que se descubrían nuevas variables que afectaban la actuación de la organización y las teorías existentes no se adecuaban a la realidad. Ha sido pues, una evolución ligada a la evolución natural de la sociedad, a los cambios de los mercados, a su internacionalización y al incremento de la competencia (Ryan *et al.*, 2004). Pero estos cambios no han sido radicales, por el contrario, las corrientes han cohabitado entre sí, además no existe una corriente ni un paradigma que domine, cada corriente, que en general se ha mostrado crítica con la anterior, ha añadido al modelo nuevas variables, premisas e hipótesis en función de la propia evolución de la organización y de sus miembros.

Así pues, aunque al principio, la investigación se basó en los conceptos de racionalidad y comportamiento económico, en la actualidad, los investigadores deben ir más allá de simplemente interpretar las prácticas contables. Incorporando teorías sociales, y a partir de estas, no buscar leyes universales y generalizaciones, sino reglas, tanto explícitas como implícitas que estructuren el comportamiento social (Ryan *et al.*, 2004).

Entre las distintas aproximaciones analizadas hemos optado por la Teoría de la Contingencia, debido principalmente, a que esta Teoría ha sabido evolucionar, adaptándose a todos los cambios ocurridos en el entorno, para lo cual, ha ido incorporando variables que tienen en consideración las complejas interrelaciones entre el comportamiento de los individuos como tales, formando parte de grupos y de la organización, las características formales e informales y la influencia de los factores ambientales. Gracias a esta

evolución, la Teoría Contingente sigue presente explícita o implícitamente en la mayoría de las investigaciones en contabilidad de gestión (Escobar y Lobo, 2002).

Una vez establecida la Teoría que utilizaremos en nuestro trabajo, en el siguiente epígrafe realizamos un estudio más completo de ésta, analizando las variables y su influencia en la determinación del sistema de información interno, así como los trabajos de investigación que analizan estas variables y sus principales conclusiones.

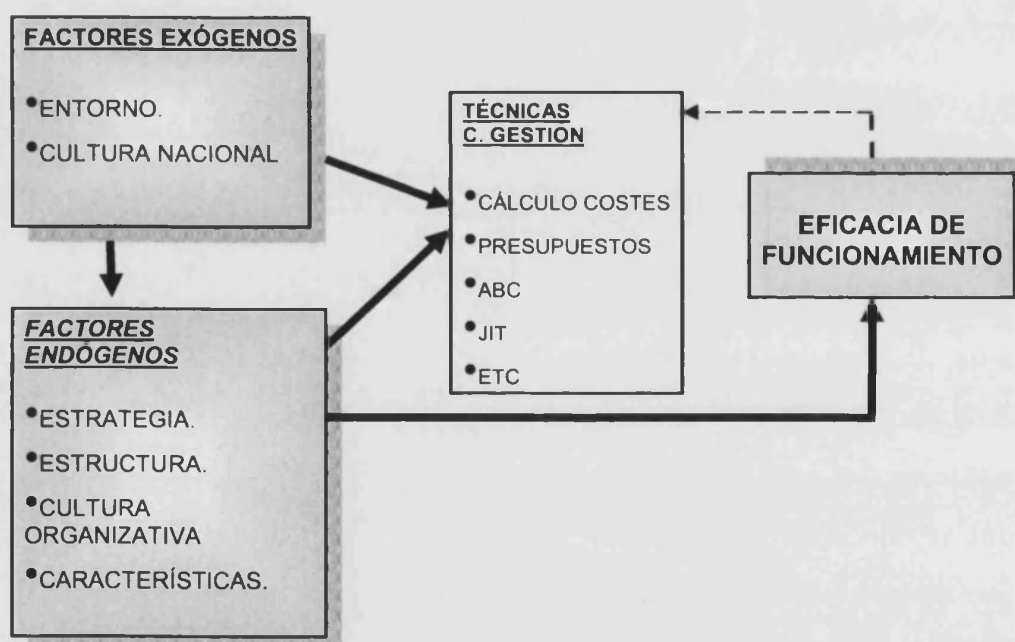
## **2 MARCO TEÓRICO. TEORÍA DE LA CONTINGENCIA: VARIABLES CONTINGENTES**

Esta Teoría parte de la premisa de la inexistencia de un sistema de información interno aplicable a todas las organizaciones y en cualquier situación, ya que dependerá de las circunstancias o factores contextuales en las que se encuentre (Otley, 1980). La Teoría de la Contingencia enfatiza que no hay nada absoluto en las organizaciones o en la teoría administrativa. El enfoque contingente explica que existe una relación funcional entre las condiciones del ambiente y las técnicas administrativas apropiadas para alcanzar los objetivos de la organización.

En la figura nº 1 se ha esquematizado el modelo básico de esta Teoría. Partiendo de la inexistencia de un sistema de información interno aplicable a todas las organizaciones, la eficacia del sistema dependerá del acoplamiento entre los diferentes factores contingentes. Estos factores se han agrupado en función de la influencia o control que pueda ejercer la organización sobre ellos. Así pues, nos encontramos los exógenos o no controlables por parte de

la organización, entre los que destacamos el entorno y la cultura nacional, y los factores endógenos o controlables por parte de la organización entre los que destacamos la estrategia, la estructura, las características generales de la organización y la cultura organizativa.

El objetivo del presente epígrafe es analizar estos factores y su influencia en la determinación del sistema de información de gestión.



**Ilustración 3. Modelo básico de la Teoría de la Contingencia**

### 2.1 Factores contingentes exógenos.

Los factores exógenos, también se denominados autónomos e independientes, son aquellos que influyen desde el exterior de un sistema determinado. La característica fundamental de estos factores es que no son controlables desde la organización, sino que nos vienen dadas.

Así, variables como el nivel de incertidumbre, la competencia, la turbulencia del entorno o la cultura nacional, pueden influir en la elección del sistema de información interno. A continuación analizaremos el efecto de dichas variables.

#### 2.1.1 Entorno

El entorno es todo lo que se encuentra desde los límites de la organización hacia fuera y donde los gerentes no poseen capacidad de influencia o control. Dado lo cual, se puede afirmar, que conocer el entorno donde desarrolla una organización su actividad es un factor determinante a la hora de elegir el sistema de información contable (Chenhall y Morris, 1986).

Así pues, la información que aporta la contabilidad de gestión se va a convertir en un factor clave para asegurar que la actuación de la empresa dentro del entorno en el que interactúa sea eficiente.

Una primera clasificación del entorno consiste en distinguir entre el entorno genérico y el entorno específico. El primero se define por un amplio conjunto de factores económicos, político-legales, socioculturales y tecnológicos que delimitan las reglas del juego y el marco general en que las empresas se van a desenvolver. El entorno específico hace referencia a los factores del medio ambiente que afectan de forma singular a un conjunto de empresas con características similares (Cuervo, 2001).

A partir de los estudios de economía industrial, Porter (1985) introduce un modelo conceptual de análisis que permite identificar las variables relevantes para conocer el entorno que afronta una organización en una industria concreta. Así, dentro del entorno específico, podemos incluir cuatro variables

que afectan a la elección del sistema de información. Nos encontramos, en primer lugar, el nivel de predicción que sobre el entorno se puede realizar en la organización (incertidumbre). En segundo lugar, estaría el nivel de competencia que tiene la empresa (precios, productos, tecnología y distribución de la competencia). En tercer lugar, estaría la heterogeneidad de la demanda (el número de diferentes productos o mercados en que se desenvuelve la actividad de la organización), y por último el apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas (Emmanuel *et al.*, 1991).

La incertidumbre es la diferencia entre la cantidad de información requerida para realizar una tarea, y la cantidad de información que realmente posee la organización (Galbraith, 1973). Por consiguiente, partiendo de la premisa según la cual uno de los principales roles de un sistema de información contable es facilitar los datos necesarios para la toma de decisiones, la relación entre la incertidumbre percibida y, los sistemas de información contable, queda evidenciada (Chenhall y Morris, 1986).

Las primeras investigaciones en el diseño de la organización basadas en la Teoría de la Contingencia, ya se centraban en el efecto que podía tener la incertidumbre en la estructura de la organización. Esta variable ha sido estudiada por Burns y Stalker, (1961); Galbraith (1973); Lawrence y Lorsch (1967); Perrow (1970). En investigaciones recientes esta variable también está incluida en casi todos los análisis (Baines y Langfield-Smith, 2003; Chapman, 1997; Davila, 2000; Hartmann, 2000; Kajüter y Kulmala, 2005).

La incertidumbre ha sido asociada con la necesidad de una apertura hacia el exterior de la organización y con sistemas de control no financieros. Sin embargo, ante ambientes hostiles la organización enfoca sus sistemas hacia controles formales basados principalmente en la utilización del presupuesto.

La pregunta que se plantea viene referida al sistema de información contable que debe utilizar una organización que se encuentre en un entorno hostil, turbulento y con altos niveles de incertidumbre. La literatura propone que la organización que se encuentre en esta situación, en un primer momento creará sistemas formales de control, y cuando vea amenazada su supervivencia a corto plazo, pasara a adoptar mandos más orgánicos (Chenhall, 2003).

En contabilidad, la incertidumbre ha sido relacionada con la utilidad y con el alcance de la información (Chenhall y Morris, 1986; Chong y Chong, 1997; Gul y Chia, 1994); con lo oportuna que sea la información (Moore y Sharma, 1998), con la disminución de la confianza en la remuneración basada en el incentivo (Bloom, 1998), y con el presupuesto participativo (Govindarajan, 1984).

Ezzamel, (1990) concluye en su trabajo que en ambientes con grandes niveles de incertidumbre se suelen utilizar presupuestos para la evaluación y el análisis de las desviaciones, pero con una alta participación de todos los trabajadores, gracias a las interacciones continuas entre superiores y subordinados, en la elaboración de éstos. Chapman (1998) propone que la contabilidad debe planificar en épocas de incertidumbre, pero con flexibilidad, para así poder enfrentarse a todos los cambios imprevisibles que se presenten.

En esta línea de investigación están los trabajos de Anderson *et al.*, (2002); Cohen y Bailey, (1997); Keidel, (1994); Shields (1997) los cuales han demostrado que la incertidumbre influye positivamente en la adopción de estructuras organizativas basadas en trabajos en equipo o en la autodirección (self-managed).

Las conclusiones que obtiene Kren (1992) en su estudio, apuntan a que en momentos de alta incertidumbre, la participación de los trabajadores en el proceso de presupuestación está relacionado con un mejor funcionamiento de la organización. También se ha analizado la relación entre la incertidumbre y las herramientas utilizadas por los sistemas de información internos, demostrando la utilidad de éstas en entornos inciertos. Así, Cooper, (1996); Kato *et al.*, (1995); Koga y Davila, (1998); Sakurai, (1989); Tani, (1995), analizan el uso del Target Costing. Anderson, (1995); Innes y Michell, (1994), analizan el uso del ABC/ABM. Hay estudios, como el de Reid y Smith (2000), que no analizan el uso de una herramienta en particular, si no de varias como el just in time, ABC, análisis de la cadena de valor y la gestión estratégica.

Otra de las variables importantes para conocer el entorno es la competencia, la cual mide el dinamismo existente en el mercado, así pues, ante aumentos de la competencia, el sistema de información contable debe ser más sofisticado y completo, capaz de evaluar la información suministrada y facilitar la toma de decisiones (Haldma y Lääts 2002). Trabajos como los de Chapman (1997); Hartmann (2000); Khandwalla (1977) y Merchant (1990) estudian los efectos que tiene a la hora de seleccionar un sistema de información interno los incrementos de la competencia.

Por lo que respecta a la heterogeneidad de la demanda, se ha evidenciado que dicha variable influye en la elección del sistema de información contable. Debido, principalmente, a que el sistema debe permitir relacionar los procesos con los diferentes productos o servicios, para lo cual se necesita una información mucho más segmentada (Anderson, 1995; Haldma y Lääts, 2002).

Un entorno se puede considerar hostil, ya sea por la excesiva competencia o por la gran heterogeneidad de productos y organizaciones existente en él

(Otley, 1978), y tradicionalmente ha sido asociado con la utilización del presupuesto como sistema de control (Shields, 1997). Sin embargo, en el caso de excesiva competencia, Imoisili (1985) y Khandawalla (1972), observan que las organizaciones tienden a la utilización de controles formales y sofisticados sistemas de contabilidad.

El apoyo por parte de las instituciones, públicas o privadas, de los sistemas de información contables favorecen la utilización de estos, creando una presión sobre las organizaciones para que los adopten (Chenhall y Langfield-Smith, 1998). Ello se puede evidenciar en el desarrollo que han tenido todos los sistemas de gestión de la calidad muy apoyados en nuestro país tanto por instituciones públicas como el Instituto de Estudios Turísticos (IET), como por instituciones privadas como el Instituto para la Calidad Turística Española (ICTE).

### 2.1.2 Cultura nacional

Cada país posee características culturales propias, lo cual, puede predisponer a las organizaciones a la hora de elegir el sistema de información contable (Bhimani, 2003). Autores como Birnberg (1998, 2000) y Shield, (1995) estudian como la cultura condiciona la elección del sistema de costes y sus efectos. Estas investigaciones se centran en identificar cuales son los rasgos comunes a cada cultura, y como pueden afectar estos en la elección de una alternativa concreta.

La cultura recoge los valores presentes en el individuo y en toda organización y se pueden definir como creencias, bastante permanentes, sobre lo que es apropiado y lo que no lo es, que guía las acciones y el comportamiento de los



empleados para cumplir los objetivos de la organización. (Gamble y Gibson, 1999).

Una primera clasificación aceptada entre los estudiosos de las ciencias sociales, es la que distingue entre una cultura o filosofía basada en las enseñanzas de Confucio, y la basada en el pensamiento protestante o Calvinista (Finkelstein y Hambrick, 1996). En esta línea de investigación los trabajos de Snodgrass y Grant (1986) y Ueno y Wu (1993) comparan empresas japonesas con empresas de Estados Unidos, observando, que cada país presenta controles diferentes en la supervisión, evaluación y recompensa.

Así mismo, Vance *et al.*, (1992) estudian la formalización que tienen los sistemas de control, el desarrollo de los grupos de trabajo, los sistemas de recompensas y la frecuencia de la retroalimentación en empresas de Indonesias, de Tailandia y de Estados Unidos, encontrando significativas diferencias entre las empresas asiáticas y las americanas.

Dentro de la misma línea anterior está el trabajo de Harrison (1992), el cual analiza las diferencias entre los gerentes de Australia y los de Singapur y observa que no hay relación entre la evaluación a través del presupuesto y la satisfacción que tiene los empleados por su trabajo. Sin embargo, la relación entre la confianza en las medidas de los resultados y la satisfacción de los empleados si que era fuerte en Singapur debido principalmente a que los gerentes de Singapur eran menos individualistas que los gerentes de Australia, y el ámbito de control, o sea, el número de subordinados inmediatos que controla o coordina un superior, era mucho mayor en Singapur que en Australia.

Sin embargo, Merchant *et al.*, (1995), en un estudio comparativo de empresas taiwanesas y de EEUU encuentran que la cultura no es importante cuando se explica el uso o la efectividad de los diferentes sistemas de información utilizados.

## **2.2 Factores contingentes endógenos**

Los factores endógenos son aquellos que se consideran controlables por parte de la organización.

Los factores relacionados con el contexto donde se va a aplicar el sistema de información interno que vamos a analizar son las siguientes: a) la estructura; b) la estrategia; c) la cultura organizativa; y d) las características generales de la organización.

A continuación pasamos a analizar el impacto de los factores anteriores en la elección del sistema de información interno.

### **2.2.1 Estructura**

Por estructura organizativa se entiende “la suma total de las formas en las que una organización divide su mano de obra en tareas diferentes y su posterior coordinación” (Hodge *et al.* 2003). Esta definición reconoce dos elementos claves, la diferenciación y la integración.

Así pues, Lawrence y Lorch (1967) se refieren a estructura, genéricamente, como a la manera en que la organización es diferenciada e integrada. La

diferenciación lo que mide es la distribución del poder dentro de la organización, la variedad de los grupos y su participación en las decisiones. La integración es definida como el grado en el que las actuaciones de las diferentes subunidades son compatibles con el objetivo global de la organización. Los mecanismos para lograr la diferenciación implican descentralización de la autoridad, mientras que la integración implica reglas, procedimientos formales y políticas comunes.

En el ámbito estructural, la clasificación más conocida es la que agrupa a las empresas en función de su grado de formalización, obteniendo dos tipos de estructuras: orgánicas o mecánicas. Las características básicas de estas organizaciones ya fueron definidas por Burns y Stalker (1961).

Así las estructuras orgánicas se caracterizan por la necesidad de personas con conocimientos específicos y experiencia para la realización de la tarea común. En este caso se produce un continuo ajuste y continua redefinición de las tareas individuales, a través, de la interacción con otros miembros. Por ello, existe un núcleo informal de control, autoridad y comunicación. También se da, una mayor frecuencia de comunicaciones horizontales, en vez de verticales, y el contenido de la comunicación consiste en información y consejo, en vez de instrucciones y decisiones como ocurre en las estructuras mecánicas.

Por otra parte, las estructuras mecánicas se caracterizan por la diferenciación especializada de sus funciones, es decir, que cada tarea se realiza con técnicas y propósitos propios, que no tienen que coincidir con los del resto de las tareas. Este tipo de estructuras se denota por el uso de la jerarquía como mecanismo de coordinación y por un núcleo de control, con autoridad y comunicación formal.

Pugh *et al.* (1968, 1969) en sus trabajos empíricos señalan como mecanismos estructurales comúnmente utilizados en la Teoría de la Contingencia: la formalización, la centralización, el ámbito de control y la estandarización.

*Formalización*: es cuando el método para coordinar tareas está basado en reglas, políticas y procedimientos formales. Cuanto mayor sea el nivel de dependencia de estos documentos escritos, mayor será el grado de formalización de la empresa.

*Centralización*: la toma de decisiones estará centralizada cuando la autoridad recaea en la alta dirección, o estará descentralizada cuando esta recaea en los empleados de los niveles inferiores de la empresa.

*Ámbito de control*: es el número de subordinados inmediatos que controla o coordina un superior.

*Estandarización*: se detallan todas y cada una de las tareas a realizar. La estandarización del proceso garantiza que todas las tareas se realicen de la misma manera en todo momento.

Entendemos que una organización tiene una estructura mecánica, cuando la formalización, la centralización y la estandarización sean altas, mientras que el ámbito de control sea reducido. Y poseerá una estructura orgánica cuando la formalización, la centralización y la estandarización sean bajas, mientras que el ámbito de control será amplio.

La estructura de la organización va a ser una variable determinante de la elección del sistema de información contable, puesto que según la forma que se adopte se fomentará o se inhibirá la implantación del sistema (Gerdin,

2005a). Debido principalmente a la influencia que tiene en la eficiencia del trabajo, en la motivación de los individuos, en los flujos de información y en los sistemas de control (Chenhall, 2003).

Al analizar la relación entre la estructura de la organización y los sistemas de información internos, se observa que las empresas pequeñas, homogéneas y centralizadas confían en los controles informales, con una supervisión y una comunicación cara a cara, debido a lo cual, usan técnicas de gestión más simplificadas que las empresas grandes con un alto grado de formalización (Gerdin, 2005a).

La investigación de esta variable se ha centrado en los distintos acoplamientos (*fit*) que puede tener ante diversas variables como *la incertidumbre* (Burns y Stalker, 1961; Drazin y Van de Ven, 1985; Galbraith, 1973; Lawrence y Lorch, 1967); *con la estrategia* (Anderson y Lanen, 1999; Chandler, 1962; Macintosh, 1994; Simons, 1995); *la tecnología* (Galbraith, 1973; Perow, 1970; Thompson, 1967; Woodward, 1965); *la cultura*, (Govindarajan y Fisher, 1990), y *el tamaño de la organización* (Nicolau, 2000).

Generalmente se acepta que ante entornos turbulentos es mejor una estructura orgánica (Chenhall, 2003), sin embargo, trabajos como los de Lawrence y Lorch, (1967) o Reid y Smith, (2000), identifican la necesidad de altos niveles de diferenciación para enfrentarse a entornos inciertos, necesitando sofisticados mecanismos de enlace, además, de reglas y procedimientos, para evitar, los problemas que pudiesen surgir en la integración. Este tipo de respuestas se consideran un híbrido entre estructuras mecánicas (diferenciación) y estructuras orgánicas (integración), para poder gestionar la incertidumbre.

Los estudios que se centran en el análisis de empresas que presentan una estrategia caracterizada por la diversificación concluyen que éstas necesitan una división estructural (Baines y Langfiel-Smith, 2003; Chandler, 1962; Chenhall, 2003; Dyas y Thanheiser, 1976), argumentan que este tipo de estructuras permite a los gerentes aprovechar mejor las oportunidades que se presentan.

Los diseñadores de sistemas de control de gestión han estado preocupados con la formulación de sistemas que sean compatibles con la estructura de la organización. Por consiguiente, es útil considerar el grado en que el sistema es mecánico u orgánico, o cómo se produce la integración y diferenciación de éste (Chenhall, 2003).

A continuación, consideramos las posibles agrupaciones de los elementos de un sistema de control de gestión según sean compatibles con una estructura orgánica o mecánica y los trabajos donde se ha estudiado.

---

### ***Orgánicos***

*Cultura de clan* (Govindarajan y Fishser 1990; Kalagnanam y Lindsay, 1987; Ouchi, 1980).

*Controles sociales* (Merchant, 1985b; Rockness y Shields, 1984).

*Controles personales* (Merchant, 1985b; Abernethy y Browell, 1997).

Sofisticados mecanismos de integración (Abernethy y Lillys, 1995).

*Planificación con pocos reportes y muy generales* (Macintosh, 1994).

*Sistemas de gestión amplios, con mucha flexibilidad en la agregación e integración, información puntual* (Chenhall y Morris, 1986).

---

*Presupuestos flexibles* (Brownell y Merchant, 1990).

*Presupuestos participativos* (Shields y Shields, 1988).

*Uso de controles no contables* (Brownell, 1982, 1987; Hirst, 1983).

*Presupuestos con holguras* (Dunk, 1993; Merchant, 1985a).

*Lideres en costes* (Guilding, 1999).

*Planificación estratégica y evaluación a partir de los resultados* (Simons, 1995).

*Nivel de detalle, frecuencia de reportes, uso de la información* (Davila, 2000).

*Controles poco estructurados* (Jenias y Gani, 2004).

---

### **Mecánicos**

*Gran énfasis en los costes estándar* (Hopwood, 1972b; Khandwalla, 1972).

*Control presupuestario* (Bruns y Waterhouse, 1975; Merchant, 1981; Rockness y Shields, 1984).

*Gran confianza en los controles contables, la contabilidad es usada para evaluar los resultados* (Browell, 1982, 1987; Hirst, 1981).

*Sistemas de gestión poco sofisticados, históricos principalmente* (Chenhall y Morris, 1986).

*Sofisticados presupuestos de capital* (Haka, 1987; Larcker, 1981).

*Procedimientos de las operaciones, presupuestos y estadísticas de costes* (Macintosh y Daft, 1987).

*Diferentes razones para presupuestar, planificar, evaluar los resultados,*

---

*comunicar los objetivos, y formular estrategias* (Hansen y Van der Stede, 2003).

*Formalización de las comunicaciones y uso administrativo de los presupuestos* (Hopwood, 1972; Merchant, 1981).

*Controles basados en los resultados* (Macintosh, 1994; Merchant, 1985b).

*Controles basados en la actividad, estandarización, reglas, y formalización* (Chenhall, 1997; Jenias y Gani, 2004; Merchant, 1985a; Ouchi, 1979; Rockness y Shields, 1984).

*Patriarcado, control personal, centralizado e informal del jefe* (Whitley, 1999).

*Uso de los controles para la retroalimentación en las operaciones* (Simons, 1995).

---

**Tabla 2.** Agrupación de los elementos de un sistema de control de gestión.

### 2.2.2 Estrategia

Esta es una variable contingente diferente a las demás, ya que no es un elemento del contexto, sino, la forma por la cual los gestores pueden influir en el entorno, en la adaptación de la estructura, en los controles culturales y en los sistemas de contabilidad de gestión (Chenhall, 2003).

De las configuraciones organizativas propuestas por los diversos autores, en nuestro trabajo, el punto de referencia ha sido la tipología de organizaciones propuesta por Miles y Snow (1978). Se trata de una tipología que tiene en cuenta, no sólo aspectos internos de estructura organizativa, sino también de



orientación estratégica. En este sentido, existe una posible vinculación entre los tipos que establecen Miles y Snow, con las estrategias genéricas de Porter (1985) de liderazgo en costes y diferenciación. Trabajos como los de Langfield-Smith (1997); Toumela (2000) y Vaivio (2001), indican los paralelismos entre las la tipología propuesta por Miles y Snow y la propuesta por Porter. Las conclusiones que obtienen los trabajos anteriormente citados, apuntan a que existe una relación entre las características organizativas y de control utilizadas por una empresa que siga una estrategia defensiva o basada en los costes y entre las empresas que siguen una estrategia prospectiva o basada en la diferenciación.

Miles y Snow (1978) sugieren que las organizaciones se pueden estudiar partiendo de tres dimensiones: la empresarial, la organizativa, y la tecnológica. La estrategia, desde este punto de vista, es considerada como un marco de decisiones importantes que se dirigirán a mantener, por un lado, el alineamiento de la organización con el entorno y, por otro, sus principales interdependencias internas. En este marco, los tipos de empresa reflejan patrones de adaptación empresarial que se desarrollan durante un largo período. De alguna manera, cada perfil desarrolla una serie de consistencias internas o rutinas organizativas difíciles de cambiar.

Las organizaciones que aplican una estrategia exploradora, se caracterizan por su continua búsqueda de oportunidades de mercado, por la capacidad de desarrollar nuevos productos o servicios que satisfagan las necesidades de los clientes, por realizar grandes inversiones en investigación y desarrollo, así como fomentar el trabajo en equipo. En contra, las organizaciones que aplican una estrategia defensiva tratan de competir de forma agresiva en precios, calidad, y servicio al cliente, dedicando escasos recursos al desarrollo de su producto/servicio o a la ampliación de mercados, estas empresas se centran en

elaborar un número elevado de productos/servicios pero con poca diversidad. Las empresas que aplican una estrategia analítica, se encuentran entre las dos categorías anteriores, contando con características de ambas. Finalmente las entidades que prefieren una estrategia reactiva, no siguen una estrategia concreta, siendo vistas como un tipo de organización disfuncional.

Miles y Snow no establecieron vinculaciones entre tipo y desempeño; de hecho, cualquiera de las estrategias podía ser igualmente eficiente y conducir a un buen desempeño económico en cualquier industria, siempre que la estrategia estuviera bien implementada. No obstante, posteriores estudios han tratado de establecer relaciones entre pertenencia y desempeño, arrojando luz sobre el tema pero sin terminar de resolverlo (Hambrick, 1983b).

Así en entornos donde los clientes son cada vez más exigentes y los competidores responden a esas exigencias, la organización debe desarrollar una estrategia de diferenciación, que enfatice en la calidad, flexibilidad y la innovación (Perera *et al.*, 1997; Sim y Killough, 1998). Pudiéndose producir cambios en la estructura de la organización (Keidel, 1994; Miller, 1988; Parthasarthy y Sethi, 1993) o incluyendo equipos de trabajo, los cuales se están convirtiendo en una alternativa muy útil en la estrategia de diferenciación (Anderson *et al.* 2002).

Recientemente las investigaciones en sistemas de contabilidad de gestión han reconocido que los gerentes pueden elegir entre diferentes estrategias gracias a lo cual pueden situar a sus organizaciones en entornos particulares, ya que ésta constituye la base de sus interacciones con su entorno (Baines y Langfield-Smith, 2003). Así pues, la estrategia de una organización es una respuesta a su entorno, y que la correspondencia apropiada de estrategia y el entorno puede mejorar el rendimiento de la organización (Porter, 1980). Varios estudios

empíricos han examinado el acoplamiento (*fit*) entre el entorno y la estrategia. Por ejemplo, Chong y Chong (1997), y Fuschs *et al.*, (2000) encontraron una asociación positiva entre la incertidumbre percibida ambiental y la estrategia, y Miller (1988) observa una relación entre un entorno imprevisible y dinámico con una estrategia innovadora.

La influencia de la estrategia a la hora de elegir el sistema de información contable, queda evidenciada por el uso de términos como “contabilidad de dirección estratégica”, “estrategias de calidad total”, Langfield-Smith (1997). En la tabla nº 3 se recogen algunos de los trabajos que han estudiado la relación entre los sistemas de información internos y la estrategia, señalando el método de investigación que se ha utilizado, la muestra en la que se ha realizado el estudio y las variables analizadas.

Las organizaciones, para conseguir una ventaja competitiva, pueden implementar procesos de fabricación y tareas administrativas que le permitan alcanzar la estrategia por la que han optado. En esta línea, Chenhall y Langfield Smith(1998b); Callahan y Gabriel (1998) apuntan que existe un gran uso de prácticas avanzadas en gestión, como la *Calidad Total*, el *Benchmarking* o la *Gestión Basada en las Actividades (ABM)* en firmas que han optado por la estrategia de diferenciación de sus productos y esto les está dando grandes beneficios. Si la estrategia está centrada en competir en precios el *Target costing* permite a los gerentes reducir los costes sin perder de vista las expectativas del cliente en cuanto a calidad y a funcionalidad.

Los avances en contabilidad de gestión, o lo que hemos llamado en este trabajo, nuevas técnicas de gestión, facilitan la consecución de objetivos fijados a través de su estrategia en mayor medida que a través de las prácticas tradicionales de contabilidad (Baines y Langfield-Smith, 2003).

	<i>Método</i>	<i>Muestra</i>	<i>Variables dependientes</i>	<i>Variables independientes</i>
Khandwalla (1972)	Cuestionario	92 empresas manufactureras	Competitividad	Precio de Mercado Nivel de competitividad del mercado Control: Costes estandar Costes incrementales Presupuesto flexible Auditoria interna Control de inventario Control de calidad
Miller y Friser (1982)	Cuestionario	52 gerentes de grandes empresas	Introducción de innovaciones	Centros de costes Centros de beneficios Controles de calidad Costes estandar Sistemas de información de gestión Valoración formal de los trabajadores

Merchant (1985b)	Cuestionario	54 gerentes		Beneficios Estrategia Controles: Ingresos esperados Gastos esperados Procedimientos Reuniones
Govindarajan y Grupta (1985)	Cuestionario	48 gerente de 8 firmas diferentes	Eficiencia	Confianza en una fórmula versus la subjetividad en el sistema de incentivos. La importancia relativa de los beneficios para la determinación de los incentivos. La estrategia
Simon (1987)	Cuestionario	Gerentes de 76 organizaciones	Beneficio Estrategia	Controles presupuestarios Supervisión de resultados Control de costes Datos de pronósticos Frecuencia de reportes Cálculo de incentivos Remuneraciones

Govindarajan (1988)	Cuestionario	75 gerentes de 24 empresas	Eficiencia	Presupuestos Estilos de dirección Descentralización Tamaño de la empresa Estrategia competitiva
Govindarajan y Fisher (1990)	Cuestionario	24 empresas	Eficiencia	Mecanismos de control (resultados o comportamientos) Estrategia
Daniel y Reitsberger (1992)	Cuestionario	Empresas japonesas	Mejoras en la calidad	Artículos defectuosos Disminución de tiempos
Slagmulder (1997)	Método del caso	6 empresas de sectores diferentes	Estrategia Decisiones sobre inversiones estratégicas	Entorno Estrategia Sistemas de Control asimetría en la información
Reid y Smit (2000)	Cuestionario	150 pequeñas empresas de Escocia	Innovaciones Crisis de cashflow	Retornos sobre la inversión Ingreso Ratio de rentabilidad interna Métodos de contabilidad de gestión

Baines y Langfield Smith (2003)	Cuestionario	155 empresas manufactureras	Sistemas de contabilidad financieros y no financieros	Entorno Tecnología Estrategia Diseño organizativo
Naranjo-Gil (2004)	Cuestionario	Hospitales públicos españoles	Estrategia	Uso de la información Métodos de contabilidad de gestión Eficiencia de la estrategia implementada
Chenal (2005)	Cuestionario	70 Grandes empresas australianas	Gestión estratégica Aprendizaje organizativo	Liderazgo en coste Flexibilidad Orientación hacia el cliente Orientación hacia al proveedor
Heri (2006)	Cuestionario	CEOs canadienses	Resultados organizativos	Habilidades Aprendizaje organizativo Innovaciones Estrategias

**Tabla 3.** Relación entre los sistemas de información internos y la estrategia

### 2.2.3 Cultura

La literatura en contabilidad de gestión, no consideró el concepto “cultura organizativa” hasta la última década del siglo XX (Dent, 1990; Goddar, 1997a, 1997b; O’Connor, 1995). Pero a partir de 1990, son numerosos los trabajos empíricos que estudian las relaciones entre los sistemas de control y la cultura organizativa (Bhimani, 2003).

El problema con el que se encuentran los investigadores es la gran variedad de definiciones que existen sobre cultura organizativa (Martín, 1992; Reichers y Schneider, 1990). Una de las más utilizada es la definición dada por Zammuto y Krakower (1991): patrón, pauta o norma de valores e ideas en las organizaciones que configuran el comportamiento humano. Ya que esta es una definición suficientemente amplia y permite la utilización de métodos cualitativos y cuantitativos en su investigación (Bhimani, 2003).

El debate de cómo medir la cultura es amplio, y todavía no se ha resuelto, hay autores que defienden medias cuantitativas (Cooke y Rousseau, 1988), frente a los que defienden medidas cualitativas, partiendo de la base según la cual, la cultura necesita ser observada más que medida (Schein, 1996; Smircich, 1983).

La clasificación más sencilla identificada por los distintos autores es aquella que diferencia la utilización o no de mecanismos culturales en la organización, es decir, es la distinción entre la dirección estructural pura frente a la dirección cultural pura, o dicho de otra forma, dirección por valores compartidos o dirección por reglas de comportamiento. Así Wallack (1989), se centró en las acciones organizativas y comportamientos que clasifican la cultura



organizativa como burocrática (mecanismo de coordinación estructural) o de apoyo (mecanismo de coordinación cultural).

La denominada cultura burocrática lo que está reflejando es el uso de medios estructurales como mecanismos de coordinación, es decir la no necesidad de normas culturales, mientras que la cultura de apoyo está estableciendo un control de actitudes basadas en la generación de valores compartidos.

Trabajos como los de Ahrens, (1996, 1997); Appleyard y Pallett, (2000); Bruns y McKinnon, (1993); Goddard, 1997a; Löning, (1994); Mouritsen, (1996); O'Connor, (1995); Young y Selto, (1991) sugieren que diferentes usuarios de los sistemas de contabilidad de gestión poseen diferentes prioridades, formas de actuar y orientaciones culturales, las cuales, pueden influir en el diseño de los sistemas de información internos y en el éxito de los cambios que pueda haber en dichos sistemas.

En el contexto de las nuevas técnicas de gestión trabajos como los Shield y Young (1993) y Young (1997) concluyen que la implementación de estas técnicas depende de las preferencias, objetivos y estrategias de los gerentes. Foster y Swenson, (1997); Friedman y Lyne (1995,1999) y McGowan y Klammer, 1997, dan soportes empíricos a estas afirmaciones.

La relación entre la cultura y los sistemas de información contables ha sido analizada en asociación a los elementos de la estructura como la estandarización, la descentralización y el control la formalización (Harrison, 1992, 1993; Jermias y Gani 2004; O'Connor, 1995). También se la ha relacionado con la confianza en las medidas de beneficio contable (Mouritsen, 1996), y la participación de los trabajadores en la elaboración de presupuestos (Young y Selto, 1996). Sin embargo, la investigación ha dado resultados

diversos en cuanto a la influencia de la cultura en la elección del sistema de información de gestión, tal y como afirma Chenhall (2003), esto es debido a que los estudios examinan las diversas dimensiones de la cultura con determinados aspectos de los sistemas de información, por lo que no se puede establecer comparaciones y a partir de estas desarrollar generalizaciones. Así pues, cuando se evalúan las relaciones contingentes entre los sistemas de información contables, y las variables estructura, entorno, estrategia y cultura, se adelantará considerándolas todas al mismo tiempo (Chenhall, 2003).

#### 2.2.4 Características generales de la empresa

##### Tamaño

El tamaño de la empresa es una característica organizativa que, en el caso de los hoteles, es de difícil modificación. Un mayor tamaño lleva aparejado un volumen de activos superior y que las consecuencias económicas, tanto positivas como negativas, de la gestión de estos activos sean más notables. Por ello las mayores empresas, suelen requerir una gestión más profesionalizada y directivos mejor cualificados.

El número de habitaciones es la medida más comúnmente aceptada como indicador del tamaño de los hoteles (Breiter y Bloonquist, 1998; Garcia-Falcon y Medina-Muñoz, 1999; Jones, 2002; Lee-Ross, y Ingold, 1994; Okoroh *et al.*, 2002; Pestana y Mascareñas, 2004; Sundgaard *et al.*, 1998).

Las grandes organizaciones pueden mejorar su eficacia mediante la especialización y la división del trabajo, sin embargo conforme va creciendo

una organización, sus gerentes necesitan mayor cantidad de información, por lo que se establecen mecanismos más formales como reglas, documentos a cumplimentar, especialización de trabajos y funciones, produciéndose una descentralización de la estructura (Child y Mansfiel, 1972).

Pocas investigaciones consideran el tamaño de la organización como una variable contextual, justificando este hecho en que las grandes organizaciones tienden a adoptar sistemas de información contables más formales (Chenhall, 2003; Kajüter y Kulmala, 2005). Los trabajos que han estudiado el tamaño de la organización siempre han considerado sus efectos conjuntamente con otros elementos contextuales como la tecnología o la diversidad del producto. Khandwalla (1972, 1977) concluye que las grandes firmas poseían una mayor diversidad de líneas de productos, empleaban técnicas de producción en masa, la producción estaba altamente departamentalizada y utilizaban sofisticados sistemas de información y control. Bruns y Waterhouse (1975) y Merchant (1981) identifican dos formas de control asociadas con el tamaño: *administrativo* para las grandes firmas y *personal* para las pequeñas. El control administrativo comprendía tecnología sofisticada, procedimientos formalizados, altos niveles de especialización y reglas de trabajo, los empleados poseen altos niveles de control, pero con altos niveles de participación tanto en la elaboración de los estándares, como en el gasto del presupuesto. El control personal está centralizado.

Según los resultados obtenidos por el Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), en 1993 y por Abdel-Maksoun (2004), ambos realizados sobre empresas manufactureras de Gran Bretaña el crecimiento de las organizaciones está provocando problemas de control, y las organizaciones necesitan cada vez más y mejor información, por lo que serán las de mayor tamaño las que empleen técnicas de gestión más sofisticadas.

### *Pertenencia a una cadena hotelera*

Normalmente los hoteles que pertenecen a una cadena o tienen un contrato de gestión suelen tener una serie de limitaciones estratégicas, ya que éstas pueden venir impuestas por la casa matriz. Sin embargo, pueden aprender más rápidamente ya que se benefician de la experiencia de los otros miembros (Darr *et al.* 1995). En particular este aprendizaje puede extenderse hacia técnicas y herramientas de gestión más modernas y eficaces.

Es posible clasificar a los hoteles según su elección modal: asociación con la cadena, contrato de gestión, franquicia, joint venture, propiedad de la cadena, u hoteles independientes que no tienen ninguna relación con la cadena.

Debido a la gran expansión que están teniendo las alianzas estratégicas entre organizaciones han proliferado las investigaciones en esta materia en varias disciplinas de las ciencias sociales como en la economía, en organización y en gestión, sin embargo, prácticamente no hay ninguna investigación dentro de la contabilidad (Dekker, 2004). En esta línea de investigación encontramos los trabajos de Groot y Merchant (2000) que analizan la contabilidad y los sistemas de control en el contexto de las joint venture internacionales, y los trabajos de Anderson *et al.* (2000); Gietzman, (1996); Van der Meer-Kooistra y Vosselman, (2000) que estudian las relaciones inter-organizativas haciendo especial referencia a los costes de transacción o a la flexibilidad necesaria para el control y gestión de este tipo de organizaciones.

Lo que queremos medir es si hay diferencia en los sistemas de información entre los hoteles que no están vinculados a una cadena o los que si están vinculados a estas.

Asesores

Como se ha mencionado, los cambios que se han ido produciendo en el entorno empresarial obligan a las organizaciones a adaptar sus sistemas de dirección y control para mantener y mejorar su capacidad competitiva. Todo ello pone de manifiesto el nuevo camino que han de seguir los sistemas de información contables y los profesionales de la contabilidad.

Las nuevas demandas de información nos obligan a disponer de recursos adecuados que nos permitan la toma de decisiones, así la introducción de nuevos conceptos o técnicas de gestión pueden llegar a potenciar a la organización dentro del mercado.

Se ha observado que la disponibilidad de estos influye en el conocimiento de los sistemas de información internos (Anderson y Lanen, 1999), pero a pesar de lo expuesto anteriormente, es necesario tener presente que el disponer de asesores externos no garantiza la utilización de los sistemas de información propuestos por estos (Know y Zmud, 1987).

## **CAPÍTULO III**

### **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

---



## **CAPÍTULO III**

---

### **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

Una vez expuestos los argumentos teóricos del trabajo en los capítulos anteriores, vamos a presentar y justificar las diferentes etapas que hemos seguido para diseñar y realizar el trabajo empírico, las cuales, nos permitirán validar el modelo teórico expuesto. Así pues, en este apartado se expondrá, el Objetivo General de la investigación, la Hipótesis Básica y los objetivos específicos de la misma. Seguidamente, se plantearán las hipótesis de trabajo o cuestiones a investigar, y para finalizar, se abordarán las cuestiones relativas al diseño de la investigación empírica, cuyos resultados serán presentados en el capítulo siguiente.



## 1 OBJETIVOS E HIPÓTESIS

### 1.1 Objetivos e Hipótesis Generales

Los capítulos precedentes, con la revisión teórica y contextual, nos conducen al diseño y desarrollo de nuestra investigación. La consideración del problema que queremos investigar nos lleva a precisar el *qué*, el *cómo* y el *para qué* (Buendía *et al.*, 1998).

Así pues, la finalidad última del presente trabajo consiste en estudiar la relevancia que tienen los factores contextuales, en la elección de los sistemas de información interno.

Ante esta situación nos planteamos concretar el Objetivo General de la presente investigación del siguiente modo:

*Conocer y analizar que tipo de sistemas información se está empleando actualmente dentro de los procesos de gestión y toma de decisiones, considerando el papel que juegan los factores contextuales en la elección de éstos.*

Dicho objetivo queda plasmado en la Hipótesis General propuesta en el Capítulo primero y que se recoge a continuación.

*Los motivos que generan la adopción e implantación de un sistema de información interno están relacionados con las características de la organización, el comportamiento de los individuos de la misma y con los factores externos a la entidad, ya que son estas variables las que influyen en el éxito del sistema.*

Los Objetivos Específicos de la investigación, establecidos a partir de la Hipótesis Básica expuesta, son los siguientes:

- Determinar la influencia del entorno en la elección del sistema de información interno.
- Determinar la influencia de la estructura organizativa en la elección del sistema de información interno.
- Determinar la influencia de la estrategia organizativa en la elección del sistema de información interno.
- Determinar la influencia de la cultura empresarial en la elección del sistema de información interno.
- Determinar la influencia de las características propias de la organización en la elección del sistema de información interno.

Estos Objetivos Generales Específicos son los que sirven como punto de partida para delimitar exactamente las Hipótesis de Trabajo y proceder, a partir de ellas, al diseño y desarrollo de una investigación empírica que ponga de manifiesto la realidad objeto de estudio.

### **1.2 Hipótesis de trabajo y cuestiones a investigar**

La formulación de las hipótesis nos permite convertir la investigación en explicativa (Arnal *et al.*, 2001). Además, por su origen, las hipótesis que se plantean, son de naturaleza deductiva, ya que están encaminadas a comprobar suposiciones extraídas de la bibliografía consultada. Y por su nivel de concreción, son de tipo estadístico, puesto que el análisis de las relaciones

entre las variables se va a realizar desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo.

Establecidas estas premisas pasamos a formular en los epígrafes siguientes las hipótesis de trabajo. En primer lugar, se van a plantear las relacionadas con las variables exógenas o no controlables, y en segundo lugar las relacionadas con las variables endógenas o controlables.

#### 1.2.1 Hipótesis sobre las variables exógenas

Como ya se ha indicado en el capítulo anterior, las variables exógenas que pueden afectar la elección del sistema de información interno tratadas en la literatura son el entorno y la cultura nacional. Sin embargo, en nuestra investigación la variable cultura nacional, no va a ser analizada, debido, a que el desarrollo del trabajo se centra en la Comunidad Valenciana por lo que no podemos establecer comparaciones con otras culturas.

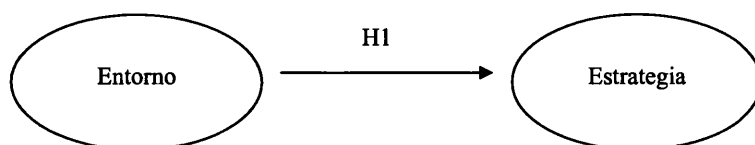
Por ello, como variable exógena sólo consideraremos el entorno. Así, seguidamente pasamos a exponer las hipótesis planteadas.

Partiendo de la definición de entorno como conjunto de factores o fuerzas externas a la organización, y donde los gerentes no poseen capacidad de influencia o control. Consideramos que éste, es un factor esencial en el desempeño de las organizaciones. Así pues, el entorno, será determinante en la elección de la estrategia a seguir, en la estructura organizativa, en la cultura a implantar y en las características generales de la organización. Además de influir en la determinación de los sistemas de información internos.

La estrategia de una organización es una respuesta al entorno en que se desenvuelve. Por lo que, una correspondencia apropiada entre la estrategia y el entorno puede ser clave del éxito de una organización (Baines y Langfield-Smith, 2003). La relación entre ambas variables ha sido evidenciada en estudios empíricos. Así, Fuschs *et al.* (2000); Garrigos-Simon y Narangajavana (2005) observan que las empresas que alinean los elementos de la estrategia con el entorno tienen más éxito; Chong y Chong (1997) encuentra una asociación positiva entre la incertidumbre percibida y la estrategia; Perea *et al.*, (1997) y Sim y Killough (1998), en sus trabajos empíricos, demuestran que cuando se produce un aumento de la competencia y ésta responde a las exigencias de los clientes, de forma cada vez más sofisticada, la organización esta poniendo énfasis en una estrategia de diferenciación, que acentúa los aspectos relacionados con la orientación hacia el cliente, entre los que destacan la calidad, la flexibilidad y una constante innovación en los productos.

De aquí podemos plantear la primera hipótesis de la siguiente manera:

H1. El aumento de la oferta hotelera influye significativamente en la utilización de una estrategia de diferenciación.



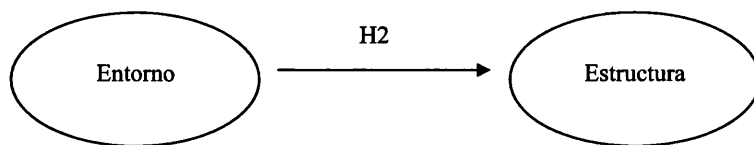
La literatura sobre diseño organizativo propone que las organizaciones que soportan mucha presión externa, tienden a hacer cambios en su estructuras a corto plazo mediante la adopción de controles orgánicos (Khandwalla, 1977). De manera más concreta, se ha observado en trabajos empíricos, que ante cambios en el entorno las organizaciones pueden responder con una reorganización de sus procesos productivos, y con la adopción de nuevas estructuras organizativas (Keidel, 1994; Parthasarty y Sethi, 1993).

De este modo, la adopción de estas estructuras organizativas esta asociada con la descentralización y con una disminución en la formalización de las tareas a realizar (Chenhall y Langfield-Smith, 1998; Elliot, 1991; Shiel, 1997). Ya que lo que se pretende, es asegurar respuestas rápidas e innovadoras en ambientes complejos y dinámicos (Otley, 1994b).

De igual manera, las conclusiones que obtienen Kajüter y Kulmala (2005) apuntan en este sentido, así pues, en ambientes competitivos las organizaciones necesitan recortar costes y para ello crean equipos de trabajos multifuncionales, que eliminan las continuas interacciones entre subunidades, influyendo de manera significativa en el éxito de la organización. A su vez, Chapman (1998) propone flexibilidad a la hora de planificar en contabilidad, cuando exista incertidumbre. A tenor de los resultados obtenidos en su estudio, concluye que, ésta es la mejor manera de enfrentarse a todos los cambios imprevisibles que se presenten.

Esto nos lleva a formular la segunda hipótesis en los siguientes términos:

H2. El aumento de los niveles de competencia influye significativamente en la utilización de una estructura orgánica.



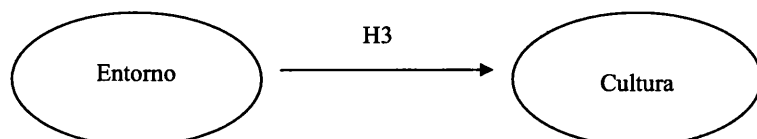
La necesidad de optimizar costes y eliminar todo lo superfluo obliga a las empresas a desplazar la descentralización de la toma de decisiones hacia los niveles más bajos. A la vez que se desarrolla la idea de que es necesario prescindir de los mecanismos de coordinación estructurales, para dar paso a mecanismos menos formalizados. Así pues, la cultura de la organización surge como elemento clave del éxito empresarial (Emmanuel *et al.*, 1998). Según ello, los mecanismos sociales, entre los que destaca la confianza, son extraordinariamente importantes para obtener la consistencia que se necesita para que los trabajadores puedan identificarse con los valores organizativos (Kanter, 1983; Klein *et al.*, 1995; Lawler *et al.*, 1995).

La influencia del entorno y la cultura organizativa queda evidenciada en los trabajos empíricos de Anderson *et al.* (2002); Cohen y Bailey (1997) y Shields (1997). Las conclusiones que obtienen estos trabajos, apuntan que la incertidumbre influye positivamente en la creación de equipos de trabajos o en la auto-dirección (self-managed). Siendo estos equipos los responsables de toda la producción, desde la compra de materias primas hasta la obtención del

producto final, facilitando en todo momento la mejora del proceso, aportando velocidad, flexibilidad y calidad en la respuesta ante los posibles problemas que se puedan plantear.

A partir del planteamiento anterior, extraemos la tercera hipótesis:

H3. El aumento de los niveles de competencia esta relacionado significativamente con la utilización de una cultura organizativa de apoyo.



La elección del sistema de información interno también va a estar condicionada por el entorno. Esta relación ha sido tratada en la literatura desde varias perspectivas. Así pues, trabajos como los de Chenhall y Morris (1986); Chong y Chong (1997); Gordon y Narayanana (1984); Gul y Chia (1994) analizan la necesidad de sistemas de información de amplio alcance ante entornos muy turbulentos. Gordon y Narayanana (1984); Gul y Chia (1994), valoran la oportunidad y utilidad de la información para poder hacer frente a todos los cambios posibles del entorno. Chong (1996) y Fisher (1996), ponen énfasis en la utilización de presupuestos participativos. Mientras que Otley (1978) recomienda la necesidad de utilizar sofisticados sistemas de contabilidad. Otros autores como Baines y Langfield-Smith (2003); Haldma y

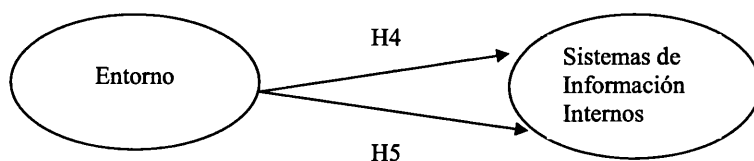
Lääts (2002); Khandawalla (1972) y Otley (1980) estudian la utilización de medidas no contables ante entornos turbulentos.

De acuerdo con los estudios anteriores se puede confirmar que los entornos turbulentos han sido asociados con la necesidad de sistemas de información más abiertos, enfocados hacia el exterior y que aporten datos financieros y no financieros (Chenhall, 2003). Ello nos lleva a plantear la cuarta hipótesis del siguiente modo:

H4. El aumento de los niveles de competencia está relacionado significativamente con la utilización de nuevas técnicas de gestión.

De igual manera, se ha demostrado que el apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas de determinadas herramientas de contabilidad de gestión favorece la difusión de las mismas. Debido principalmente a la presión que ejercen sobre las organizaciones para que las adopten (Bjorenak, 1997; Chenhall y Langfield-Smith, 1998b). Según esto, proponemos la quinta hipótesis mostrada a continuación.

H5. El apoyo por parte de las instituciones influye positivamente en la elección del sistema de información interno.





### 1.2.2 Hipótesis sobre las variables endógenas

La influencia de las variables endógenas sobre la elección del sistema de información interno ha sido tratada en la literatura distinguiendo entre a) la estrategia; b) la estructura; c) la cultura organizativa y, d) las características generales de la organización, tales como el tamaño, los recursos disponibles, y las fuentes de información a las que tienen acceso. A continuación pasamos a establecer las hipótesis a investigar en cada uno de los grupos de variables señalados.

#### **a) Estrategia**

En función de la estrategia que elija la organización le interesará una estructura organizativa diferente (Dess y Davis, 1984; Govindarajan, 1986; Miller, 1988). Así las organizaciones que adopten una estrategia de diferenciación, tienden a afrontar un grado más alto de incertidumbre. El motivo principal es que éstas obtienen su ventaja competitiva adaptándose a las necesidades de sus clientes ante cualquier cambio de la demanda, siempre con la máxima calidad. Para lo cual, dichas organizaciones deben tener una producción flexible y un rediseño continuo del producto (Jeremias y Gani, 2004). Todo lo anterior, condiciona a la organización hacia estructuras orgánicas, debido principalmente a que la descentralización y la baja formalización, fomenta la participación de los empleados y el compromiso que adquieren es una baza fundamental para el éxito de la organización con este tipo de estrategia (Banker *et al.*, 1993).

Por otro lado, las organizaciones que centran su estrategia en disminuciones de costes (defensiva) necesitan que su sistema productivo sea lo más eficaz posible. Para lo cual, tienen que eliminar costes innecesarios y reducir los

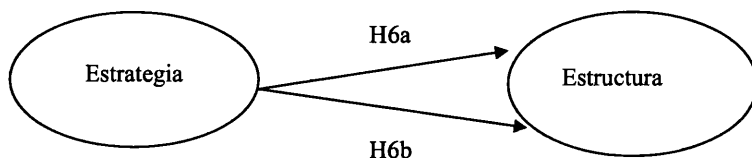
controles de calidad (Horngren *et al.*, 2000). De manera que este tipo de organizaciones tiende a utilizar estructuras más centralizadas, creando una alta especialización en los puestos de trabajo, debido, a que los procesos productivos están muy formalizados y estandarizados.

Estudios como los de Bhimani y Langfield-Smith (2006); Baines y Langfield-Smith (2003); Burns y Stalker (1961); Galbraith (1973); Govindajaran (1986); Jeremias y Gani (2004); Lawrence y Lorsch (1967); Sanchez (2003); Smith *et al.*, 2002; Tushman y Nadler (1986) han observado que la estructura es una variable decisiva en función de la estrategia que implante la organización.

De ahí que podamos formular las hipótesis 6a y 6b, de la forma siguiente: en los siguientes términos:

H6a. La utilización de una estrategia de diferenciación influye significativamente en la utilización de estructuras orgánicas.

H6b. La utilización de una estrategia de liderazgo en costes influye significativamente en la utilización de estructuras mecánicas.



El tipo de estrategia adoptada por la empresa va a condicionar el tipo de sistema de información contable que elija, (Miles y Snow, 1978). Siendo las empresas que siguen una estrategia de liderazgo en costes aquellas que otorgan gran importancia al coste del producto y tienden a implantar los sistemas de información que ayuden al cálculo y control de éste (Langfield-Smith, 1997; Miles y Show, 1978; Miller y Freiser, 1982; Porter, 1985). Mientras que las organizaciones que siguen una estrategia de diferenciación, le dan más importancia a la búsqueda de nuevos mercados, productos o servicios que satisfaga las necesidades de los clientes, debido a lo cual, tienen tendencias a implantar sistemas de información contables que les permitan desarrollar objetivos estratégicos y facilitar la satisfacción de los clientes (Abernethy y Brownell, 1999; Anderson y Lanen, 1999; Baines y Langfield-Smith 2003; Callahan y Gabriel, 1998; Chenhall y Langfield-Smith, 1998; Chenhall y Morris, 1995; Davila, 2000; Dent, 1990; Jeremias y Gani, 2004; Miles y Snow, 1978; Miller y Friesen, 1982; Naranjo-Gil, 2004; Van der Stede, 2000).

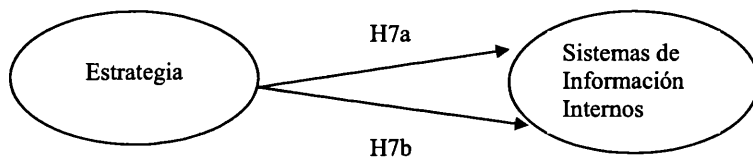
En cuanto a las nuevas técnicas de gestión, las organizaciones que siguen una estrategia diferenciadora utilizarán técnicas como *gestión de la calidad*, *benchmarking* y *activity based management*. Mientras que las organizaciones que sigan una estrategia de disminución de costes, emplearan técnicas como *target cost* y *activity bases costing* (Baines y Langdiel-Smith, 2003).

A partir del planteamiento anterior extraemos las hipótesis 7a y 7b, de la siguiente manera:

H7a. La utilización de una estrategia de diferenciación está significativamente relacionada con la utilización de las siguientes

técnicas: gestión de la calidad, cuadro de mando integral, gestión del conocimiento y segmentación de clientes.

H7b. La utilización de una estrategia de liderazgo en costes está significativamente relacionada con la utilización de las siguientes técnicas: cálculo de costes tradicional, y control presupuestario.



### b) Estructura

La estructura de la organización es una variable determinante de la elección del sistema de información contable. Debido principalmente, a la influencia que tiene en la eficiencia de la organización (Gerdin, 2005b). Y cuando hay cambios en los sistemas de información, la estructura que tenga la organización, será determinante para el fomento o el rechazo del nuevo sistema (Hodge *et al.*, 2003).

Los estudios realizados sugieren que la formalización es una variable que determina la confianza o utilización de sofisticados sistemas de información

(Björnenak, 1997; Bruns y Waterhouse, 1975; Innes y Mitchell, 1994; Merchant, 1981, 1985b).

Así pues, las empresas pequeñas, homogéneas y centralizadas, confían en los controles informales, con la supervisión y la comunicación cara a cara. Por lo cual, usan técnicas de gestión más simplificadas (Gerdin, 2005a).

Mientras que las organizaciones muy formalizadas, donde existen muchas reglas y los controles son rígidos, éstos se entremezclan con las rutinas, y hay un incremento de las reglas y controles para monitorizar las acciones. En esta situación, el sistema de información contable se convierte en una herramienta para el control y debe proporcionar la información integrada para apoyar las exigencias del control (Hall, 1996). Debido a lo cual, utilizarán técnicas de gestión sofisticadas (Björnenak, 1997).

La relación entre la estructura de la organización y los sistemas de información internos, ha sido analizada a partir de la taxonomía de estructuras mecánicas y orgánicas propuestas por Burns y Stalker (1961). En la literatura, las organizaciones que presentan una estructura mecánica han sido asociadas con tradicionales sistemas de información contables (Abernethy y Lillis, 1995; Gerdin, 2005b; Kaplan, 1983; Macintosh, 1995; Merchant, 1984).

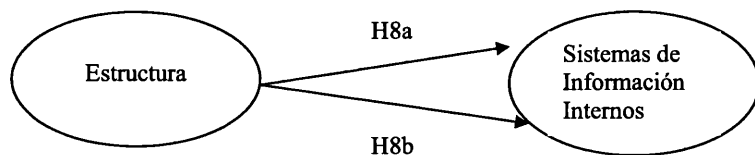
Por otro lado, estudios empíricos encuentran una relación positiva entre la adopción de las nuevas técnicas de contabilidad de gestión y la estructura organizativa. Así pues, las organizaciones que presentan una estructura mecánica, caracterizadas por ser más centralizadas, disponer de un grado de diferenciación vertical y tener una mayor formalización que las orgánicas, se decantan por una innovación administrativa. Mientras que las organizaciones con una estructura orgánica tendrán una mayor facilidad para adoptar

innovaciones técnicas (Chenhall, 1997, 2003; Fullerton y McWatter, 2002; Gerdin, 2005a; Ittner y Lacker, 2001). En contra, hay que destacar que la estructura es sólo una variable explicativa entre varias, como la confianza y el tiempo que se dedica a la implantación de la nueva técnica, debido a lo cual, estas conclusiones habría que tomarlas como provisionales (Gerdin, 2005a).

Lo expuesto anteriormente nos conduce a enunciar las hipótesis 8a y 8b de la siguiente manera:

H8a. La adopción de una estructura mecánica, influye significativamente en la utilización de sistemas de información de gestión tradicionales.

H8b. La adopción de una estructura orgánica, influye significativamente en la utilización de nuevas técnicas de contabilidad de gestión.



### **c) Cultura**

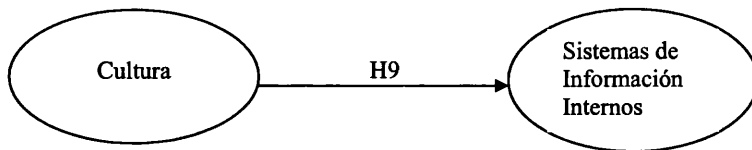
Las investigaciones en cultura y su influencia a la hora de implantar un sistema de información contable, señalan la importancia que tiene el conocer los valores que rigen a la organización, para conseguir el éxito en la implantación de dicho sistema (DeLeone y McLean, 1993; Doll y Torkzadeh, 1988; Early y Kanfer, 1985; Hogarth, 1993).

Así pues, investigadores como Goddard (1997a); O'Connor (1995); Soeters y Schreuder, (1988), postulan la existencia de acoplamientos directos entre las características de los sistemas de información y la cultura organizativa. En el contexto de las nuevas técnicas de contabilidad de gestión, Young (1997), sugiere que la implantación de éstas técnicas no es independiente de las preferencias, objetivos y estrategias que tengan los gerentes. De manera más concreta, los trabajos empíricos de Foster y Swenson (1997); Friedman y Lyne (1995, 1999); McGrowan y Klammer (1997), proporcionan el apoyo empírico a esta postura. Así pues, en organizaciones con culturas colectivas, en las cuales las personas anteponen el bienestar de sus compañeros al suyo propio (Bhimani, 2003), será bien recibida la creación de equipos de trabajo, así como, las nuevas técnicas de gestión vinculados con ellos.

Sin embargo, es en las organizaciones que presenten una cultura basada en normas y valores asociados con la afiliación, donde los individuos prefieren acatar las decisiones tomadas por los superiores (Hofstede, 1982), la implantación de un nuevo sistema de información, será más fácil que en las organizaciones que presentan una cultura basada en reglas de comportamiento (Bhimani, 2003).

A partir del planteamiento anterior extraemos la novena hipótesis de la manera siguiente:

H9. La utilización de una cultura organizativa de apoyo influye positivamente en la utilización de nuevas técnicas de gestión.



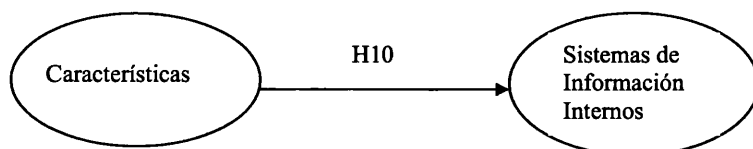
#### d) Características generales de la organización

El tamaño es una variable que influye tanto, en el conocimiento que tenga una organización de las nuevas técnicas de gestión como es su implantación. Siendo las organizaciones de mayor tamaño las que necesitan sistemas de control y de información más sofisticados (Ask y Ax, 1992; Bruns y Waterhouse, 1975; Innes y Mitchell, 1994; Khandwalla, 1972; Merchant, 1981). Otra de las razones aludidas, en relación al tamaño y la utilización de los sistemas de información, es la disponibilidad de recursos. Debido principalmente, a que el conocimiento e implantación de los sistemas de información requieren tiempo y dinero (Chenhall y Langfiel-Smith, 1998a, Hoque y James, 2000; Hussain y Hoque, 2002; Innes y Mitchell, 1995; Kajüter y Kulmala, 2005; Shield, 1997; Wareru *et al.*, 2004).



A partir del planteamiento anterior, se pueden extraer la décima hipótesis, en los siguientes términos:

H10. El tamaño de la organización influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión.



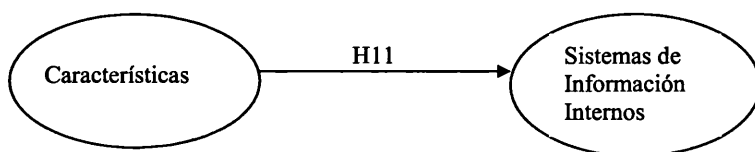
Entre los beneficios derivados de pertenecer a una cadena hotelera, se puede destacar la mayor facilidad de acceso a la tecnología moderna, con una mayor profesionalización y especialización (Preble *et al.*, 2000). Gracias a lo cual, se consigue una disminución en los costes totales de gestión, como consecuencia de un estudio más riguroso de éstos, ya que no se permite, dentro de la cadena, la improvisación, ni la desviación sobre las normas establecidas (Villacorta, 2002).

En el caso del sistema de información interno, la pertenencia a una cadena hotelera, incrementa significativamente el grado de complejidad del sistema, ya que debe ser capaz de integrarse con las otras organizaciones (Barret y Konynski, 1982; Garrigos y Narangajavana, 2005). En definitiva, debe facilitar la comunicación entre todos los miembros de la cadena hotelera, generando una mayor eficacia y disminuyendo el número de errores (Bakos, 1991). Debido a lo cual, se suelen utilizar sistemas de información complejos

y una red de comunicación sofisticada (Anderson *et al.*, 2000; Rimmer *et al.*, 1996).

Según esto, proponemos la hipótesis número 11 mostrada a continuación:

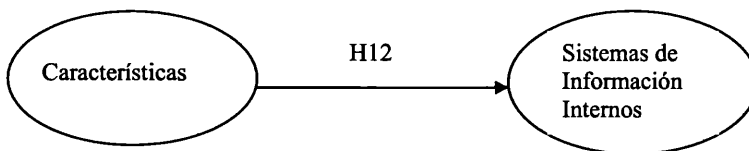
H11. La pertenencia a una cadena hotelera, influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión.



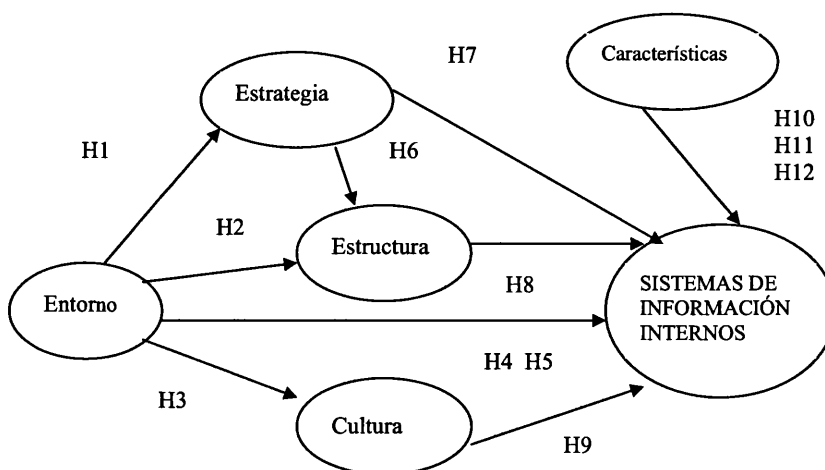
Respecto a la influencia de los asesores externos en la implantación de un sistema de información interno, se ha observado, que la disponibilidad de éstos es una variable que favorece el conocimiento de sistemas contables (Anderson y Lanen, 1999; Malmi, 1999; Sorge y Van Witteloostuijn, 2004 y Tillema, 2004). Sin embargo, no existe un consenso sobre el impacto de los consultores en la implantación de estos sistemas contables. Así pues, trabajos como los de Innes *et al.* (2000) y Shields (1995) observan que esta es una variable que no influye en la implantación de los sistemas contables. Mientras que, autores como Kwon y Zamud (1987) y Malmi (1999) en sus trabajos empíricos, consideran que ésta variable influye de manera positiva tanto en el conocimiento, como en la utilización de los sistemas contables.

De aquí que formulemos las hipótesis número 12, en los siguientes términos:

H12. La utilización de asesores externos influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión.



Un resumen de todas las hipótesis planteadas en esta investigación, aparece expuesto en la figura nº 4



**Ilustración 4.** Hipótesis plantadas en la investigación

## **2 METODOLOGÍA**

En esta apartado se abordan todas las cuestiones relativas al diseño de la investigación empírica. Para lo cual se han estructurado tres partes claramente diferenciadas. En primer lugar justificamos la metodología que hemos utilizado. A continuación delimitamos el sector económico objeto de estudio. Y, para finalizar, describimos el diseño del estudio empírico que hemos realizado.

### **2.1 Justificación de la metodología utilizada**

Para justificar la metodología que hemos utilizado en el estudio empírico, empezaremos por posicionarnos epistemológicamente, y posteriormente, describiremos la estrategia de investigación seleccionada, a partir de la cual, podremos argumentar las razones que nos llevaron al desarrollo de nuestro estudio.

A continuación pasamos a detallar cada uno de los aspectos señalados.

#### **2.1.1 Posicionamiento epistemológico del investigador**

Todo trabajo de investigación reposa sobre una cierta visión del mundo, la reflexión epistemológica es, pues, consustancial a toda investigación que se desarrolla (Martinet, 1990).

La epistemología tiene por objeto el estudio de las ciencias, preguntándose que es ciencia y discutiendo la naturaleza del método y del valor del conocimiento.

La reflexión se impone ante todo investigador de ciencias sociales que pretenda efectuar una investigación rigurosa, pues permite asegurar la validez y legitimidad de la investigación (Girod y Perot, 1999).

Para responder al posicionamiento epistemológico del investigador, se puede escoger entre los tres paradigmas identificados como soporte de las ciencias sociales. Estos son el paradigma positivista el paradigma interpretativista y el paradigma constructivista (Kuhn, 1970).

El paradigma positivista ha sido ampliamente presentado como el dominante en las ciencias sociales, ya que parte de la existencia de una esencia propia en el objeto de conocimiento, la cual es verificable y hay una independencia entre el objeto y el sujeto, buscándole una explicación a la realidad. Por otro lado, el investigador posicionado en los paradigmas interpretativista y constructivista intenta comprender la realidad y construirla respectivamente, basándose en la creencia de que la esencia del objeto no puede ser alcanzada directamente.

El posicionamiento interpretativista surge en las ciencias de gestión al considerar que los métodos seguidos por las ciencias naturales son inadecuados para el estudio de la realidad social (Lee, 1991). Este enfoque toma la postura según la cual, las personas y los artefactos físicos y sociales creados por ellas, son fundamentalmente distintos de la realidad física examinada por las ciencias naturales.

Los conceptos tratados en esta tesis pueden acercarse a paradigmas de la sociología fenomenológica, que se centra en el postulado de la “interpretación subjetiva”. En este campo el adjetivo subjetiva no sería sinónimo de sesgo o inestabilidad, sino que hace referencia al significado del sujeto humano observado.

La razón fundamental del posicionamiento interpretativista es que las medidas que se obtendrán empíricamente no son objetivas, sino basadas en la interpretación subjetiva de una muestra de individuos encuestados. Este paradigma también permite la independencia entre el objeto de investigación y el investigador, y la validez del conocimiento se alcanza mediante la coherencia con los hechos evaluados y no a través de la experiencia del investigador.

#### 2.1.2 Estrategia de investigación

Para desarrollar una investigación empírica se puede optar por distintos métodos o estrategias de investigación, como son las encuestas, el análisis de datos, los experimentos, el análisis histórico o el estudio del caso. La elección de un método u otro depende, tal y como puede observarse en la Tabla nº 4, de las cuestiones a investigar, de la necesidad de control de los hechos por parte del investigador y del momento del tiempo al que se refiera el suceso analizado (Yin, 1989).

En el trabajo empírico que vamos a desarrollar, tal y como hemos dicho, utilizaremos dos tipos de aproximaciones metodológicas, una cuantitativa y otra cualitativa. El fundamento de esta técnica subyace en la idea de que cuando una hipótesis sobrevive a la confrontación de distintas metodologías tiene un grado de validez mayor que si proviene de una sola de ellas (Modell, 2005).

En la literatura de métodos de investigación social, existe una larga tradición que utiliza técnicas de validación convergente o de triangulación de resultados

(Jick, 1979). La triangulación puede ser de datos, de investigadores, de teorías, de métodos o múltiples (Denzin, 1970).

La modalidad de validación empleada más frecuentemente es la triangulación de métodos (Olsen, 2004). Su fundamento radica en que las técnicas cuantitativas y cualitativas son complementarias, y la habilidad para combinarlas permite aprovechar los puntos fuertes de cada una de ellas, y disminuir los sesgos que ofrece cada técnica por separado (Oppermann, 2000).

El principal objetivo del análisis cualitativo es según Paradise (1994), determinar la presencia o ausencia de una determinada característica, mientras que en un análisis cuantitativo se pretende encontrar las variaciones en cantidad e intensidad que presenta el fenómeno objeto de estudio.

Gracias a la utilización de estas dos aproximaciones metodológicas en el trabajo que presentamos, conocemos mejor la realidad que estudiamos, ya que nos permite profundizar e interpretar mejor los resultados obtenidos.

Ambas metodologías adoptan criterios regulativos con los que persiguen garantizar la investigación que se base en sus premisas. En la tabla nº 5 se comparan los criterios regulativos que avalan el rigor metodológico de cualquier investigación científica y su concreción en cada una de las perspectivas metodológicas adoptada.

Capítulo III. Metodología de la investigación

<b>Estrategias de investigación</b>	<b>Hechos en los que se centra la investigación</b>	<b>Cuestiones a investigar</b>	<b>Necesidades de control del comportamiento de los hechos, por parte del investigador</b>
<b>Encuestas</b>	Contemporáneos	¿Quién? ¿Dónde? ¿Cuánto?	No
<b>Análisis de Datos</b>	Contemporáneos o Históricos	¿Quién? ¿Dónde? ¿Cuánto?	No
<b>Experimentos</b>	Contemporáneos	¿Cómo? ¿Por qué?	Si
<b>Análisis Históricos</b>	Históricos	¿Cómo? ¿Por qué?	No
<b>Estudios de Caso</b>	Contemporáneos	¿Cómo? ¿Por qué?	No

**Tabla 4.** Determinantes de la estrategia de investigación

En la medida que el investigador aplica los criterios que regulan el proceso y las técnicas de investigación, se obtendrá una mayor confianza en los resultados obtenidos (Del Rincón *et al.*, 1995).



Metodología de corte cuantitativo	Criterios regulativos	Metodología de corte cualitativo
Validez interna	<b>Valor de verdad o veracidad:</b> confianza que merecen los resultados obtenidos en una investigación y los procedimientos que se han utilizado para llevarla a cabo. Isomorfismo entre los datos recogidos por el investigador y la realidad.	Credibilidad
Validez externa	<b>Aplicabilidad:</b> entendida como la posibilidad de aplicar y generalizar la investigación en otros contextos.	Transferibilidad
Fiabilidad	<b>Consistencia:</b> grado en que se obtendrían los mismos resultados si se replica la investigación con los mismos o parecidos sujetos y en igual o parecido contexto.	Dependencia
Objetividad	<b>Neutralidad:</b> garantía de que los resultados son debidos a la investigación y no fruto del sesgo e intencionalidad del investigador.	Confirmabilidad

**Tabla 5.** Criterios regulativos de rigurosidad.

## 2.2 Delimitación del sector económico objeto de estudio

Siguiendo las recomendaciones de Klassen y Whybark (1999a y 1999b), en tanto que pretendemos establecer relaciones entre los factores contingentes y la elección del sistema de información interno, interesa elegir un único sector económico, ya que esto permite acotar los efectos derivados de las condiciones del mercado, del ciclo económico y de la tecnología de producción.

Entre los distintos sectores barajados se optó por el sector turístico. Los motivos que nos han conducido a esta selección son varios. En primer lugar, hay un creciente interés por el sector servicios que se recoge en la literatura en los últimos años. Debido principalmente, al rápido crecimiento que la actividad de dicho sector ha experimentado en las últimas décadas, en comparación con el sector manufacturero (Miozzo y Soete, 2001). Y adicionalmente, por el afán existente, en mejorar la productividad de un sistema operativo con una estructura de costes de producción poco eficiente (Druker, 1992).

El sector servicios en nuestro país, es el más importante en términos de PIB y de creación de empleos. Y al analizar la cuenta servicios en la Balanza de Pagos, nos encontramos que el subsector turismo, es una de las partidas más importantes de ingresos, representando el 11.4% del PIB (INE).

Además, se ha optado por realizar un estudio empírico unisectorial: *establecimientos hoteleros*, y en una determinada área geográfica: *Comunidad Valenciana*. Centrarnos en un único sector y en una única región nos da la posibilidad de profundizar en aspectos cualitativos de las organizaciones pertenecientes a esta parcela de la economía. En definitiva, el contacto personal con empresarios y gerentes vinculados al sector, en dicha provincia,

nos permite, la adaptación del cuestionario a las características específicas y al vocabulario utilizado habitualmente, aportando una mayor validez a las conclusiones obtenidas del análisis empírico (Klassen y Whybark, 1999a y 1999b).

La muestra de empresas se determinó a partir del directorio “Listado de establecimientos turísticos” de la Generalitat Valenciana. Los hoteles que se han seleccionado presentan una serie de características que garantizan, de algún modo, la representatividad del estudio:

- a) Hay hoteles grandes, medianos y pequeños.
- b) Hay hoteles de playa y de ciudad
- c) Hay diferentes relaciones modales: en propiedad, franquiciados, con contrato de gestión.

Esta delimitación de la población ha dado como resultado una muestra de 122 establecimientos hoteleros, con un total de 28.283 habitaciones.

### **2.3 Diseño del estudio empírico**

En este epígrafe analizaremos la metodología que hemos utilizado para el estudio empírico. Separamos la investigación cuantitativa de la cualitativa, para así, de esta forma, poder justificar en cada metodología el tipo de estudio que hemos realizado.

A continuación pasamos a detallar cada una de los métodos de investigación utilizados.

### 2.3.1 Investigación cuantitativa

El modelo que se desea contrastar empíricamente en esta fase de nuestro estudio, surge de los elementos contextuales que aparecen en la literatura y que se consideran relevantes para una mejor comprensión de nuestro objeto de estudio.

El modelo conceptual y las hipótesis presentados en el apartado 1.2.2, sirven de sustento para el desarrollo de esta fase.

La obtención de información primaria cuantitativa requiere de sistemas estructurados de recopilación de datos, que permitan su posterior procesamiento. Por ello, pasamos a detallar el sistema empleado en nuestra investigación.

#### ***2.3.1.1 Técnica de investigación***

La razón por la que se acude a fuentes de información primarias, es por el carácter específico del estudio. En el cual, se incluyen diversas variables de contenido subjetivo, las cuales, no pueden ser valoradas por un observador externo a la organización.

En nuestra investigación, el cuestionario sirvió como principal medio de recogida de datos. De las tres modalidades de cuestionario a las que hace referencia Cea (2001): personal, telefónico o por correo. En la presente investigación hemos utilizado la primera de las tres modalidades. En cuanto al

trabajo de campo, éste fue llevado a cabo por una empresa especializada en este tipo de estudios.

La utilización de un cuestionario permite al investigador, partiendo de una serie de cuestiones cerradas y plenamente orientadas hacia el objeto de investigación, preguntar directamente a los individuos, así pues, el cuestionario es una forma eficiente de recogida de datos primarios, permitiendo la estandarización y la comparación de las medidas. Entre las ventajas que ofrece esta modalidad cabe destacar la espontaneidad que tienen los entrevistados al contestar, lo cual favorece la calidad de las respuestas, además de permitir tratar temas tan complejos como la estructura, la estrategia y la cultura seguidas por la organización. Además, al realizarse la encuesta de una forma personalizada, permite un mayor porcentaje de respuestas, ya que el entrevistador puede aclarar cuestiones no entendidas.

Por el contrario, entre los principales inconvenientes, se señala, el carácter individualista que ofrece, ya que se observa al individuo fuera de su contexto social (Luhmann, 1996). Una encuesta muestra como relevante al individuo y toma a éste como unidad social, de tal manera que las respuestas que el individuo da a los cuestionarios se universalizan de tal modo que es arrancado de su contexto social, y se le hace aparecer en la muestra como una sociedad constituida por una sola persona que debe ser comparada con otra sociedad de una sola persona también. Además, de simplificar demasiado la realidad social y por tanto es inexacta. La encuesta es parcial ya que nos presenta una sociedad menos conflictiva de lo que es, ya que sólo nos muestra una cara de la realidad. El encuestado se siente examinado, y será poco probable que responda igual en todos los aspectos, que en una discusión con conocidos (Schneider, 1998).

Pero, a pesar de las críticas, en las últimas décadas, existe un amplio consenso sobre su uso y casi ha conseguido el monopolio de la investigación empírica en las ciencias sociales (Van der Stede *et al.*, 2005).

### ***2.3.1.2 Diseño de un cuestionario***

Según Sanchez y Sarabia (1999), para un diseño apropiado del cuestionario es necesario cumplir tres requisitos: Definir correctamente el problema a investigar, formular de forma precisa las hipótesis y especificar adecuadamente las variables y escalas de medida. En este punto de la investigación, debe considerarse, que el problema a investigar ha sido definido claramente al principio de este capítulo, así como la construcción de las hipótesis de investigación.

#### ***2.3.1.2.1 Conceptos y variables***

La información a recoger se estructuró en 4 grandes bloques de acuerdo con lo que se deseaba medir en nuestro estudio, cada epígrafe se desarrollaba a través de ítems, como puede apreciarse en la tabla nº 6.

A continuación se describen los conceptos estudiados, a partir de los cuales se han clasificado los ítems.

En primer lugar se recogen las características generales de la organización, tales como, el nº de habitaciones, este dato nos permitirá clasificar los hoteles en pequeño, mediano o grande. La elección modal, clasificándolo en función de su pertenencia o no a una cadena. En caso de pertenecer a una cadena, se

han de especificar si es en propiedad, franquiciado o con contrato de gestión. Cada una de estas dimensiones, es una variable importante a la hora de seleccionar e implantar los sistemas de información. También se pregunta cuales son las áreas funcionales de la organización. El objetivo de este apartado es conocer el organigrama tipo de la empresa hotelera y por último nos interesamos en conocer cuales son los sistemas de contabilidad de gestión que utilizan, aunque esta pregunta se repite más adelante de una forma más extensa.

Seguidamente se elaboraron los ítems relacionados con las variables contingentes que afectan la elección del sistema de información interno, como son, el entorno, la estructura organizativa, la estrategia seguida por la organización y la cultura empresarial.

Para identificar las variables relevantes vinculadas al entorno hemos seguido los trabajos de Porter (1985). Así, nos encontramos, en primer lugar, el nivel de predicción que sobre el entorno se puede realizar en la organización (incertidumbre). Y en segundo lugar, estaría el nivel de competencia que tiene la empresa (precios, productos y distribución de la competencia). Los instrumentos utilizados para la medición de esta variable están basados en el trabajo de Tan y Litschert (1994).

La selección de los indicadores para la estructura organizativa se ha realizado tomando en consideración los aspectos que teóricamente incluyen este tipo de clasificación. Así, de la lectura de los trabajos de Burns y Stalker (1961) y Chenhall (2003), podemos delimitar cuatro dimensiones diferenciadas: a)centralización; b)formalización; c)estandarización; d)ámbito de control. Cada uno de estos aspectos se ha operativizado considerando los existentes en

los trabajos de Deward *et al.*, (1980); Kalagnanam, y Lindsay (1998); y Baines y Langfield- Smith (2003).

La tipología que se ha usado para la estrategia competitiva, es la propuesta por Miles y Snow (1978) y Porter (1985). Por ello, la medición de esta variable la vamos a realizar a través de una serie de cuestiones que nos permitan deducir y por tanto clasificar a la organización dentro de los perfiles definidos por estos autores: diferenciación (explorador) y líder en costes (defensor). Estas cuestiones se han redactado a partir de la revisión del trabajo empírico realizado por Ittner y Larker (2001).

La definición de cultura empresarial que adoptamos en el capítulo anterior se refiere a los patrones compartidos que evolucionan a lo largo del tiempo y que sirven para reducir la variabilidad humana y, así, controlar y esbozar el comportamiento de los empleados en las organizaciones (Wallack, 1989). Esta definición conlleva una implicación emocional y una posible identificación de los empleados con la organización (Brown y Starkey, 1994). Por lo tanto, la medición de la cultura empresarial se realizará comprobando si se dan ciertos comportamientos, para lo cual, utilizaremos tres dimensiones relativas a flexibilidad/estabilidad; orientación a la persona/tarea; y colectivismo/individualismo. Se requiere a los encuestados que analizasen su grado de acuerdo con pares de valores enfrentados, correspondientes a los tipos ideales (persona vs. organización). La elaboración de la escala de medida se ha realizado adaptando un conjunto de indicadores de los trabajos de Caldwell y O'Reilly (1990); Robert y Wasti (2002); Sanchez (2004) y Thomas (1989).

Finalmente el cuestionario aborda los temas relacionados con los sistemas de contabilidad de gestión utilizados por las organizaciones, en este bloque, el



más extenso, se pregunta sobre la utilización de las diversas técnicas, las que podemos denominar clásicas, *Costes*, *Presupuestos*, y las que hemos definido como nuevas técnicas de gestión, *ABC*, *JIT*, *Gestión del Conocimiento*, etc. Para la elaboración de esta parte del cuestionario se han seguido los trabajos realizados por AECA (1994), Baines y Langfield-Smith (2003), Guilding *et al.* (1998, 2000) y Rigby (2003). Plasmamos en la tabla 6 la estructura que acabamos de presentar.

Lo que interesa en toda investigación, es que los conceptos señalen los elementos esenciales que se intentan medir, por lo que, una vez elaborado nuestro cuestionario, éste fue revisado, primeramente, por un grupo de profesores doctores del Departamento Contabilidad de varias Universidades, expertos en la materia analizada y/o en cuestiones estadísticas. Como resultado de estas revisiones se incorporaron todas las modificaciones recomendadas y se realizó una segunda revisión por especialistas del sector hotelero. Se consultó con dos gerentes de hoteles con más de 10 años de experiencia en el sector. Tras haber estudiado el cuestionario, los expertos evaluaron la relevancia que cada uno de los ítems tenía para el fenómeno que se pretendía medir, así como, la claridad y la precisión de estos, modificándose aquellos que pudieran dar problemas a la hora de medición o interpretación respecto al concepto teórico, así como los que se consideraron inicialmente como confusos, redundantes o ambiguos.

CUESTIONARIO		
ASPECTOS TRATADOS	OBJETIVO	Nº DE PREGUNTAS
<i>Bloque I:</i> Datos de clasificación	Conocer el perfil y las características básicas de las empresas del sector	Nueve preguntas (1-9)
<i>Bloque II:</i> Entorno y estructura organizativa	Conocer el entorno específico que afecta a la elección del sistema de información (nivel de predicción, nivel de competencia, heterogeneidad de la demanda y apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas). Conocer el perfil y las características básicas de las empresas encuestada	Tres preguntas (10-12)
<i>Bloque III:</i> Estrategia y cultura empresarial	Conocer cual es la estrategia seguida por la empresa, así como las características que tiene el ambiente de trabajo entre los empleados	Cuatro preguntas (13-15)
<i>Bloque VI:</i> Sistemas de información utilizados por las empresa	Conocer que sistemas de información internos utilizan las empresas y sus ventajas	Dieciocho preguntas (16-33)
<b>Total</b>		<b>33 preguntas</b>

**Tabla 6.** Estructura de la encuesta

Nuevamente y tras las incorporaciones propuestas se llevó a cabo un pretest a responsables de dos empresas pertenecientes a la población seleccionada. Se les envió el cuestionario en las mismas condiciones que lo recibirían el resto de las empresas a investigar. En términos generales, el cuestionario fue valorado positivamente y tan solo se hicieron ligeras modificaciones que se incorporaron a la versión definitiva. Los cuestionarios del pretest se consideraron válidos y se incorporaron a la muestra real. El cuestionario completo en su versión Word, tal y como ha sido empleado en la investigación, se recoge en el anexo nº 1.

Dadas las características del cuestionario, la selección de la muestra se ha realizado considerando el interés de los sujetos encuestados en la temática investigada, ya que era necesario que éstos tuvieran un amplio conocimiento de su organización y manifestaran sus opiniones libremente. Por lo que la persona encuestada en cada hotel era Gerente o el Jefe de Administración.

#### *2.3.1.2.2 Escalas de medidas*

En ciencias sociales, se entiende por medición la asignación de números a conceptos o fenómenos, atendiendo a reglas establecidas de antemano.

Un paso necesario para poder medir los conceptos, es desarrollarlos con la máxima claridad posible, por lo que, cada idea debe estar perfectamente delimitada, clarificada, expresada en un lenguaje inteligible y basada en desarrollos teóricos afines.

Por lo tanto, en nuestro trabajo hemos transformado en ítems los diferentes conceptos que deseamos medir. Para lo cual, se han utilizado diversos

formatos en función de las características de los conceptos o de las necesidades de información que teníamos sobre ellos. Así pues, en el caso del conocimiento y la utilización de los distintos sistemas de información contables nos bastaba con una respuesta dicotómica (sí/no). Sin embargo, en la medición de las variables contingentes, o los objetivos que se persiguen con las diferentes técnicas de gestión, hemos utilizado una escala aditiva del tipo Likert de 5 puntos. Otorgándose una puntuación mínima de 1 punto a una respuesta muy en desacuerdo con la afirmación del ítem, 2 puntos con una respuesta en desacuerdo con la afirmación, 3 puntos para una respuesta neutra respecto de la afirmación, 4 puntos a una respuesta de acuerdo y la puntuación máxima de 5 puntos a una respuesta muy de acuerdo con el contenido de la afirmación expresada.

La elección de esta escala aditiva supone que la actitud de un sujeto viene dada por el valor obtenido en cada proposición o ítem. Se ha elegido la escala de Liker de 5 puntos ya que, cuanto mayor es el número de posiciones de la escala, mayor complejidad en su interpretación por parte de los encuestados. Las diferencias pequeñas entre cada una de las posiciones, dificulta el determinar, si una posición debería ser puntuada en una posición u otra (Malhorta, 1993).

### ***2.3.1.3 Validez y fiabilidad del cuestionario***

Toda medición o instrumento de recogida de datos debe reunir dos requisitos esenciales: validez y fiabilidad. La validez del contenido se refiere al grado en el que la medida recoge el dominio del concepto estudiado. Éste depende fundamentalmente del grado en que una medición empírica es reflejo de una

muestra adecuada de los contenidos (Cea, 2001). Por ello, un instrumento de medición es válido, si cumple satisfactoriamente el propósito de medir el concepto para el cual se diseñó. Conviene precisar que lo que se valida no es un instrumento de medición, sino una interpretación sobre las informaciones solicitadas (Baldauf *et al.*, 1999).

*La validez* de la medición es un concepto que tiene las siguientes modalidades: validez externa; validez interna; y validez del constructor (Modell, 2005).

La validez externa es el grado en el cual se asegura que la muestra es representativa de la población que se desea generalizar (Birnberg *et al.*, 1990). En nuestro estudio hemos utilizado un muestreo aleatorio estratificado, y esto nos permite generalizar los datos a una población (Eisenhardt, 1989 y Lindsay, 1995). Asimismo, la aplicación de una triangularización entre del método del caso y las entrevistas incrementa la validez externa de nuestros resultados (Tashakkori y Teddlie, 1998).

La validez interna esta relacionada con la credibilidad de las relaciones causales entre las variables independientes y dependientes deducidas de los datos (Abernethy *et al.*, 1999; Cruz, 2002). En nuestro caso hemos revisado numerosos trabajos teóricos y empíricos para intentar conocer y establecer las relaciones causales entre las variables.

La validez del constructor se refiere al grado en el que los conceptos teóricos están reflejados por las mediciones (Modell, 2005). Trata de reflejar hasta que punto una medida se comporta de la forma en que se comportaría el concepto que pretende medir, con respecto a otras medidas ya establecidas para otros conceptos (Birnberg *et al.*, 1990).

La *fiabilidad* de una medida se refiere al grado en que ésta se halla libre de errores aleatorios y, por tanto, proporciona resultados consistentes (Hair *et al.*, 1995). En el caso de las medidas relacionadas con el comportamiento, su fiabilidad debe ser estimada con rigurosidad si la investigación pretende ser verdaderamente científica. Por lo tanto, una buena escala o medición es aquella en la que el error procede de situaciones externas y no de los ítems utilizados, de su orden o de su construcción.

Por lo tanto, la fiabilidad señala que todos los ítems, que se están preguntando, miden la misma variable latente, así pues, las puntuaciones de los mismos deben de estar fuertemente correlacionadas entre sí y ser internamente consistentes. Si una escala no es fiable, no puede ser válida, aunque si puede ocurrir que una escala sea válida pero no fiable. La fiabilidad es, pues, una condición necesaria pero no suficiente de la validez (Vila *et al.*, 2000).

La medición de una escala se puede realizar a través de diferentes procedimientos. Nosotros vamos a utilizar el más común que es el coeficiente *alpha de Cronbach*. El cual se define como la proporción de la varianza total de la escala que es atribuible a una fuente común, presumiblemente, el valor real de la variable que pretenden recoger los ítems (DeVelli, 1991). Su valor oscila entre 0 y 1 conforme aumenta su valor, mayor es la consistencia interna de la escala y por tanto menor es la varianza.

En la tabla nº 7 se presenta de manera resumida los análisis de validez y fiabilidad

Capítulo III. Metodología de la investigación

COMPONENTE	DEFINICIÓN	TÉCNICAS APLICADAS	RESULTADOS
Validez externa	Grado en el cual se asegura que la muestra es representativa de la población que se desea generalizar	Muestreo aleatorio estratificado. La muestra se determinó a partir del directorio “Listado de establecimientos turísticos” de la Generalitat Valenciana	55 encuestas personales. Lo cual supone una muestra representativa, para un coeficiente de fiabilidad del 95,5% y un margen de error de +/- 10%
Validez interna	Credibilidad de las relaciones causales entre las variables independientes y dependientes deducidas de los datos	Identificación en la Tª de las relaciones entre las hipótesis	En nuestro caso hemos revisado numerosos trabajos teóricos y empíricos para intentar conocer y establecer las relaciones causales entre las variables
Validez del constructor	Mide el grado en el cual el cuestionario refleja lo que se desea medir.	El cuestionario fue revisado por académicos y especialistas del sector	Se evaluó la relevancia que cada uno de los ítems, así como la claridad y la precisión de estos.

Fiabilidad	Grado en que una medida se halla libre de errores aleatorios y, por tanto, proporciona resultados consistentes	$\alpha$ de Cronbach	Los resultados se recogen en el capítulo siguiente
------------	--	----------------------	--

**Tabla 7.** Análisis de validez y fiabilidad

El coeficiente  $\alpha$  de Cronbach es el método más utilizado para medir la fiabilidad cuando ésta se entiende como consistencia interna, ya que analiza la homogeneidad de las cuestiones planteadas de forma simultánea y para su cálculo sólo es necesario realizar una medición con un grupo de personas.

#### **2.3.2.4 Métodos y procedimientos de análisis de datos**

En el campo el análisis cuantitativo existe actualmente una gran aceptación de los modelos de ecuaciones estructurales –structural equation models (MEE)- (Baines y Langfield-Smith, 2003). La riqueza de estos modelos estriba en la conjunción de dos perspectivas: la psicométrica y la econométrica. La primera aborda conceptos como variables latentes (no observadas) inferidas indirectamente a partir de múltiples medidas observadas (indicadores o variables manifiestas). La segunda, la econométrica, está centrada en la predicción a partir de los modelos de análisis con variables latentes (Chin, 1998a).



Fornel (1982), denomina a estos modelos de ecuaciones estructurales como análisis multivariante de segunda generación. La característica común de las técnicas que se acogen bajo esta etiqueta es el reconocimiento metodológico de que la teoría científica implica tanto variables empíricas como abstractas.

Así pues, estos métodos permiten combinar y confrontar la teoría con datos empíricos, y a partir de éstas, ofrecer una explicación científica que vaya más allá de la asociación o descripción empírica. Concretamente, admite que el investigador evalúe relaciones de causalidad entre múltiples constructos dependientes e independientes, valore el modelo de medida a partir del conocimiento de las cargas de los ítems observados en las variables latentes o constructos, y realice análisis factoriales confirmatorios a la vez que se testan hipótesis (Bagozzi, 1984; Chin, 1998a; Gefen *et al.*, 2000).

De forma general, los métodos MEE permiten (Barclay *et al.*, 1995; Chin, 1998a; Fornel 1982):

- 1.- Modelizar el error de medida, es decir, el grado con el que las variables que podemos medir (indicadores) no describen perfectamente la/s variable/s latente/s de interés.
- 2.- Incorporar constructos abstractos e inobservables (variables latentes, variables teóricas no observables).
- 3.- Modelizar relaciones entre múltiples variables predictoras (independientes o exógenas) y criterios (dependientes o endógenas).

4.- Combinar y confrontar conocimiento a priori e hipótesis con datos empíricos. En este sentido suelen ser más confirmatorios que exploratorios.

El análisis MEE puede efectuarse mediante dos tipos de técnicas estadísticas. La primera, basada en el análisis de la covarianza (MBC), como la máxima verosimilitud -ML- o mínimos cuadrados generalizados -GLS-, implementado en los software Amos, Calis, EQS, Lisrel, MX, Ramona, y SEPath, entre otros. La segunda, basada en los componentes o mínimos cuadrados parciales (PLS), implementados en los software LV-PLS, PLS-Graph y PLS-PC (Cepeda y Roldan, 2004).

Aunque ambos enfoques permiten hacer el mismo tipo de análisis, difieren en los propios objetivos del análisis, las suposiciones estadísticas en las que se basan y la naturaleza de los estadísticos de ajuste que proporcionan (Cepeda y Roldan, 2004). Presentamos en la tabla nº 8 algunas de las características que permiten diferenciar ambas técnicas.

A la vista de lo expuesto en el cuadro, la elección de un modelo u otro, dependerá de los objetivos del investigador, de su visión epistemológica de los datos con relación a la teoría, de las propiedades de los datos que posean y del nivel de conocimientos teórico y de desarrollo de las medidas.

En nuestro caso, la elección de PLS como metodología de investigación está basada en razones relacionadas con el tamaño de la muestra, el tipo de investigación, y la no normalidad de los datos.

<b>Criterio</b>	<b>PLS</b>	<b>MBC</b>
<b>Objetivo</b>	Orientado a la predicción de variables dependientes (latentes y/o manifiestas)	Orientado a la estimación de los parámetros de modelo
<b>Enfoque</b>	Basado en la varianza (maximización de la varianza explicada $-R^2-$ de las variables dependientes, minimización de las varianzas residuales de las variables endógenas)	Basado en covarianzas (minimización de las discrepancias entre la matriz de covarianzas deducida a partir del modelo y de los parámetros estimados)
<b>Estimación de parámetros</b>	Consistente a medida que se incrementa el número de indicadores y aumenta la muestra	Consistente
<b>Puntuación de las variables latentes</b>	Estimadas explícitamente	Indeterminada
<b>Relaciones epistemológicas entre las variables latentes y sus medidas</b>	Pueden ser modeladas tanto en forma refleja como formativa	Habitualmente sólo con indicadores reflejos
<b>Implicaciones</b>	Se adapta mejor para aplicaciones predictivas y desarrollo de la teoría (análisis exploratorio), aunque también puede ser usada para la confirmación de la teoría (análisis confirmatorio)	Énfasis en el ajuste del modelo completo, es decir, en testar en su conjunto una teoría sólida. Se adapta mejor a la investigación confirmatoria
<b>Complejidad de modelos</b>	Gran complejidad	Complejidad pequeña a moderada
<b>Tamaño de la muestra</b>	Análisis de potencia basado en la porción del modelo con el número mayor de predictores. Las recomendaciones mínimas están entre 30 y 100 casos	Basadas idealmente en la potencia de análisis de un modelo específico. Recomendaciones mínimas entre 200 y 800 casos, o 10 veces el número de parámetros estimados

**Tabla 8.**Comparativa de modelos de ecuaciones estructurales (MEE) basados en el análisis de los mínimos cuadrados parciales (PLS) y en la covarianza (MBC)

Fuente: adaptado de Cepeda y Roldan (2004); Chin (2000) Chin y Newsted (1999) y Martínez (2004)

Como ya hemos indicado anteriormente, el primer motivo que nos decantó por el método PLS fue, tal y como señalan Fornell y Larcker (1981), la posibilidad que ofrece de trabajar con muestras pequeñas, ya que esta técnica es menos sensible al tamaño de ésta.

Por otro lado, el método PLS es una metodología adecuada cuando se trabaja en contextos de investigación exploratorios. En nuestro caso, son muy pocas las investigaciones que reúnen los ámbitos de estudio que nosotros presentamos. Por lo que la teoría subyacente a nuestro modelo, tal y como éste ha sido configurado, no ha sido testada en trabajos previos, lo cual nos hace estar más cerca de un enfoque exploratorio que confirmatorio.

Además, el criterio PLS no precisa de que los datos provengan de distribuciones normales o conocidas (Cepeda y Roldan, 2004). Este método es lo suficientemente robusto como para no requerir datos normales (Barclay *et al.*, 1995). En nuestra investigación, los análisis de normalidad por el test de Kolmogorov-Smirnov muestran que no todas las variables que presentamos tienen una distribución normal, consecuencia del bajo tamaño de la muestra.

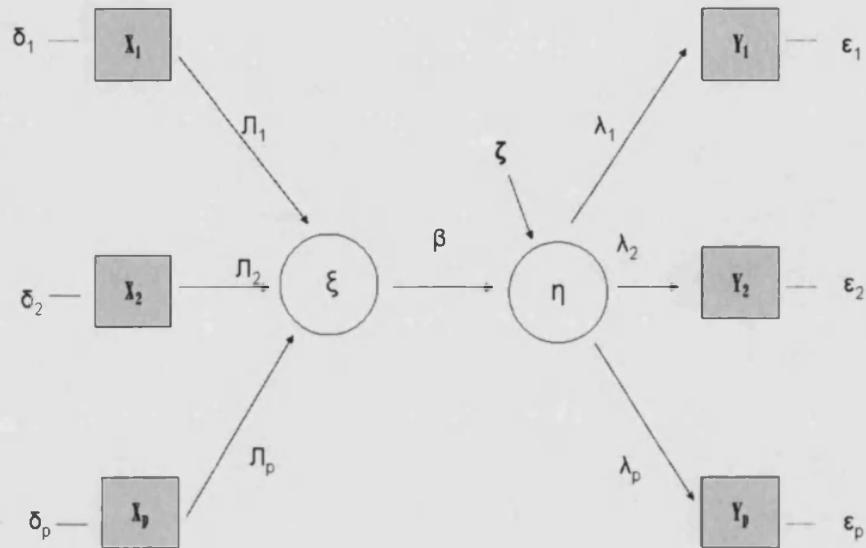
Los procedimientos estadísticos y matemáticos subyacentes en el sistema PLS, son rigurosos y fiables (Wold, 1979), aportando precisión predictiva y permitiendo la explicación de interacciones complejas (Andersson y Grerjing, 1988). De hecho, cada vez se utiliza más la metodología PLS en los estudios empíricos. Así, revistas del alcance de *Accounting Organization and Society*, *Journal of Accounting research*, *Management Science*, *Omega*, y *Strategic Management Journal*, entre otras recogen investigaciones científicas desarrolladas con el sistema PLS. Los campos en los que se han centrado los trabajos publicados son dispares: la estrategia y su relación con el sistema de gestión (Birkinshaw *et al.*, 1995; Chenall, 2005; Hulland, 1999; Mahama

2006; Johansson y Yip 1994; Rivard *et al.*, 2006); aspectos relacionados con la gestión del conocimiento (Bontis, 1998; Sarkar *et al.*, 2001 y Tsang, 2002), y en el campo de la gestión de la calidad (Byrd *et al.*, 2006, Pires da Rosa *et al.*, 2003) entre otros.

### **Metodología PLS**

“El núcleo conceptual de PLS, es una combinación iterativa de análisis de componentes principales que vincula medidas con constructos, y de análisis path que permite la construcción de un sistema de constructos. Las relaciones hipotetizadas entre medidas (indicadores) y constructos, y entre constructos y otros constructos son guiadas por la teoría” (Barclay *et al.*, 1995:290).

Así pues, el primer paso es especificar explícitamente tanto el modelo estructural (modelo interno) como las relaciones existentes entre los indicadores y los constructos (modelo externo) (Cepeda y Roldan, 2004). Este diseño ha de estar fuertemente anclado en la teoría; es el investigador quien expresa qué observaciones se relacionarán con cada variable latente y que constructos predecirán otros (Gefen *et al.*, 2000). Para este primer paso es útil la representación de un posible nomograma o modelo estructural que simboliza las diferentes relaciones existentes entre las variables. En la figura nº 5 se ilustra un modelo genérico simple con dos constructos, que representan cada uno de ellos *p* y *q* indicadores respectivamente.



**Ilustración 5.** Modelo Estructural

$\xi$	constructor exógeno
$\eta$	constructor endógeno
$x_t t= 1 \dots p$	variables x, medidas o indicadores
$y_t t= 1 \dots p$	variables x, medidas o indicadores
$\Pi_j j= 1, p$	pesos de regresión
$\delta_j j= 1.. p$	residuos provenientes de las regresiones
$\lambda_m m=1 \dots p$	cargas
$\epsilon_n n= 1 \dots p$	términos de error $(1-\lambda_m)^2$
$\zeta$	residuo en el modelo estructural
<b>B</b>	coeficiente regresión múltiple entre $\xi$ y $\eta$

Los constructos teóricos o variables latentes se representan por un círculo. Los constructos exógenos ( $\xi$ ) son las variables o causales de los constructos endógenos ( $\eta$ ). Dichos constructos son observados a partir de las variables o indicadores ( $x_t$  e  $y_t$ , respectivamente) representados por un cuadrado.

Las relaciones entre los indicadores y constructos son representadas gráficamente por un conjunto de flechas, bien que van del constructo a los indicadores (cuando se trata de indicadores reflejo) bien en sentido contrario, de los indicadores a los constructos (cuando contamos con indicadores formativos). Las relaciones entre los constructos entre sí, también son simbolizadas por flechas que indican direcciones unidireccionales entre variables, causales o predictivas, hipotetizadas por el investigador.

Una vez especificados, los parámetros estructurales y de medida de un modelo causal, estos son estimados a la vez de forma iterativa usando mínimos cuadrados ordinarios simples y regresiones múltiples (Hulland, 1999). De esta forma, el significado de cada uno de los constructos deviene tanto de sus medias subyacentes como de los constructos antecedentes y consecuentes, ofreciendo al investigador el beneficio de examinar el constructo en un contexto teórico global (Bontis, 1998).

Tomando como punto de partida la figura nº 5 el proceso puede ser descrito del siguiente modo (Cepeda y Rodal, 2004):

1.- En la primera iteración de PLS, se obtiene un valor inicial para  $\eta$  sumando los valores de  $y_1 \dots y_q$  (es decir, las cargas  $\lambda_1 \dots \lambda_q$ , son fijadas en 1).

2.- Para estimar los pesos de regresión  $\beta_1, \dots, \beta_p$ , se lleva a cabo una regresión con  $\eta$  como variable independiente y  $x_1, \dots, x_p$  como variable independiente.

3.- Estas estimaciones son entonces usadas como pesos o ponderaciones en una combinación lineal de  $x_1, \dots, x_p$  dando lugar a un valor inicial de  $\xi$ .

4.- Las cargas  $\lambda_1, \dots, \lambda_q$ , son estimadas por una serie de regresiones simples de  $y_1, \dots, y_q$  sobre  $\xi$ .

5.- Las cargas anteriores son transformadas en pesos o ponderaciones, para establecer una combinación lineal de  $y_1, \dots, y_q$  como nueva estimación del valor de  $\eta$ .

Este procedimiento continúa hasta que la diferencia entre iteraciones consecutivas sea extremadamente pequeña. Así, Cepeda y Roldan (2004), señalan que el procedimiento podría pararse una vez que la diferencia en la media de las varianzas explicadas de las variables endógenas ( $R^2$ ) de todos los constructores de una iteración a la siguiente sea de 0,001.

6.- Como paso final se calcula el coeficiente de regresión simple  $\beta$  entre las puntuaciones de los componentes de  $\xi$  y  $\eta$ .

Así pues, a modo de resumen, podemos señalar que la metodología PLS estima simultáneamente los parámetros de medida y de estructura. Respecto a los primeros, el sistema PLS estima las cargas y los pesos de los ítems individuales en los constructores y la covarianza residual; respecto a los segundos, los coeficientes *path* y las correlaciones entre las variables latentes, junto con los coeficientes de determinación  $R^2$  y la varianza media extraída (average variate extracted AVE) de cada variable latente (Gefen *et al.*, 2000).



### **Análisis e interpretación de un modelo PLS**

Aunque como hemos indicado anteriormente, los parámetros de medida y estructurales son estimados a la vez, un modelo PLS es analizado e interpretado en dos etapas (Barklay *et al.*,1995):

En la primera etapa se realiza la valoración de la validez y fiabilidad del modelo de medida. Mediante las cuales, pretende estudiar si los conceptos teóricos están medidos correctamente a través de las variables observadas. Así pues, se hace necesario estudiar *la fiabilidad individual del ítem y la del constructo, la validez convergente y la validez discriminante.*

*La fiabilidad de los ítems individuales* es valorada examinando las cargas o loadings ( $\lambda$ ) – correlaciones simples de las medias con sus respectivos constructores- (Hullan, 1999). La regla empírica más aceptada y difundida es la propuesta por Carmines y Zeller (1979), para aceptar un indicador como integrante de un constructo este debe poseer una carga superior a 0,707. En estas condiciones, más del 50% de la varianza en la variable observada es debido al constructo. Sin embargo, no es raro encontrar investigaciones en las que algunos ítems de medición poseen cargas por debajo de este umbral, especialmente cuando se emplean ítems nuevos (Barclay *et al.*, 1995 y Chin, 1998b).

En nuestra investigación, el tamaño de la muestra nos hace ser prudentes y no aceptaremos cargas menores a 0,707. Los ítems que no satisfagan este criterio han de ser eliminados y, a continuación, cada ítem ha de ser revalidado testando su media de correlación total (Bontis *et al.*, 2002).

*La fiabilidad de constructo* permite comprobar la consistencia interna de todos los indicadores al medir el concepto, es decir, con qué rigor está midiendo las variables manifiestas la misma variable latente. Para llevar a cabo esta evaluación nos encontramos con dos indicadores: el coeficiente alfa de Cronbach y la fiabilidad compuesta  $\rho_c$  (Werts *et al.*, 1974). En nuestra investigación hemos utilizado el alfa de Cronbach ya explicado en el epígrafe 2.3.1.3.

*La validez convergente* de las medidas proporciona la cantidad de varianza que un constructo obtiene de sus indicadores. Así pues, si los ítems destinados a medir un concepto miden realmente lo mismo, éstos estarán altamente correlacionados e implicará que el ajuste es significativo. Esta validez se comprueba con el coeficiente de la varianza media extraída (AVE), medida desarrollada por Fornell y Larcker (1981). Ésta proporciona la cantidad de varianza que un constructo obtiene de sus indicadores con relación a la cantidad de varianza debida al error de medida. Los valores obtenidos deben ser superiores a 0,5.

La validez discriminante es el grado en que una medida se correlaciona con otras medidas de las que se supone debe diferir (Venkatraman y Grant, 1986). Esto se verifica con una prueba pair-wise de análisis de correlaciones.

La segunda etapa, consiste en la evaluación del modelo estructural, la cual, permite evaluar por un lado, la cantidad de varianza de las variables endógenas explicada por los constructos que las predicen ( $R^2$ ), esta medida nos indica la cantidad de varianza del constructo que es explicada por el modelo. Y por otro lado, la medida en que las variables predictoras contribuyen a la varianza explicada de las variables endógenas (coeficientes path

estandarizados  $\beta$ ), siendo estos una muestra de la fuerza relativa de las relaciones estadísticas.

Falk y Miller (1992) señalan que la varianza explicada de las variables endógenas ( $R^2$ ), debería ser mayor o igual a 0,1. Apuntando, que valores de  $R^2$  menores de 0,1, aún siendo estadísticamente significativos, proporcionan muy poca información.

Respecto al valor de la  $\beta$  debería alcanzar al menos un valor de 0,2 para ser considerado significativo (Chin, 1998a).

### **Medida de bondad del ajuste**

La metodología PLS no presupone ningún tipo de distribución de los datos y permite el empleo de variables manifiestas formativas, por lo que, por definición, nos es imposible mostrar la bondad del ajuste (Chin, 1998a).

No obstante, es posible el empleo de técnicas no paramétricas de remuestreo para examinar la significatividad de los coeficientes *path* a partir de la estabilidad de las estimaciones ofrecidas por PLS. Las dos técnicas usadas habitualmente son Bootstrap y Jackknife. Dado que el rendimiento que ofrece Bootstrap es mejor que Jackknife, (Cepeda y Roldan, 2004), en nuestra investigación hemos elegido el primero.

Bootstrap es esencialmente un procedimiento de remuestreo en el cual el conjunto de datos original del investigador es tratado como si fuera la población. En este caso, se crean N conjuntos de muestras con el fin de obtener N estimaciones de cada parámetro en el modelo PLS. Cada muestra es

obtenida por muestreo con reemplazo del conjunto de datos original (Chin, 1998b). Los coeficientes se reestiman utilizando cada una de estas muestras aleatorias. Esta técnica ofrece el cálculo del error estándar de los parámetros y los valores *t* de Student.

### 2.3.2 Investigación cualitativa

El objetivo del estudio empírico que vamos a desarrollar, bajo el enfoque cualitativo, es comprender el proceso por el cual tienen lugar ciertos fenómenos, permitiendo captar la heterogeneidad y el rango de variación existente en una población determinada (Beach *et al.*, 2001; Maxwell, 1998). De acuerdo con la metodología cualitativa, se va a considerar la organización como un todo, teniendo en cuenta en el análisis su propio contexto (Bryman, 1988), tratando de comprender los hechos que suceden en la misma (Stake, 1995) y buscando la autenticidad y el análisis de la complejidad del caso objeto de estudio (Beach *et al.*, 2001).

Para alcanzar los objetivos señalados, nos vamos a centrar en pocos individuos y situaciones, lo cual nos impide llegar a generalizaciones estadísticas, pero posibilita profundizar en el entendimiento de los aspectos estudiados (Ruiz-Olabuenaga *et al.*, 1998).

El papel que vamos a adoptar como investigadores no se limita a observar, sino que interpretaremos y analizaremos los hechos teniendo en cuenta la influencia del entorno social donde se desarrollan (Bryman, 1988; Damgaard *et al.*, 2000). El estudio que vamos a desarrollar está orientado a completar el conocimiento (Stake, 1995). Así, a partir de un marco teórico de referencia y con los resultados del estudio cuantitativo, pretendemos mediante un estudio

de campo, tratar de descubrir, captar, comprender, refinar y/o refutar una teoría (Bryman, 1988; Riley y Love, 2000; Ruiz-Olabuenaga *et al.*, 1998; Yin, 1994) manteniendo en todo momento una perspectiva abierta que nos permita acceder a aspectos no previstos como descubrir aspectos irrelevantes que a priori no son importantes (Damgaard *et al.*, 2000).

#### **2.3.2.1 Técnica de investigación**

Dado que el objetivo de esta fase es comprender con profundidad las dinámicas presentes dentro de escenarios individuales y descubrir nuevas relaciones y conceptos (Eisenhardt, 1989), hemos elegido el estudio de casos, como técnica de investigación. Ya que éste es un método que ayuda a detectar las interrelaciones que existen entre el fenómeno analizado y el contexto en el que se desarrolla (Yin, 1994).

La aplicación del estudio de caso, nos permitirá manejar una gran cantidad de datos y reparar en variables, tanto propias del sistema como del entorno en que se aplica, que son necesarias conocer y comprender los fenómenos organizativos que acontecen dentro del contexto en el que se desarrollan (Yin, 1989). Si nos centramos en la elección de un sistema de información interno, éste se va a desarrollar en una organización compleja, inmersa en un determinado entorno, y como consecuencia de la visión holística de la organización, el contexto y el comportamiento de determinadas variables van a ser interdependientes, y por tanto, determinantes para la elección del sistema.

Dentro del estudio de caso, se puede optar por distintos tipos de análisis, según los objetivos que persigue el estudio (Scapens, 1990; Stake, 1995; Yin, 1989),

según el número de caso analizados y el desglose de éstos en subunidades y dependiendo del tipo de conclusiones que se deseen obtener.

Si se toma el primer parámetro señalado, Yin (1989, 1998) determina tres tipos de casos: *descriptivos*, *exploratorios* y *explicativos*. Los primeros tienen como finalidad describir, de la manera más completa posible, el objeto de estudio. Los estudios explorativos, son desarrollados cuando existe mucha incertidumbre respecto aun determinado aspecto relevante y contemplan estudios pilotos realizados para tratar de formular de manera más precisa las cuestiones o hipótesis que se testaran en estudios posteriores. Los estudios explicativos, tratan de dar respuesta a las preguntas cómo y por qué, y además las proposiciones teóricas que orientan la investigación especifican una serie lógica y completa, aunque hipotética, de eventos y acontecimientos causales que intentan conectar conceptos y/o variables.

Si se toma el segundo parámetro señalado, es decir, según el número de casos analizados Yin (1989, 1994) distingue cuatro tipo de casos a) *Caso simple, sin subunidades*; b) *Caso simple con múltiples unidades*; c) *Caso múltiple sin subunidades*; d) *Caso múltiple, con múltiples subunidades*.

Según la tercera clasificación, se agrupan en función del tipo de conclusiones que se desean obtener a partir de un único caso, o de lograr una serie de conclusiones generales a partir de un número limitado de casos, Stake (1995) los clasifica en tres categorías: *intrínsecos*, *instrumentales* y *colectivos*. El estudio *intrínseco* es aquel que se desarrolla para entender profundamente un caso concreto. *El instrumental*, también se centra en el estudio de un único caso con el objetivo de obtener un refinamiento teórico. El estudio *colectivo*, tiene la misma finalidad que el instrumental, pero es realizado con varios casos, lo cual permite alcanzar una mayor comprensión del objeto de estudio.

Según estas tres clasificaciones, nuestro trabajo se trata de un caso *explicativo, múltiple sin subunidades y colectivo*.

#### **2.3.2.2 Diseño de la investigación**

El diseño de la investigación consiste en la recogida y análisis de las evidencias de forma planificada y sistemática, es decir, se trata de un plan de acción que nos lleva desde un conjunto inicial de cuestiones que quieren ser respondidas hasta las conclusiones, a través de una serie de pasos (Yin, 1994).

#### **Selección e identificación de la unidad de análisis**

La selección de casos se ha realizado de tal modo que permita conocer lo mejor posible el fenómeno objeto de estudio, y ofrezcan la oportunidad de aprender. Esto se logra en la medida en que se tenga fácil acceso a los casos, que exista una alta probabilidad de que se dé una mezcla de procesos, programas, personas, interacciones y/o estructuras relacionadas con las cuestiones de la investigación y se asegure la calidad y credibilidad de estudio (Eisenhardt, 1989).

Sobre la base anterior, se consideró que el sector hotelero era idóneo para realizar este estudio, por todas las razones ya argumentadas en los capítulos precedentes.

El perfil de las organizaciones participantes en el estudio del caso se recoge en la tabla nº 9.

<i>Empresa</i>	<i>Nº de habitaciones</i>	Localización	Categoría	Cadena
A	522	Playa	5	No
B	200	Ciudad	4	Si
C	84	Ciudad	5	No
D	82	Ciudad	4	Si

**Tabla 9.**Datos descriptivos de la selección de casos

### **Proceso de recogida de datos**

La revisión teórica previa proporciona una indicación inicial del tipo de evidencias que deben investigarse en el estudio del caso. No obstante, el investigador deberá estar en constante alerta ya que pueden aparecer nuevas evidencias que sean importantes en la explicación del caso y proporcionen resultados y teorías que no estuvieran previstas inicialmente (Ryan *et al.*, 2004).

La recogida de datos se ha desarrollado teniendo en cuenta una serie de principios, que ayudan a incrementar la calidad de la investigación (Yin, 1994). Por un lado, con la finalidad de lograr la fiabilidad del estudio, se ha seguido un protocolo y se ha elaborado una base de datos donde se recogen las evidencias obtenidas. Por otra parte, para lograr la consistencia interna de la investigación y con ello, la credibilidad y objetividad de la misma, hemos utilizado múltiples fuentes de información, se ha establecido una cadena de obtención de evidencias y se ha realizado una continua revisión de todos los informes obtenidos.



La entrevista, la observación directa y el análisis de textos y documentos relacionados con el fenómeno objeto de estudio, son los principales métodos de recogida de datos para la investigación cualitativa.

La entrevista, es el instrumento más importante utilizado en la investigación social empírica (García Ferrando, 1996) Mediante la entrevista, individuos claves para la investigación pueden aportar datos y opiniones sobre el objeto de estudio. El entrevistado es un informante, y además de proveer aspectos relevantes, sugiere fuentes adicionales que puedan corroborar la evidencia (Yin, 1994).

En la investigación que presentamos hemos realizado entrevistas en profundidad semi-estructuradas, aunque en ocasiones, fue necesario realizar preguntas abiertas, para alentar a los participantes a comentar sus experiencias. El contacto inicial, con cada una de las organizaciones participantes en el estudio, se hizo a través del director general, al cual se le explicaba el estudio que realizábamos y se le pedía que recomendara a las personas más apropiadas respecto al tema tratado. Las entrevistas se realizaron en las instalaciones propias de las organizaciones. Cada una tuvo una duración promedio de 90 minutos. Las entrevistas fueron conducidas según un protocolo diseñado para asegurar la consistencia de los datos (Anexo 2).

El análisis de textos y documentos es una actividad obligada para obtener información en el estudio de cualquier caso, con la finalidad de corroborar y aumentar las evidencias encontradas en otras fuentes. En relación con este tema, es necesario señalar, que hemos tenido acceso a documentación elaborada por la organización, tanto escrita como informatizada. A pesar de ello, hay que tener en cuenta que la información contenida en cualquier documento no puede darse por definitiva, ya que cada documento, cada dato,

se ha utilizado para la comunicación entre varios individuos y no para el investigador (Yin, 1994). Por este motivo, ha sido necesario complementar el análisis de los documentos con la observación.

La observación permite obtener información adicional sobre el objeto de estudio. La observación realizada a lo largo de nuestro estudio empírico se caracteriza por ser humana, natural, directa y estructurada. Ha sido humana puesto que hemos sido nosotros mismos quienes la hemos realizado sin recurrir a aparatos mecánicos; natural dado que el fenómeno ha sido observado en su entorno real; directa puesto que la observación se realizaba en el momento en que se está desarrollando la acción y estructurada, dado que previamente a la observación se había definido perfectamente el hecho a observar.

### **2.3.2.3 Validez**

La validación de los datos cualitativos debe ser revisada considerando los criterios de credibilidad o, lo que es para Yin (1994), la validación interna y la capacidad de transmisión o validación externa.

La validez es el grado o nivel en el que una investigación alcanza su verdadero objetivo. Así pues, la consistencia interna mide el grado en que la investigación presenta una coherencia lógica entre todas las partes que la componen, sin que haya discrepancias o incongruencias entre unas partes y otras. En la Tabla nº 10 se muestran los procedimientos que han sido empleados en esta investigación con el fin de garantizar los criterios básicos de calidad de la investigación.

<b>Criterios de calidad</b>	<b>Táctica empleada en el estudio</b>	<b>Fase de la investigación</b>
Consistencia Interna (Credibilidad)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definición en el marco teórico de los aspectos analizados</li> <li>• Triangulación de los datos</li> <li>• Mantenimiento de la cadena de obtención de evidencia</li> </ul>	Recolección de datos
Validez interna (Coherencia de las relaciones establecidas)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ajuste a patrones de causalidad entre las variables</li> <li>• Construcción de explicaciones</li> </ul>	Análisis de los datos
Validez externa (Transferibilidad)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Generalización analítica (lógica de la experimentación)</li> </ul>	Diseño de la investigación
Fiabilidad (Confirmabilidad)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diseño y seguimiento del protocolo</li> </ul>	Diseño de la investigación y recolección de datos

**Tabla 10. Criterios de calidad de la investigación**

Fuente: Yin (1994)

#### **2.3.2.4 Métodos y procedimientos de análisis de datos**

En el estudio de casos, el análisis de los datos consiste en examinar, clasificar, tabular o recombinar la evidencia, para conducirla a la formulación de proposiciones de investigación (Yin, 1994).

En nuestro estudio la técnica de análisis utilizada ha sido la *categorización* y la *contextualización* descritas por Maxwell, 1998.

La principal técnica de categorización en la investigación cualitativa es la codificación. El objetivo de la cual, es fragmentar los datos y organizarlos en categorías que faciliten su comparación dentro y entre estas categorías y ayude en el desarrollo de conceptos teóricos (Maxwell, 1998).

La estrategia de categorización a través de la codificación y la comparación constante fue utilizada para analizar los casos de manera individual. Como técnica analítica, esta estrategia se centra en generar y sugerir categorías, de manera que la información obtenida en las entrevistas de cada uno de los participantes sea comparada fácilmente.

La lista de categorías surge de la etapa de recopilación de datos, a partir de la teoría, posteriormente se fue modificando y complementando con los resultados de la investigación cuantitativa y los resúmenes de las entrevistas.

Una vez construida la lista de categorías se les asignó un código para apoyar la consistencia de los datos en cada uno de los casos, y así facilitar la asignación de las categorías al texto a analizar. Los códigos son etiquetas asignadas a unidades que dan significado a la descripción o inferencia de la información recopilada durante un estudio (Miles y Huberman, 1994).

La asignación de los datos a cada uno de los casos en categorías fue un proceso iterativo en el cual, cada vez que se descubrieron inconsistencias en la lista de categorías, se regresaba al documento inicial y se volvía a codificar la información, añadiendo algunas subcategorías. Los datos fueron asignados según las categorías que se recogen en la tabla nº 11.

Una vez categorizados todos los datos, el siguiente paso es la contextualización, a partir de la cual, intentamos comprender los datos en su contexto, e identificar las relaciones entre los diferentes elementos analizados. (Lankshear y Knobel, 2001). Para la contextualización hemos utilizado matrices, que nos permitirán, analizar la información en forma visible y permanente, debido a que facilitan la construcción de relaciones a partir de una cadena de evidencias y establecer comparaciones de los resultados obtenidos (Miles y Huberman, 1994).

Capítulo III. Metodología de la investigación

<i>Variables principales</i>	<i>Variables de segundo orden</i>
<b><i>Caraterísticas generales (V1)</i></b>	
C:T	Dimensión de la organización
C:C	Pertenencia a una cadena
C:A	Asesores internos o externos
<b><i>Entorno (V2)</i></b>	
EN:I	Diferencia entre la cantidad de información requerida para realizar una tarea, y la cantidad de información que realmente posee la organización
EN:C	Nivel de competencia (precios, productos, etc.)
EN:H	Número de productos o mercados diferentes
EN:I	Apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas
<b><i>Estructura (V3)</i></b>	
ER:F	Nivel de dependencia de estos documentos escritos
ER:C	Nivel en el que recae la toma de decisiones
ER:E	Nivel de detalle de todas y cada una de las tareas a realizar.
<b><i>Estrategia (V4)</i></b>	
EG:D	Acciones encaminadas a la búsqueda de oportunidades de mercado
EG:L.C.	Acciones encaminadas a competir de forma agresiva en precios
<b><i>Cultura (V5)</i></b>	
CU:B	Dirección basada en reglas de comportamiento
CU:A	Dirección basada en patrones compartidos
<b><i>Costes (V6)</i></b>	
CT:S	Sistemas de cálculo de costes poco elaborados
CT:E	Sistemas de cálculo de costes muy elaborados
<b><i>Presupuestos (V7)</i></b>	
P;S	Sistemas presupuestarios poco elaborados
P;E	Sistemas presupuestarios muy elaborados
<b><i>Nuevos sistemas de gestión (V8)</i></b>	ABC/ABM JIT TQ Management Benchmarking Cuadro de Mando Gestión estratégica Segmentación de clientes Gestión del conocimiento Outsourcing

**Tabla 11.** Categorías analizadas en el estudio de caso



## **CAPÍTULO IV**

### **RESULTADOS**

---





## **CAPÍTULO IV**

---

### **RESULTADOS**

En este capítulo vamos a exponer y justificar las diferentes etapas que hemos seguido en trabajo empírico. A partir del cual, tendremos la información necesaria que permita contrastar las proposiciones planteadas y validar el modelo teórico que hemos propuesto al final del capítulo anterior.

Así, el capítulo consta de tres partes claramente diferenciadas. En la primera, se presenta la investigación cuantitativa. Presentando los estadísticos a partir de los cuales describimos las organizaciones participantes en el estudio, analizamos cada una de las variables que integran el modelo conceptual y testamos las hipótesis propuestas en el capítulo anterior. En la segunda, se presentan los casos analizados en la investigación cualitativa. A partir de la

cual, pretendemos captar la heterogeneidad y el rango de variación existente en la población de estudio, que nos permitirán ilustrar y explicar las valoraciones cuantitativas obtenidas primeramente, gracias a los “comentarios” e “interpretaciones” propias de los entrevistados, triangulizando de este modo los resultados del trabajo. Y en la tercera, realizamos un análisis descriptivo de las organizaciones analizadas.

## **1 INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA**

El modelo sobre la elección del sistema de información contable que se desea contrastar empíricamente en esta fase de estudio, surge del modelo conceptual resultado del análisis de la literatura. Así pues, para identificar los factores que participan en la elección del sistema debemos, primeramente, determinar la muestra de empresas que hemos realizado. Posteriormente depurar las escalas propuestas para la medición de los distintos constructos desarrollados, comprobando la fiabilidad de éstas. Y por último validar el modelo completo.

### **1.1 Determinación de la muestra de empresas**

Como ya se indicó en el capítulo I, la población objeto de nuestro estudio son los hoteles de 4 y 5 estrellas de la Comunidad Valenciana. La base de datos manejada proviene de la Conselleria de Turismo. Entre los diferentes criterios cuantitativos que se pueden considerar para clasificar las empresas según su tamaño, hemos utilizado el número de habitaciones (Breiter y Bloomquist, 1998; Garcia-Falcon y Medina-Muñoz, 1999; Jones, 2002; Lee-Ross, y Ingold, 1994; Okoroh, *et al.*, 2002; Pestana y Mascareñas, 2004; Sundgaard, *et*

al., 1998). En la tabla nº 12 se presenta la ficha técnica de la investigación empírica.

En este epígrafe hemos creído oportuno realizar un análisis descriptivo de un conjunto de variables de clasificación, extraídas del cuestionario. Este conjunto de variables analizadas nos permitirá conocer algunas características de la muestra y así obtener un perfil global del conjunto de empresas entrevistadas. El análisis se recoge en la tabla nº 13. Los datos sobre el tipo de producción, las relaciones de propiedad y su pertenencia o no a una cadena, no vienen recogidas en el listado de establecimientos hoteleros de la Conselleria de Turismo por lo que no los podemos incluir.

Universo y ámbito de la investigación	122 establecimientos
Tamaño de la muestra	55
Nivel de confianza	95.5%
Error muestral	± 10%
Procedimiento de muestreo	Aleatorio
Ámbito geográfico	Comunidad Valenciana
Unidad de muestra	Empresa
Tipo de entrevista	Cuestionario estructurado. El cuestionario se realizó al máximo responsable de la organización, o en su defecto al jefe de administración

**Tabla 12.**Ficha técnica de la investigación

Como ya hemos indicado anteriormente, el instrumento utilizado para la recogida de información fue el cuestionario, el cual fue pretestado, en primer

lugar, por profesores expertos en la materia analizada y en el campo estadístico de diferentes Universidades españolas, y en segundo lugar, entre directivos de hoteles de la población seleccionada. Dado que las escalas psicométricas deben comprobarse dentro del modelo que se pretende contrastar, puesto que la fiabilidad y la validez de los constructos pueden cambiar de acuerdo con el modelo teórico en el que sean aplicados (Chin *et al.*, 2003). El siguiente paso en nuestra investigación, es comprobar y depurar las escalas aplicadas.

		<b>Población</b>	<b>Muestra</b>
<b>Categoría</b>	<b>5 estrellas</b>	<b>14</b>	<b>7</b>
	<b>4 estrellas</b>	<b>108</b>	<b>48</b>
<b>Localización</b>	<b>Costa</b>	<b>56</b>	<b>27</b>
	<b>Ciudad</b>	<b>66</b>	<b>28</b>
<b>Dimensión</b>	<b>Pequeño</b>	<b>54</b>	<b>20</b>
	<b>Mediano</b>	<b>52</b>	<b>28</b>
	<b>Grande</b>	<b>16</b>	<b>7</b>
<b>Tipo producción</b>	<b>Temporada</b>		<b>5</b>
	<b>Permanente</b>		<b>50</b>
<b>Relaciones de propiedad</b>	<b>Propiedad</b>		<b>36</b>
	<b>Franquicia</b>		<b>4</b>
	<b>Contrato gestión</b>		<b>5</b>
	<b>Alquiler</b>		<b>10</b>
<b>Cadena</b>	<b>Pertenencia</b>		<b>41</b>
	<b>No pertenencia</b>		<b>14</b>

**Tabla 13.** Variables de clasificación

## **1.2 Depuración y comprobación de las propiedades psicométricas de las escalas**

Para desarrollar una escala debemos determinar claramente qué es lo que se quiere medir, algo que pasa necesariamente por la identificación de las dimensiones del concepto (Cruz, 2002 y Vila *et al.*, 2000). Para ello, los autores recomiendan revisar la literatura existente tanto en los trabajos teóricos como en los empíricos. En nuestro caso todas las variables y sus mediciones están justificadas, en el plano teórico, en los capítulos precedentes.

Sin embargo, dado que es la primera vez que trabajamos con estos constructos, estimamos oportuno hacer una depuración previa de los ítems de forma que el modelo final a contrastar se simplifique. Para lo cual, comenzaremos calculando la fiabilidad de las escalas propuestas a partir del valor del alfa de Cronbach (Peterson, 1994). Este análisis nos permitirá comprobar en grado de consistencia interna de la escala – un índice mayor o igual a 0.7 es admisible en etapas preliminares de desarrollo (Nunally y Berntein, 1994)-. Eliminaremos los ítem que muestren una baja fiabilidad ( $\alpha$  menor a 0.7).

A continuación, realizaremos un análisis factorial exploratorio con rotación varimax, de manera que podamos conocer la estructura factorial del constructo y qué ítems pueden ser eliminados, ya sea por mostrar cargas poco significativas, por cargar en un factor inadecuado o por cargar de forma significativa en más de un factor (Bontis, 1998).

En cualquier caso, la realización de los anteriores análisis no es obstáculo para comprobar nuevamente las propiedades de las escalas dentro de su propio modelo, de acuerdo con la metodología PLS. Tal y como defienden Chin y Newsted (1999), en el apartado 1.3 comprobamos nuevamente las propiedades

psicométricas del conjunto de medidas, en este caso, en el contexto de la teoría en la que están siendo utilizadas.

### 1.2.1 Fiabilidad y depuración de la escala entorno

Para medir el factor entorno se han utilizado tres ítems, I1, I2 y I3, correspondientes a la pregunta 10 de nuestra encuesta. En la tabla 14, se recogen los datos derivados del análisis de la escala, como se observa el alfa es superior a 0.7 por lo que consideramos que la escala es satisfactoria.

Ítems	$\alpha$ eliminado el item	$\alpha$ Total	Media	Desviación típica
I1	0.829	0.832	12.65	1.103
I2	0.787			
I3	0.768			

**Tabla 14.** Fiabilidad de la escala *entorno*

Posteriormente, desarrollamos el análisis factorial de carácter exploratorio mediante el análisis de componentes principales y rotación varimax. Mostramos en la tabla nº 15 la matriz de componentes rotados. El resultado revela la existencia de un único factor.

Así pues, el constructo *entorno* en nuestra investigación será medido a través de tres ítems, ya que los alfas mostrados por el constructo en su conjunto y los factores que lo componen son altamente satisfactorios, lo que muestra su fiabilidad.

	Componente
I1	0.821
I2	0.822
I3	0.815

**Tabla 15.**Matriz de componentes rotados escala *entorno*

### 1.2.2 Fiabilidad y depuración de la escala estructura

Para el factor estructura se utilizaron 11 ítems, que corresponde a las preguntas 11 y 12 de nuestra encuesta. Al realizar el análisis de fiabilidad de la escala, en un primer momento, nos encontramos que no era representativa, tal y como la habíamos planteado. La eliminación de los ítems I7 y I9 mejora nuestro alfa hasta un nivel satisfactorio.

A continuación, se procedió a realizar un análisis factorial exploratorio con rotación varimax, a partir de la cual, determinamos la estructura factorial del constructo, mostrado en la tabla nº 16. El resultado muestra la existencia de dos factores al primero, lo llamaremos *orgánico*, y al segundo, *mecánico*, separándolos en función de la carga de cada ítem (Hair *et al.*, 1995). Así pues, el factor *mecánico* estará formado por los ítems I4, I5 y I6, mientras que el factor *orgánico* estará formado por los ítems I8, I10, I11, I12, I13 y I14.

Tras el análisis, volveremos a calcular el alfa de Cronbach, así pues, la tabla nº 17 presentamos el constructo *estructura* en su versión definitiva. Queremos observar que con los resultados obtenidos si eliminamos el ítem I8 ganaríamos en fiabilidad, ya que mejoramos hasta 0.797, pero creemos razonable no



eliminar dicha variable, ya que, el valor del alfa es suficientemente alto 0.793, y no procede perder información.

	Componentes	
	Mecánico	Orgánico
I4	0.828	-0.479
I5	0.871	0.263
I6	0.832	-0.092
I8	0.457	0.721
I10	-0.249	0.755
I11	0.317	0.854
I12	-0.106	0.721
I13	0.263	0.802
I14	-0.720	0.793

**Tabla 16.** Matriz de componentes rotados escala *estructura*

Ítems	α eliminado el ítem		α Total	Media	Desviación típica
	<i>Mecánico</i>	<i>Orgánico</i>			
I4	0.863		0.884	10.36	1.071
I5	0.794				
I6	0.824				
I7	X	X	0.793	21.22	1.149
I8		0.797			
I9	X	X			
I10		0.755			
I11		0.758			
I12		0.777			
I13		0.749			
I14		0.727			

**Tabla 17. Fiabilidad de la escala *estructura***

### 1.2.3 Fiabilidad y depuración de la escala estrategia

En el caso del factor estrategia, se utilizaron 9 ítems, correspondientes a la pregunta 14 de nuestra encuesta. al igual que en el factor anterior nos encontramos que tal como se plantea al principio la escala no es significativa, y que deberíamos eliminar

los ítems I19 y I20. Como en los casos anteriores, se procedió a desarrollar un análisis factorial de carácter exploratorio mediante el análisis de los componentes principales y rotación varimax, el resultado se recoge en la tabla nº 18. Revelando la existencia de dos factores: al primero que llamaremos *diferenciación*, y al segundo *liderazgo en costes*.

	Componentes	
	Diferenciación	Liderazgo en costes
I15	0.745	-0.717
I16	0.740	0.242
I17	0.898	0.562
I18	0.864	0.340
I21	-0.488	0.751
I22	-0.038	0.762
I23	-0.043	0.784

**Tabla 18.** Matriz de componentes rotados escala *estrategia*

La tabla nº 19 presenta el constructo estrategia en su versión definitiva. El alfa definitivo resulta satisfactorio, quedando comprobada la fiabilidad de la escala.

	Ítems	α eliminado el ítem		α Total	Media	Desviación típica
		Diferenciación	Liderazgo en costes			
Estrategia	I15	0.712		0.901	10.28	1.276
	I16	0.832				
	I17	0.873				
	I18	0.768				
	I19	X	X			
	I20	X	X			
	I21		0.780	0.834	5.37	0.972
	I22		0.646			
	I23		0.739			

Tabla 19. Fiabilidad de la escala *estrategia*

#### 1.2.4 Fiabilidad y depuración de la escala cultura

La escala cultura organizativa se ha recogido a través de 8 ítems que se reflejan en la pregunta 15 de nuestra encuesta. Se realizó un análisis de fiabilidad, indicándonos que deberíamos eliminar los ítems I25 y I27 para mejorar el alfa de la escala.

Posteriormente, desarrollamos el análisis factorial de carácter exploratorio mediante el análisis de componentes principales y rotación varimax. El resultado revela la existencia de un único factor.

	Ítems	$\alpha$ eliminado el ítem	$\alpha$ Total	Media	Desviación típica
<b>Cultura</b>	I24	0.729	<b>0.716</b>	<b>25.10</b>	<b>2.992</b>
	I25	X			
	I26	0.644			
	I27	X			
	I28	0.675			
	I29	0.708			
	I30	0.615			
	I31	0.617			

**Tabla 20.** Fiabilidad de la escala *cultura*

Podríamos ganar fiabilidad si eliminásemos también el ítem I24, pero como hemos expresado en casos similares, consideramos que la escala es fiable con un alfa que obtenemos y no queremos perder información que aportaría el ítem. La tabla nº 20 recoge los resultados.

### 1.2.5 Fiabilidad y depuración de la escala características de la organización

El factor *características de las organización*, no puede tener el mismo tratamiento que los factores anteriores, debido a que son variables discretas y no se puede realizar un análisis de fiabilidad basado en el alfa de Cronbach, debido a que sólo puede asumir un conjunto numerable de valores, y estos no pueden ser fraccionados:

Se pertenece a una cadena/no se pertenece a una cadena

La organización puede ser grande/mediana/pequeña

Se tiene asesor en materia de contabilidad de gestión/no se tiene asesor

Debido a lo cual, las vamos a considerar como variables control (Tsang, 2002).

### 1.2.6 Fiabilidad y depuración de la escala sistemas de gestión tradicionales

En el bloque de preguntas que va de la 16 a la 29 se recogen los ítems relacionados con las técnicas de gestión tradicionales, en nuestro trabajo los hemos clasificado en función de su nivel de elaboración. Así hemos considerado que los que tienen la contabilidad de coste integrada en la contabilidad financiera son menos sofisticados que aquellas organizaciones que las lleven por separado. Serán también más elaborados los sistemas de cálculo de costes que clasifiquen los diferentes factores entre en fijos y variables, y no solamente en directos e indirectos.

Cada ítem dentro de las preguntas implica un nivel mayor de complejidad en el cálculo de costes, así el sistema de costes completo total es menos elaborado

que el coste completo industrial, y a su vez éste último, es menos elaborado que un coste variable. El mismo proceso se ha realizado para los sistemas presupuestarios.

Una vez analizadas todas las respuestas se han clasificado en 13 ítems, tres que recogen el grado de elaboración de los sistemas de costes y tres para los sistemas presupuestarios. En un primer análisis obtenemos que eliminando los ítems I41, I43 y I44 la escala es fiable, alcanzando un valor de 0.806. El desarrollo de un análisis factorial, excluyendo los ítems antes mencionados, que se recoge en la tabla nº 21 demuestra la existencia de un único factor.

	Componente
I32	0.841
I33	0.835
I34	0.858
I35	0.842
I36	0.909
I37	0.858
I38	0.820
I39	0.884
I40	0.885
I42	0.896

**Tabla 21.** Matriz de componentes rotados escala *sistemas tradicionales de gestión*

La versión definitiva del constructo sistemas tradicionales de gestión la mostramos en la tabla nº 22 reflejando los resultados obtenidos.

	Ítems	$\alpha$ eliminado el ítem	$\alpha$ Total	Media	Desviación típica
Técnicas de gestión tradicionales	I32	0.729	0.806	37.27	2.972
	I33	0.741			
	I34	0.720			
	I35	0.804			
	I36	0.760			
	I37	0.828			
	I38	0.840			
	I39	0.703			
	I40	0.694			
	I41	X			
	I42	0.717			
	I43	X			
	I44	X			

**Tabla 22.** Fiabilidad de la escala *sistemas tradicionales de gestión*



Si eliminamos los ítems I37 y I38 ganaríamos en fiabilidad, pero como ya hemos explicado anteriormente consideramos un alfa de 0.806 fiable y no queremos perder información.

#### 1.2.7 Fiabilidad y depuración de la escala sistemas de gestión tradicionales

Las nuevas técnicas de gestión se recogen en la preguntas 30, 31 y 32 Hemos preguntado sobre el uso de las siguientes técnicas: ABC/ABM; JIT; TQ Management; Benchmarking; Cuadro de Mando; Gestión Estratégica; Segmentación de Clientes; Gestión del Conocimiento y Outsourcing.

En este grupo de ítems hemos tenido que eliminar el I45, I46, I48, I53, I54, I55, I57, I62 no por su falta de significabilidad, sino por el pequeño grupo de organizaciones que utiliza este tipo de técnicas. Así el ABC (I45, I54) y el JIT (I46, I55) sólo se aplican en el 16% de los casos analizados, el outsourcing (I53, I62) es utilizado por el 34% y el Benchmarking (I48, I57) por el 47% de los casos estudiados.

Además somos conscientes de que el alfa es menor a 0.7, y que ganaría en significatividad si eliminamos los ítems I49 (cuadro de mando integral) y I52 (gestión del conocimiento). Pero éste menor valor se debe al porcentaje de hoteles que utiliza estas técnicas, así pues, creemos razonable no eliminar dichos ítems ya perderíamos información importante para nuestro estudio.

	Ítems	A eliminado el item	$\alpha$ Total	Media	Desviación típica
Nuevas técnicas de gestión	I45	///	0.680	28.08	2.709
	I46	///			
	I47	0.647			
	I48	///			
	I49	0.699			
	I50	0.633			
	I51	0.654			
	I52	0.697			
	I53	///			
	I54	///			
	I55	///			
	I56	0.654			
	I57	///			
	I58	0.632			
	I59	0.520			
	I60	0.587			
	I61	0.647			
	I62	///			
	I63	0.685			
	I64	X			
I65	0.568				
I66	X				
I67	0.674				

**Tabla 23.** Fiabilidad de la escala *nuevas técnicas de gestión*

### 1.3 Estimación de los modelos estructurales y contraste de hipótesis

El modelo de ecuaciones estructurales es un método multivariante, que permite examinar simultáneamente, relaciones de dependencia. Integrando una serie de ecuaciones de regresión múltiple diferentes, pero a la vez interdependientes.

Esto permite, en primer lugar, evaluar la idoneidad del modelo teórico presentado, con respecto a los datos empíricos y, en segundo lugar, examinar la significabilidad de las hipótesis.

El diseño del modelo se basa en establecer relaciones de dependencia entre diversas variables que se consideran relevantes en la explicación del fenómeno de estudio. Cada relación causal está justificada a partir de la revisión de la literatura, tal y como se recoge en el epígrafe 1.2 del capítulo III. Así pues, la elección del sistema de información interno, dependerá del entorno, la estructura, la estrategia, la cultura y las características de la organización.

Los constructores de segundo orden identificados en el apartado anterior tendrá el mismo tratamiento que los constructos de primer orden (Wold, 1985).

En la figura nº 6 presentamos el diagrama de pasos (path diagrama), en el que presentamos todas las relaciones razonadas en el modelo teórico, que pretendemos estimar. Los paths modelizan las relaciones planteadas en las hipótesis. El modelo que pasamos a valorar esta compuesto por 9 constructos, aunque el constructo características está formado por tres variables que como ya hemos explicado anteriormente las consideraremos variables control (Tsang, 2002).

Antes de proceder a la estimación de los parámetros del modelo, es importante conocer las cargas ( $\lambda$ ) estimadas para el total de los elementos de medición. Aquellos que muestran cargas menores a 0.707 deben ser eliminadas para asegurar la validez del constructo (Gefen *et al.*, 2000).

En la tabla nº 24 mostramos los resultados obtenidos. Contabilizamos hasta 10 ítems que deben ser eliminados por mostrar cargas insuficientes. Así pues, deben ser excluidos los elementos I3, I6, I11, I12, I21, I24, I28, I32, I39 y I52.

Creemos que su eliminación no resulta problemática, pues el concepto de los constructos se encuentra recogido en los ítems que permanecen.

Las pruebas de fiabilidad y validez para cada constructo las mostramos en la tabla nº 25. Evidenciamos que todos ellos muestran niveles más que adecuados de fiabilidad y validez convergente y la matriz de correlación nos permite asegurar la validez discriminante.

<i>Variable</i>	<i>Carga</i>	<i>Variable</i>	<i>Carga</i>	<i>Variable</i>	<i>Carga</i>
I1	0.8189	I21	X	I39	X
I2	0.9192	I22	0.9210	I40	0.8212
I3	X	I23	0.9518	I42	0.7752
I4	0.8528	I24	X	I47	0.7800
I5	0.7925	I25	0.7100	I49	0.679
I6	X	I26	0.8147	I50	0.7800
I8	0.7702	I28	X	I51	0.9325
I10	0.7372	I29	0.8297	I52	X
I11	X	I31	0.7683	I56	0.9357
I12	X	I32	X	I58	0.7011
I13	0.8222	I33	0.8203	I59	0.8213
I14	0.8059	I34	0.8354	I60	0.9327
I15	0.7755	I35	0.8357	I61	0.7081
I16	0.9418	I36	0.8297	I63	0.9325
I17	0.9207	I37	0.7474	I65	0.8237
I18	0.8943	I38	0.8182	I67	0.8243

**Tabla 24.** Cargas estimadas para los elementos del modelo

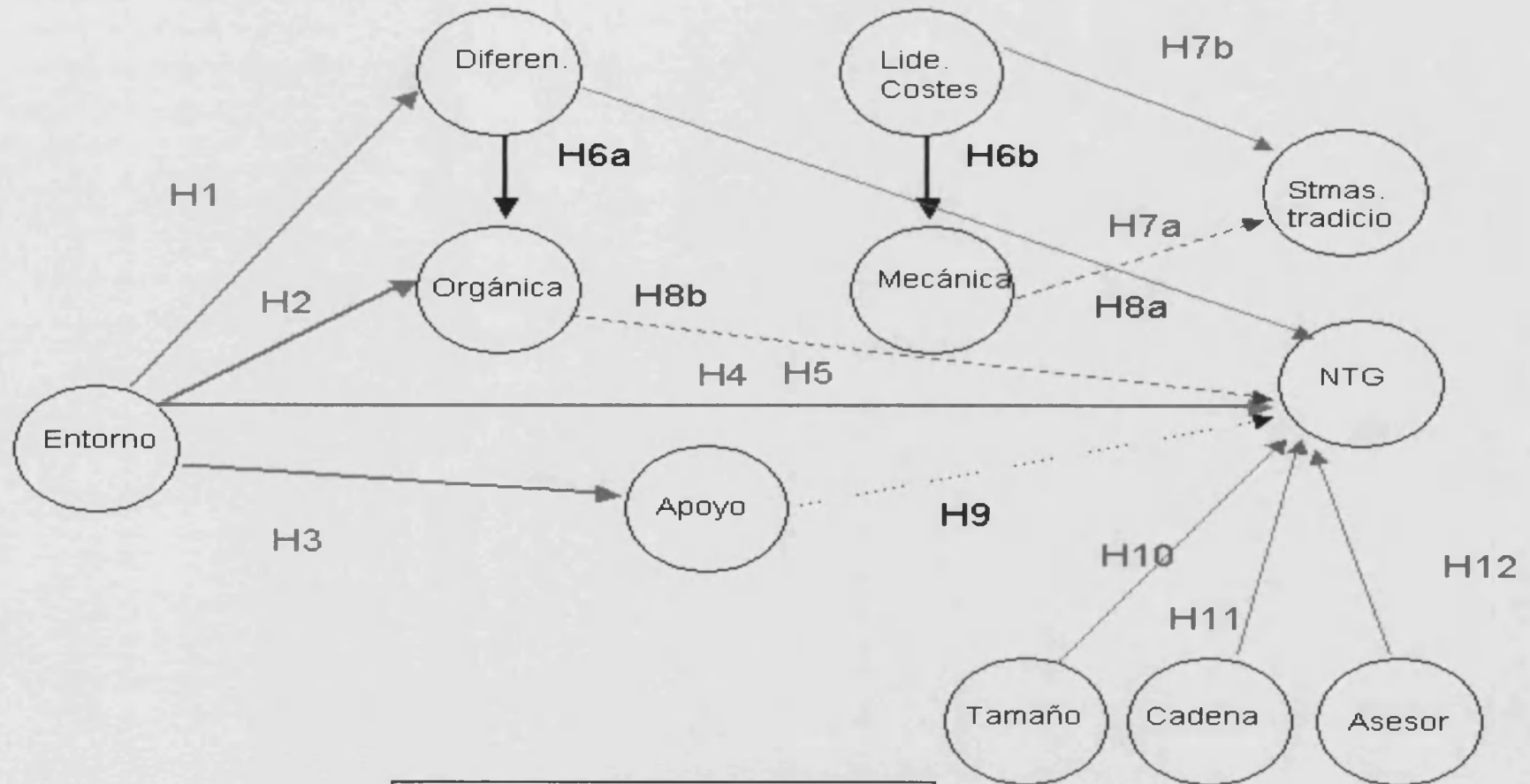


Ilustración 6. Diagrama de pasos

	<i>Entorno</i>	<i>Mecánica</i>	<i>Orgánica</i>	<i>Diferen- ciación</i>	<i>Liderzgo costes</i>	<i>Cultura (apoyo)</i>	<i>Sistemas trales.</i>	<i>Nuevas técnica</i>
Fiabilidad (alfa de Cronbrach) <sup>1</sup>	0.832	0.884	0.793	0.901	0.834	0.857	0.806	0.680
Validez convergente (AVE de Fornell y Larker) <sup>2</sup>	0.758	0.678	0.615	0.778	0.877	0.612	0.658	0.682
Matriz de correlaciones y validez discriminante <sup>3</sup>								
<i>Entorno</i>	<b>0.870</b>							
<i>Mecánica</i>	0.560	<b>0.823</b>						
<i>Orgánica</i>	0.244	-0.007	<b>0.784</b>					
<i>Diferenciación</i>	0.546	0.364	0.468	<b>0.882</b>				
<i>Liderazgo en costes</i>	0.098	-0.015	0.157	-0.286	<b>0.936</b>			
<i>Cultura (apoyo)</i>	0.254	0.115	0.780	0.154	0.169	<b>0.782</b>		
<i>Sistemas tradicionales</i>	0.521	0.443	0.101	0.521	0.321	0.132	<b>0.811</b>	
<i>Nuevas técnicas de gestión</i>	0.519	0.322	0.470	0.519	0.463	0.288	0.453	<b>0.825</b>

Notas:

- 1) Alfa de Cronbrach. Se considera que existe fiabilidad cuando la medida supera los 0.7. El dato referente a las nuevas técnicas de gestión esta explicado en el apartado 1.2.7
- 2) AVE. Existe validez convergente cuando supera el 0.5
- 3) La matriz de correlaciones la hemos construido incorporando en la diagonal la raíz cuadrada del AVE Se asegura la validez discriminante cuando este valor supera a aquellos en su fila y columna.

**Tabla 25.** Pruebas de fiabilidad y validez para cada constructo

Una vez especificados, los constructos y las mediciones de cada una de ellos, pasamos a la segunda etapa de la metodología PLS. La cual, consiste en la evaluación del modelo estructural, permitiendo calcular, por un lado, la cantidad de varianza de las variables endógenas explicada por los constructos que las predicen ( $R^2$ ), esta medida nos indica la cantidad de varianza del constructo que es explicada por el modelo. Y por otro lado, la medida en que las variables predictoras contribuyen a la varianza explicada de las variables endógenas (coeficientes path estandarizados  $\beta$ ), siendo estos una muestra de la fuerza relativa de las relaciones estadísticas. Los resultados se recogen en la tabla nº 26

La varianza explicada de las variables endógenas ( $R^2$ ), es mayor a 0.1 para todos los valores. Por lo que puede afirmarse con una mínima probabilidad de error en la inferencia, que la varianza de cada factor queda explicada en el modelo.

A continuación exponemos los resultados del contraste de cada una de las hipótesis planteadas en el presente estudio, con el análisis de los datos obtenidos de la aplicación del modelo de ecuaciones estructurales.

*H1. El aumento de la oferta hotelera influye significativamente en la utilización de una estrategia de diferenciación.*

Esta hipótesis se confirma con el mayor nivel de satisfacción de todo el modelo 4,987. Ello implica, que la estrategia de una organización es una respuesta al entorno en que se desenvuelve, y ante aumentos de la competencia, la organización tiende a diferenciarse de ésta. Respondiendo a



las exigencias de los clientes, de forma cada vez más sofisticada, destacando la calidad, la flexibilidad y una constante innovación en los productos.

*H2. El aumento de los niveles de competencia influye significativamente en la utilización de una estructura orgánica.*

Esta hipótesis ha sido rechazada en nuestro análisis al contar con una baja fiabilidad. Aunque en estudios similares (Chenhall y Langfield-Smith, 1998; Kajüter y Kulmala, 2005) ha resultado ser una variable relevante, en nuestro modelo el aumento de los niveles de competencia no influye en la utilización de una estructura orgánica.

*H3. El aumento de los niveles de competencia está relacionado significativamente con la utilización de una cultura organizativa de apoyo.*

Esta hipótesis se confirma en nuestro modelo, con una probabilidad (p) <0.05. Ello implica que estas organizaciones utilizan una cultura de apoyo para hacer frente a los cambios acaecidos en el entorno específico donde desarrollan sus actividades.

Hipótesis	Camino	Signo	$\beta$	$t^2$
H1	Entorno-----Diferenciadora	+	0.536	4.987***
H2	Entorno-----Orgánica	+	0.193	1.310
H3	Entorno-----Cultura	+	0.396	2.366*
H4	Entorno-----NTG	+	0.254	2.126*
H6a	Diferenciación-----Orgánica	+	0.516	4.973***
H6b	Liderazgo-----Mecánica	+	0.130	0.658
H7a	Diferenciación-----NTG	+	0.343	2.371*
H7b	Liderazgo-----Stmas. Tradicionales	+	0.308	2.784**
H8a	Mecánica-----Stmas Trad.	+	0.344	2.913**
H8b	Orgánica-----NTG	+	0.248	2.116*
H9	Apoyo-----NTG	+	0.304	1.371
H10	Tamaño-----NTG	+	0.071	0.275
H11	Cadena hotelera-----NTG	+	0.473	3.938***
H12	Asesores----- NTG	+	-0.340	0.991
<b>R<sup>2</sup></b>				
Diferenciadora.....			0.330	
Defensiva.....			0.267	
Orgánica.....			0.155	
Cultura.....			0.157	
Sistemas tradicionales.....			0.309	
NTG.....			0.271	
- Niveles de significación: * p < 0.05; ** p < 0.01; *** p < 0.001 basado en $t_{(499)} \text{ dos colas } t_{(0.05, 499)} = 1,964726835; t_{(0.01, 499)} = 2.585711627; t_{(0.001, 499)} = 3.310124157$ - R <sup>2</sup> recomendable mayor a 0.1 - $\beta$ mayor a 0.2 para considerarlo significativo				

**Tabla 26.** Resultados del modelo.

*H4. El aumento de los niveles de competencia está relacionado significativamente con la utilización de nuevas técnicas de gestión.*

Esta hipótesis se confirma. La iteración entre el aumento de la competencia y la utilización de los nuevos sistemas de gestión es significativa con una probabilidad (p) <0.05. Entendemos que el nivel de significación no es mayor debido al porcentaje que obtenemos en nuestro estudio de organizaciones que utilizan estas técnicas.

*H5. El apoyo por parte de las instituciones influye positivamente en la elección del sistema de información interno.*

Esta hipótesis no la hemos podido contrastar en este modelo, ya que no lo preguntábamos en nuestra encuesta. La confirmaremos o rechazaremos en el estudio cualitativo.

*H6a. La utilización de una estrategia de diferenciación influye significativamente en la utilización de estructuras orgánicas.*

Esta hipótesis se confirma, al existir una probabilidad (p) < 0.001. Este parámetro señala que la estrategia de diferenciación incide de forma muy importante en la elección de una estructura orgánica. El motivo principal es que este tipo de organización obtienen su ventaja competitiva adaptándose a las necesidades de sus clientes ante cualquier cambio de la demanda, siempre

con la máxima calidad. Para lo cual, dichas organizaciones deben tener una producción flexible basada en una descentralización, con niveles de formalización pequeños, que fomenten la participación de los empleados.

*H6b. La utilización de una estrategia de liderazgo en costes influye significativamente en la utilización de estructuras mecánicas.*

Esta hipótesis no ha sido confirmada en el modelo. Pensamos que es debido al pequeño porcentaje de organizaciones que tienen implantada la estrategia de liderazgo en costes en los hoteles de la Comunidad Valenciana.

*H7a. La utilización de una estrategia de diferenciación está significativamente relacionada con la utilización de las siguientes técnicas: gestión de la calidad, cuadro de mando integral, gestión del conocimiento y segmentación de clientes.*

Esta hipótesis es confirmada por el modelo, con una probabilidad (p) <0.05. Es decir, la utilización de las nuevas técnicas como la gestión de la calidad, el cuadro de mando integral, la gestión del conocimiento y la segmentación de clientes aumenta cuando se utiliza una estrategia basada en la diferenciación. Ello es debido, principalmente, a que estas técnicas facilitan la consecución de objetivos fijados a través de su estrategia en mayor medida que a través de las prácticas tradicionales de contabilidad.

*H7b. La utilización de una estrategia de liderazgo en costes está significativamente relacionada con la utilización de las siguientes técnicas: cálculo de costes tradicional y control presupuestario.*

El modelo confirma esta hipótesis con una probabilidad  $(p) < 0.01$ . Ello indica que la estrategia de liderazgo en costes incide en la elección de los llamados sistemas tradicionales de gestión. De manera más concreta, las organizaciones que aplican este tipo de estrategia tratan de competir de forma agresiva en precios y servicio al cliente, dedicando escasos recursos al desarrollo de su producto/servicio o a la ampliación de mercados, por lo que su principal objetivo, será el cálculo de costes, para su posterior reducción o eliminación en caso de que sea posible.

*H8a. La adopción de una estructura mecánica, influye significativamente en la utilización de sistemas de información de gestión tradicionales.*

Esta hipótesis es confirmada al presentar una probabilidad  $(p) < 0.01$ . Así pues, las organizaciones homogéneas y centralizadas, confían en los controles formales, con una supervisión comunicación muy estandarizadas. Por lo cual, usan técnicas de gestión menos elaboradas.

*H8b. La adopción de una estructura orgánica, influye significativamente en la utilización de nuevas técnicas de contabilidad de gestión.*

Esta hipótesis también se confirma, aunque presenta una probabilidad ( $p$ ) < 0.05, más baja que la anterior. Pero, como hemos explicado anteriormente consideramos que es debido al porcentaje que obtenemos en nuestro estudio, de organizaciones que utilizan estas técnicas.

*H9 La utilización de una cultura organizativa de apoyo influye positivamente en la utilización de nuevas técnicas de gestión.*

El modelo no confirma esta hipótesis. Aún cuando la teoría postula la existencia de acoplamientos directos entre las características de los sistemas de información y la cultura organizativa (Goddard 1997a; O'Connor 1995).

*H10. El tamaño de la organización influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión.*

Esta hipótesis ha sido rechazada en nuestro modelo al contar con una baja fiabilidad. Aun cuando en estudios similares (Byrda *et al.*, 2005; Innes y Mitchell, 1994) ha resultado una variable relevante.

*H11. La pertenencia a una cadena hotelera, influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión.*

Esta hipótesis se confirma con una probabilidad  $(p) < 0.001$ . Es decir la pertenencia a una cadena hotelera incide fuertemente en la utilización de las nuevas técnicas de gestión.

*H12. La utilización de asesores externos influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión.*

Esta hipótesis ha sido rechazada. Aunque no existe un consenso sobre el impacto de los consultores en la implantación de las nuevas técnicas de gestión, nosotros queríamos introducir esta variable en el modelo para comprobar si en nuestro estudio esta era una variable relevante en la utilización de los sistemas de información internos. A partir de nuestro análisis, podemos concluir, que la utilización de asesores externos no influye en el uso de las nuevas técnicas de gestión.

Una vez concluida la fase cuantitativa de nuestro estudio, pasamos al análisis de casos para complementar toda la información obtenida.

## **2 INVESTIGACIÓN CUALITATIVA**

El objetivo de esta parte de nuestro estudio empírico, es comprender las variables que intervienen en la elección del sistema de información interno, estudiando el hecho en su propio contexto, utilizando múltiples fuentes de evidencia, con el fin de poder explicar el fenómeno observado de forma global y teniendo en cuenta toda su complejidad.

Para ello, hemos recurrido al estudio de caso múltiple, así pues en primer lugar analizaremos cada uno de los casos que lo forman, y posteriormente, estableceremos comparaciones entre ellos.

El modelo de elección del sistema de información interno que se desea contrastar en esta fase de nuestro estudio, surge de la revisión de la literatura y del modelo conceptual resultado de la investigación cuantitativa.

### **2.1 Análisis individual de los datos**

El paso previo al análisis de datos fue la transcripción de las entrevistas, las notas tomadas durante las mismas, las observaciones realizadas y la información útil de los documentos revisados. Contar con la información redactada de cada uno de los casos en un solo documento, permitió estructurar un cúmulo de datos, y así poder analizar la información de un manera más clara y compararla desde las diferentes fuentes.

En este epígrafe se detallan y analizan las variables empleadas en el estudio, para cada uno de los casos que forman parte del mismo. Dado el carácter de confidencialidad que exige en ocasiones este tipo de trabajos, no utilizaremos nombres para las organizaciones que forman parte de este estudio.



Los datos fueron asignados según las categorías presentadas en la tabla n° 27

---

<i>Variables principales</i>	<i>Variables de segundo orden</i>
<i>Caraterísticas generales (V1)</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Dimensión de la organización</li><li>• Pertenencia a una cadena</li><li>• Asesores internos o externos</li></ul>

---

<i>Entorno (V2)</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Diferencia entre la cantidad de información requerida para realizar una tarea, y la cantidad de información que realmente posee la organización</li><li>• Nivel de competencia (precios, productos, etc.)</li><li>• Número de productos o mercados diferentes</li><li>• Apoyo por parte de instituciones públicas o privadas</li></ul>
---------------------	--

---

---

***Estructura (V3)***

---

- Nivel de dependencia de estos documentos escritos
- Nivel en el que recae la toma de decisiones
- Nivel de detalle de todas y cada una de las tareas a realizar.

---

***Estrategia (V4)***

---

- Acciones encaminadas a la búsqueda de oportunidades de mercado
- Acciones encaminadas a competir de forma agresiva en precios

---

***Cultura (V5)***

---

- Dirección basada en reglas de comportamiento
- Dirección basada en patrones compartidos

---

***Costes (V6)***

---

- Sistemas de cálculo de costes poco elaborados
- Sistemas de cálculo de costes muy elaborados

---

***Presupuestos (V7)***

---

- Sistemas presupuestarios poco elaborados
  - Sistemas presupuestarios muy elaborados
-

---

***Nuevos sistemas de gestión (V8)***

---

- ABC/ABM
  - JIT
  - TQ Management
  - Benchmarking
  - Cuadro de Mando
  - Gestión estratégica
  - Segmentación de clientes
  - Gestión del conocimiento
  - Outsourcing
- 

**Tabla 27.** Categorías analizadas en el estudio de caso

### 2.1.1 Caso A

**V.1** El caso A se trata de una organización con 522 habitaciones, ubicada en la costa, con una categoría de 5 estrellas, sin vinculaciones contractuales con cadenas hoteleras.

**V.2** El entorno específico, que afecta de forma general al conjunto de empresas con características similares, actualmente, es muy competitivo. Debido principalmente a la incertidumbre existente sobre la evolución de la demanda, y el aumento continuo de la competencia.

Pero en opinión de los entrevistados, esto es positivo para la organización. Como explica uno de los entrevistados: “las empresas están compitiendo constantemente, salir de ésta es parecer como organización. Ya que los

establecimientos obsoletos estarán fuera del mercado, excepto en situaciones de máxima demanda, situación que no se da actualmente”.

Con respecto a la evolución de la demanda pronostican una “evolución positiva” ya que se percibe una dinamización en la actividad turística según va avanzando el año.

**V.3** Respecto a su estructura, se puede definir como orgánica, con una departamentalización por procesos. Cuenta con un equipo directivo formado por 8 personas, cada una de las cuales es responsable de una de las áreas funcionales de la organización. Tiene una plantilla fija mínima, y recurre a empresas de trabajo temporal (ETT) para la contratación de gran parte del personal. Procurando que los trabajadores en la medida de lo posible sean siempre los mismos. Esta flexibilidad en la plantilla es necesaria para poder cubrir los diferentes niveles de ocupación hotelera que puede tener a lo largo del mes.

Presenta una comunicación horizontal, y el contenido de la comunicación consiste en información y consejo, en vez de instrucciones y decisiones. Esto se debe, a que la organización considera fundamental la participación de los trabajadores en la toma de decisiones, esto unido a la confianza mutua, consigue que los individuos consideren su trabajo estimulante.

**V.4** El hotel lleva más de 20 años funcionando. Ello ha propiciado, que esté muy posicionado en el mercado. Así pues, la situación de origen de la que parte esta organización es cómoda, ya que tiene una cuota de mercado consolidada. Por ello, su principal objetivo, es mantener esta cuota, y para

ello, utiliza una estrategia de diferenciación, tratando de optimizar la satisfacción del cliente en todo momento, creando una cultura de servicio en toda la organización. Debido a que venden calidad e imagen, no están interesados en competir en precios.

**V.5** La empresa posee una cultura propia, con unos valores por los que se rigen todos los empleados. Entre estos valores se destaca la motivación y los intercambios de opiniones o ideas entre los diferentes miembros de la organización. La motivación es uno de los factores claves empleados para conseguir que los trabajadores rindan al 100% de sus capacidades. Para conseguirla, fomentan el aprendizaje en todos los niveles de la organización, facilitando la promoción dentro del mismo hotel de los empleados. Además de facilitar la flexibilidad de horarios y de recompensar la búsqueda de nuevas formas para realizar los trabajos.

La comunicación dentro de la empresa es informal, ya que las decisiones se fundamentan en la relación personal entre el directivo y los subordinados, a través de un intercambio no regulado que surge del consenso entre los miembros de la organización.

Así pues, las tareas son asignadas a los responsables de las áreas funcionales, los cuales son los responsables de preparar y dirigir las reuniones de su equipo. Dichas reuniones se suelen realizar con una frecuencia de dos a tres al mes, en función de las necesidades. En las mismas, se estimula la participación de todos los miembros, a través de la exposición de sugerencias para la solución a los problemas planteados.

V.6 El hotel objeto de estudio utiliza unos sistemas de costes poco elaborados, la contabilidad de costes está integrada en la contabilidad financiera. Su principal objetivo es determinar la rentabilidad por servicios y centros de actividad, utilizando para ello un sistema de coste variable, como método de asignación de éstos.

V.7 Los diferentes centros que forman la organización, son los encargados de elaborar su presupuesto anual. Siendo posteriormente integrados y aprobados por la Dirección General. Dado que el objetivo principal del presupuesto es la valoración de los resultados, semanalmente se comparan los resultados reales obtenidos, con el presupuesto, analizando e intentando corregir las desviaciones en las que se han incurrido. Sin embargo, aun en el caso de existir grandes divergencias entre ambos datos, el presupuesto original no se modifica.

V.8 De las nuevas técnicas de gestión, únicamente utilizan la gestión de la calidad y la segmentación de clientes. En relación a la gestión de la calidad, la organización posee la certificación ISO 9.000 para todos los servicios que presta, y actualmente, está gestionando la obtención de la *Q de Calidad Turística*, que certifica el Instituto para la Calidad Turística Española (ICTE). Para la obtención de la ISO 9.000 recurrieron a la subvención otorgada por la Conselleria de Turismo

Además, personas ajenas al establecimiento realizan cada año una auditoria interna de calidad. En este sentido, el responsable de calidad cree que “no es cuestionable economizar en este tema y el coste que supone es irrelevante.

Parte del trabajo normal de cualquier organización es comprobar que se están haciendo bien las cosas”.

Consideran también fundamental realizar una segmentación de clientes, ya que, el conocer al visitante y saber qué espera del establecimiento, les permitirá diferenciar la oferta y conseguir el objetivo de la organización de una fidelización de los clientes.

#### 2.1.2 Caso B

V.1 El caso B se trata de una organización con 200 habitaciones, ubicada en la ciudad, con una categoría de 4 estrellas, vinculada a una cadena hotelera.

V.2 La percepción que tienen del entorno está caracterizada por una creciente inestabilidad, con un aumento constante de la oferta, no sólo dentro de la Comunidad Valenciana, sino a nivel mundial. Constantemente aparecen nuevos destinos turísticos que gracias a la aparición de las compañías aéreas de bajo coste, los hacen accesibles a los consumidores, convirtiéndose en competencia directa a nuestro destino. Aunque en su opinión, no es malo que aumente la oferta, ya que ello obliga a una continua búsqueda de nuevas oportunidades, jugando con nuevos valores que permitan alcanzar el objetivo principal de la empresa: satisfacer las necesidades o expectativas de los clientes.

A pesar de la competencia actual, la organización ha ganado cuota de mercado todos los años desde su establecimiento en Valencia en el año 2001, logrando mantener la rentabilidad esperada.

Pero el futuro se presenta incierto, aunque en el año 2006 se están cumpliendo todas las expectativas de crecimiento de la demanda, no se conoce la evolución que va a seguir ésta. Y esto unido a que el actual modelo de crecimiento de establecimientos hoteleros no es sostenible, puede motivar una guerra de precios entre los hoteleros que no beneficie al sector, debido principalmente a que caerían las rentabilidades o se resentiría la calidad de los servicios.

**V.3** El diseño organizativo presenta una estructura centralizada, la fijación de los objetivos se inicia en la alta dirección, y posteriormente va descendiendo en la escala jerárquica. Los directivos controlan y establecen estos objetivos mediante la utilización de la autoridad jerárquica. A juicio del equipo directivo, una concentración de autoridad en las partes altas de la jerarquía, asociado con una menor autonomía para los empleados, y una mayor atención a las reglas establecidas, es efectiva y no produce desmotivación entre los trabajadores, sino todo lo contrario, ya que se genera un sentimiento de apoyo de la dirección hacia los empleados.

Así pues, los mecanismos de coordinación se han centrado en el desarrollo de reglas y procedimientos que establecen de forma específica la naturaleza de las tareas a realizar. Los mecanismos de diferenciación tienden hacia la creación de puestos especializados, con clara definición de tareas y una orientación hacia la eficiencia.

Además, los trabajos están muy estandarizados y la comunicación tiende a ser formal, debido principalmente a la existencia de mecanismos creados y reconocidos oficialmente para canalizar la información. Es decir, la comunicación se realiza a través de los canales y documentos establecidos



para tales fines. Sin embargo, tratándose de la prestación de un servicio, no se pueden prever todas las posibles incidencias, es por ello, que los trabajadores tienen autonomía y capacidad de toma de decisiones ante problemas imprevistos.

**V.4** La satisfacción del cliente es la estrategia seguida por esta organización.

Como señalan en la entrevista:

“En un hotel, el producto es una habitación y el servicio es la bienvenida, la información, la experiencia en el restaurante, etc. Para superar a la competencia hay que concentrarse en aquellos elementos que constituyen un valor agregado para el cliente. Y siempre hay que preguntarse: ¿Es posible aumentar el valor para el cliente?”

**V.5** La organización posee un departamento de Recursos Humanos, el cual ha implantado un sistema de gestión del desempeño. El objetivo del cual, es en motivar a los trabajadores, e implica programas para el mejoramiento y capacitación de los empleados. Para ello, se valoran objetivamente las contribuciones individuales, estimulando a las personas para que logren mejores resultados. Realizándose encuestas a los empleados, a partir de las cuales se mide el nivel de satisfacción y el grado de adecuación de éstos al puesto de trabajo. Al autoevaluarse, son los propios trabajadores del hotel los que valoran el desarrollo de los diversos aspectos de la calidad de sus departamentos, lo que resulta muy coherente con la filosofía de la gestión de calidad. Proporcionando una visión complementaria a la que se obtiene de los clientes a través de los cuestionarios de satisfacción.

Con el fin de ser lo más objetivos posibles, el resultado de estas encuestas se externaliza, para que en ningún momento puedan ser manipuladas por personal interno. Anualmente se comparan los resultados obtenidos con el plan de desarrollo personal.

Dada la importancia de crear una cultura propia, con unos valores compartidos por toda la organización, se recurre poco a contratar a través de una ETT, disponiendo de una bolsa interna de contratación. En los puestos directivos se produce una gran movilidad, cada dos años los directivos tienen que cambiar de destino. Esto último es posible gracias a que pertenecen a una gran cadena que dispone de hoteles en todo el mundo.

V.6 La organización tiene un departamento dedicado a la Contabilidad de Gestión. El sistema de información interno que utiliza la organización, es independiente de la contabilidad financiera, utilizando un dualismo radical. El método empleado para la clasificación de costes es el del coste variable, diferenciando costes en fijos, variables y semivARIABLES. No se puede hablar de un sistema de costes basado en las actividades (ABC), pero llevan sistema muy detallado, calculan el coste de todos los servicios que prestan, ya que su objetivo es disminuir todos aquellos costes innecesarios. Por ejemplo, han eliminado todas las plantas naturales que tenían en la recepción ya que suponían un coste y su utilidad era poco valorada por los clientes. Consideramos que a partir del sistema de costes que están utilizando, con un poco más de especificación, se podría implantar un ABC.

V.7. Como hemos indicado anteriormente, esta organización pertenece a una cadena hotelera a nivel mundial. Los diferentes continentes están organizados por áreas, el área que le corresponde a la Comunidad Valenciana esta integrada por todos los hoteles de la cadena domiciliados en Europa, Oriente

Medio y África. La elaboración del presupuesto sigue varias etapas. En la primera etapa la Dirección General del área transmite las instrucciones generales, para que cada responsable de departamento diseñen sus planes, programas, y presupuestos, en base a las líneas propuestas. En una segunda etapa son los departamentos los encargados de elaborar sus propios presupuestos, a partir de las directrices marcadas por la Dirección General. Por último, estos presupuestos se van integrando, primero a nivel de establecimientos, luego a nivel regional y por último a nivel de área. Por lo que podemos afirmar que la negociación es un proceso que va de abajo hacia arriba.

El presupuesto es incremental basándose en el del año anterior. El control en el grado de consecución de los objetivos se realiza semanalmente, comparándose la evolución de cada una de las variables que lo han configurado con los resultados obtenidos. Este seguimiento permitirá corregir las situaciones y actuaciones desfavorables, y si fuese necesario cada 6 meses se fijarían las nuevas previsiones que pudieran derivarse del nuevo contexto.

**V.8** El sistema de calidad que utilizan es interno de toda la cadena hotelera, por lo que no tienen ningún reconocimiento oficial. Esta basado en la implantación de procesos y centrado en estándares de funciones de departamentos y que, en palabras del Director de Recursos Humanos y responsable de Calidad “es práctico y sencillo”. Los empleados pueden utilizar un número de teléfono para hacer llegar sus ideas sobre cualquier mejora al departamento, posteriormente estas ideas son analizadas desde el punto de vista de su viabilidad y su aplicabilidad en la organización. Si las ideas superan esta última fase son implementadas. El resultado es la alta satisfacción de los empleados al sentirse escuchados y valorados y satisfacción en los

clientes, ya que las ideas puestas en marcha tienen por objetivo mejorar la calidad del servicio.

Tiene un benchmarking interno, en el cual se comparan los procesos realizados por los diferentes establecimientos de la misma cadena hotelera, para posteriormente, poder aplicarlos en aquellos hoteles que deseen hacerlo. Este método potencia “el mirar hacia fuera”, buscar soluciones originales, permite considerar diferentes opciones que ya se han probado en otras organizaciones con éxito. Además, se están planteando realizar un Benchmarking competitivo, basándose en el mutuo acuerdo entre ambas organizaciones. El inconveniente de éste modelo radica en la necesidad de compartir información confidencial con la competencia.

La organización utiliza un cuadro de mando integral, el cual está formado por un conjunto de indicadores vinculados a los factores claves del hotel. Entre los indicadores podemos destacar: crecimiento del mercado respecto al año anterior, porcentaje de ocupación total, impacto derivado de la ocupación, ratios de ingresos, variaciones en el coste del personal, satisfacción de los clientes, etc.

### 2.1.3 Caso C

**V.1** Se trata de una organización con 82 habitaciones, ubicada en un pueblo sin costa, con una categoría de 5 estrellas, sin vinculación con cadenas hoteleras.

**V.2** Con respecto al entorno genérico donde desarrolla su actividad, destacan el aumento descontrolado de la oferta, debido a la falta de previsiones. En opinión de los entrevistados, la solución a este problema pasa por un crecimiento sostenible de la oferta, la adopción de medidas políticas y fiscales favorables a la industria hotelera, y un mejoramiento continuo de la accesibilidad al lugar.

Sin embargo en el caso concreto de este establecimiento, la ubicación y el producto que ofrecen, está cerca de un campo de golf y ofrecen servicios de spa, consideran que es garantía suficiente para convertirlos en líderes del segmento de negocio.

**V.3** El diseño organizativo es flexible. No hay un sistema establecido. Los procesos dentro de los diferentes departamentos son conocidos por todos a partir de la experiencia, aunque no están definidos por escrito. De este modo, las actividades de aprendizaje se realizan por la mera transmisión de conocimientos entre los propios trabajadores.

La organización es consciente de la importancia que tiene la información para la participación de los empleados. Parten de la premisa según la cual, los empleados no pueden entender cómo funciona el proceso si no reciben información, ni pueden mejorarlo mediante sus contribuciones. Sin información, los trabajadores se ven limitados.

La flexibilidad permite adaptar los diferentes servicios rápidamente a las necesidades del cliente. La comunicación informal y la rapidez con la que la dirección toma y pone en práctica las decisiones relativas a los nuevos

servicios o las mejoras en estos, son también rasgos destacables de esta empresa.

Los conceptos más importantes son, eficiencia, productividad y calidad. Para ello, se ha optado por una estructura ligera y flexible, que pueden responder con facilidad a los cambios del mercado.

**V.4.** Con una visión de futuro, la organización, ha decidido llevar a cabo una estrategia exploratoria, basada en la búsqueda de oportunidades, desarrollando nuevos servicios que satisfagan las necesidades de los clientes, aportando la máxima calidad a los servicios prestados.

Como explica uno de los entrevistados: “Cualquier producto que hoy es una novedad, mañana ya tiene a cientos de competidores, y con el tiempo llega a transformarse en uno más, ello implica, competir con márgenes cada vez más estrechos”.

Para desarrollar dicha estrategia, la organización ha tenido la necesidad de disponer de información sobre las actividades que se desarrollan, del coste de las mismas, así como de los servicios que prestan. Ello ha generado una total predisposición a desarrollar un sistema de costes basado en las actividades (ABC), tanto desde el punto de vista de cálculo de costes como de gestión de actividades.

**V.5** Los factores que forman la cultura en esta organización son: la satisfacción personal con el trabajo realizado; delegación de responsabilidades; reconocimiento; buena comunicación; relación con los

compañeros; remuneración adecuada; desarrollo personal; involucración; y perspectivas de progreso.

Para conseguir los factores anteriormente señalados, la organización cuenta con un personal fijo, prácticamente todo el año. Debido principalmente a la importancia que tiene el conocer a los empleados, ya que conociéndolos es más fácil motivarlos, y crear una empatía para que sean capaces de compartir los valores que tiene la organización. Para ello, la Dirección está involucrada en todo el proceso, conociendo y midiendo las mejoras que se efectúan y compartiendo con los trabajadores tanto los éxitos como los fracasos de la organización.

**V.6** La organización presenta un sistema de costes orgánico, donde los costes indirectos son asignados a los servicios mediante diferentes unidades de obra. Se incorpora al producto/servicio tanto los costes de elaboración como los comerciales. La explicación la basan en la importancia que tienen los costes de publicidad y propaganda sobre algunos de los servicios, y si obvian este tipo de costes, en su opinión, están falseando la realidad y les dificulta la toma de decisiones.

**V.7** La organización lleva un presupuesto por programas, preparándose por áreas de responsabilidad: ventas, personal, costes y gastos, finanzas, etc. Cada centro de costes o centro de ingresos es un área de responsabilidad pero no se da a la inversa, es decir, hay áreas de responsabilidad que no son centros de costes. Posteriormente se integrarán y será la Dirección General la encargada de realizar dicha integración. Para la elaboración de este tipo de presupuesto hay un continuo intercambio de conocimientos, la cual implica no sólo la

comunicación entre subordinados y superiores en el proceso de ajuste presupuestario, si no también un dialogo a lo largo de todo el proceso ya que ante las desviaciones que surgen hay que ir adaptando continuamente el presupuesto a las nuevas necesidades o comportamientos.

Así pues, la información realiza una circulación ascendente, de modo que los directivos escuchan la voz de los empleados, así como una circulación transversal, en el sentido de comunicación con los clientes y los proveedores, sólo así se pueden cumplir todos los objetivos fijados por la organización.

**V.8** Posee un modelo de autoevaluación de la calidad, el cual le permite establecer puntos fuertes y débiles de la organización, valoraciones medias de las actividades realizadas y posibles áreas de mejora. Asimismo, informa sobre la situación de las variables críticas del establecimiento, indicando los caminos para seguir mejorando. No ha recibido ningún tipo de subvención para la implantación de este sistema de calidad.

Además ha realizado un estudio para la implantación de un modelo de costes basado en las actividades (ABC). Pero por el momento, sólo han realizado el análisis de las actividades. Se han identificado las actividades y procedimientos de la organización dirigidos a convertir la mano de obra y otros recursos en servicios, distinguiendo las actividades que generaban valor añadido de las que no lo generaban. Y posteriormente determinar los inductores de costes de estas actividades. Sin embargo todavía no se ha implantado.



#### 2.1.4 Caso D

**V.1** Se trata de una organización de 84 habitaciones, ubicada en la ciudad, con una categoría de 4 estrellas, vinculado a una cadena hotelera.

**V.2** La organización es consciente del aumento que ha tenido la oferta hotelera últimamente en la Comunidad Valenciana. Pero al igual que en el caso A, no lo consideran un problema, ya que por ahora la demanda está aumentando en la misma medida. Lo cual le ha permitido, mantener sus niveles medios de ocupación durante los 10 años que lleva en el mercado.

En opinión de los entrevistados, el problema actual es la falta de “coordinación” existente actualmente entre los organismos públicos y el sector hotelero. Debido al crecimiento de la oferta, la cual se está haciendo de una forma desordenada e ineficiente, y ello, puede conducir a la insatisfacción de los clientes, por lo que éstos terminarán trasladándose a otros mercados.

**V.3** Esta organización cuenta con un equipo directivo formado por 5 personas, la plantilla fija está formada por unos 35 o 40 trabajadores, cuyas tareas están bien definidas. No existe prácticamente rotación del personal, siendo el número de trabajadores eventuales el mínimo posible. Y en el caso de necesitar trabajadores eventuales acuden, siempre que pueden, a la misma ETT procurando contratar a trabajadores que ya conocen la empresa y su forma de trabajar.

El conjunto de tareas, actividades o procesos que debe realizar cada persona en esta organización, está muy estandarizado, hay manuales para cada

proceso, además de informes normalizados para cada actividad. Sin embargo, el sentido común es el que manda a la hora de resolver los problemas del día a día que se van presentando. Hay una delegación de autoridad y responsabilidad en los subordinados, debido principalmente a la confianza que existe entre el personal contratado y el equipo directivo. Para el equipo directivo de esta organización la confianza es esencial para que surja el compromiso de los empleados con la empresa, y de esa forma, el deseo de participar y de hacerlo lo mejor posible.

**V.4** La estrategia de la organización es la diferenciación. Ya que en opinión de los entrevistados, en entornos tan competitivos como los actuales, es la única herramienta posible para crear una ventaja competitiva efectiva. Así pues, pertenecen a los denominados “Hoteles con encanto”.

Los Hoteles con encanto son establecimientos muy acogedores, generalmente pequeños, de excepcional belleza y singularidad. Normalmente, se encuentran situados en zonas interiores (algunas veces en lugares remotos), que permiten al visitante disfrutar de un entorno natural e histórico y con un servicio excepcional y muy personalizado.

Además la organización no está interesada en competir en precios, a pesar, de que el aumento de las plazas hoteleras está obligando a los empresarios del sector a reducir sus tarifas con la finalidad de captar un mayor número de clientes, ya que consideran que esta medida es poco beneficiosa y prefieren vender calidad al precio que ellos han fijado, que disminuir los precios con la consiguiente pérdida de calidad.

**V.5** La organización ha implantado una cultura organizativa basada en el control interno, pero con flexibilidad, orientada siempre hacia la estabilidad del puesto de trabajo, preocupados por sus empleados y mostrando sensibilidad hacia los clientes. Lo que se podría definir como una cultura de clan.

La característica de este tipo de cultura es la generación de un nexo entre los miembros y la organización a través de la lealtad y el compromiso. Todos, directivos y no directivos se sienten parte de un mismo proyecto, donde el beneficio y la mejora individual repercuten directamente en el equipo, y en definitiva, en la organización. Por ello, las normas y las costumbres están basadas en la cooperación entre los individuos, y no se ocultan errores, enfrentándose a ellos de forma responsable cuando éstos son detectados. Ya que, la confianza hacia los empleados se demuestra mediante un compromiso por parte de la dirección de no penalizar los errores cometidos como consecuencia de la participación y la toma de decisiones.

Además, los directivos enfatizan el desarrollo del capital humano, estimulando la formación del personal y favoreciendo la promoción interna de los trabajadores.

Las políticas de formación e información, condicionan el clima organizativo, puesto que, a través de ellas, los individuos conocen qué objetivos persigue la organización, qué importancia tienen para la misma conceptos como la calidad, la eficiencia, la satisfacción del cliente, entre otros. De ahí la importancia que esta organización concede a estas dos variables.

**V.6** Esta organización asigna costes mediante un sistema de costes variable, llevando de forma independiente la contabilidad financiera de la contabilidad de costes. Se podría definir como un sistema de cálculo de costes elaborado, ya que calculan costes y resultados para cada uno de los diferentes departamentos, y servicios que prestan.

**V.7** En relación a los presupuesto, estos son elaborados por la Dirección General, con carácter anual. Posteriormente, son los responsables de los distintos departamentos los encargados de planificar las distintas alternativas o acciones a emprender para poder alcanzar los objetivos fijados. Y es a través de una negociación, con sucesivas fases iterativas, entre la Dirección General y los responsables de los departamentos que se perfila el presupuesto definitivo. Se puede afirmar que la negociación es un proceso que va de abajo a arriba, debido a que cada uno de los niveles jerárquicos consolida los distintos planes, programas y presupuestos aceptados en los niveles anteriores. De esta forma se logra motivar e implicar a los empleados, al hacerlos partícipes de los objetivos del departamento y al escuchar sus propuestas.

La información general sobre los resultados de la empresa, aunque no ayuda de forma directa a la participación, sí demuestra a los empleados que la organización los trata como parte importante de la misma y que, por eso, comparte información valiosa con ellos. La información de la evolución de la empresa y los planes futuros debe ser compartida entre directivos y empleados de base para que también estos últimos se identifiquen con ella y se dirijan a conseguir los objetivos.

**V.8** En cuanto a las nuevas técnicas de gestión, la organización utiliza tanto indicadores financieros como no financieros, con la finalidad de medir la satisfacción del consumidor, mantener una regularidad en los niveles de productividad y lograr un crecimiento sostenible en la cuota de mercado.

Una de las herramientas más utilizadas por la organización es la segmentación de clientes. Gracias a la cual, la organización puede tratar la información de los clientes de modo eficaz y eficiente y diseñar e implementar la estrategia orientada a fomentar la retención y lealtad del cliente. Esta herramienta permite además, proporcionar al cliente un nivel de calidad óptimo, adaptado a sus expectativas.

La organización no está interesada en obtener las certificaciones de calidad, en opinión de los entrevistados, las certificaciones de calidad lo que miden es el correcto funcionamiento del proceso productivo y no la satisfacción del cliente, y aunque un proceso este ejecutado correctamente, esto no implica que satisfaga las expectativas de los consumidores, de ahí que no estén interesados en este tipo de acreditación.

En la tabla nº 28 se presenta un resumen de los resultados obtenidos para cada una de las empresas analizadas.

## **2.2 Análisis cruzado de datos**

El objetivo de esta etapa es construir una cadena de evidencia lógica, con el fin de comparar los resultados obtenidos, tanto con la literatura existente, como con los resultados alcanzados en la investigación cuantitativa. Cabe

destacar que, la triangulación de la evidencia obtenida reforzará la validación interna de nuestra investigación.

Así pues, para conseguir el objetivo anterior realizaremos un análisis cruzado de datos aplicando la estrategia de contextualización propuesta por Maxwell (1998). A través de ésta será posible observar, en una forma más amplia y detallada, cómo la elección del sistema de información interno dependía de las variables contextuales que habíamos propuesto.

En primer lugar, y como ya hemos realizado anteriormente el análisis descriptivo de las organizaciones analizadas, queremos resaltar que consideramos que las organizaciones entrevistadas representan a la globalidad de la población. Hemos analizado empresas pequeñas, mediana y grandes, que pertenecen a una cadena hotelera y que no pertenecen a ninguna cadena hotelera, de ciudad y de costa y por último con 4 y 5 estrellas.

#### Entorno

En nuestra investigación nos hemos centrado en el entorno específico que afecta a las organizaciones analizadas. Así pues, hemos preguntado sobre el conjunto de factores económicos, político-legales, socioculturales y tecnológicos que influyen de forma singular al conjunto de empresas estudiadas.

Existen cuatro variables que afectan a la elección del sistema de información. Nos encontramos, en primer lugar, el nivel de predicción que sobre el entorno se puede realizar en la organización (incertidumbre). En segundo lugar, estaría el nivel de competencia que tiene la empresa (precios, productos, tecnología y distribución de la competencia). En tercer lugar, estaría la heterogeneidad de

la demanda (el número de diferentes productos o mercados en que se desenvuelve la actividad de la organización), y por último el apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas.

En cuanto a la primera variable, la incertidumbre, la evolución futura del sector es impredecible. Los resultados de los últimos acontecimientos realizados o a realizarse como la Copa de la América, todavía no se ven claramente.

Analizando el nivel de competencia, nos encontramos un incremento incontrolado de plazas hoteleras, lo cual, está provocado una sobreoferta. Sin embargo, las empresas analizadas no ven con preocupación los niveles actuales de competencia, principalmente por dos razones, la primera, el aumento de la demanda, el número de turistas no ha parado de crecer en los últimos años. La segunda razón, se basa en la confianza que tienen los hoteleros entrevistados, en satisfacer las expectativas de los clientes, gracias a lo cual sus niveles de ocupación no tiene por que disminuir. Ya que serán las organizaciones que no puedan alcanzar los niveles de calidad que están demandando los clientes, las que no podrán competir en el mercado.

Para poder hacer frente a los problemas derivados de la heterogeneidad de los clientes, todos los casos estudiados utilizan la técnica de segmentación de clientes. Gracias a la cual, conocen mejor al visitante, saben qué es lo que espera de la organización permitiéndoles ofrecérselo, consiguiendo uno de los objetivos de toda empresa la satisfacción y fidelización de los clientes.

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>	<b>Caso C</b>	<b>Caso D</b>
<b>Características (V1)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grande</li> <li>• Playa</li> <li>• 5 estrellas</li> </ul> <p>No pertenece a una cadena hotelera</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediana</li> <li>• Ciudad</li> <li>• 4 estrellas</li> </ul> <p>Pertenece a una cadena hotelera</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pequeña</li> <li>• Ciudad</li> <li>• 5 estrellas</li> </ul> <p>No pertenece a una cadena hotelera</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pequeña</li> <li>• Ciudad</li> <li>• 4 estrellas</li> </ul> <p>Pertenece a una cadena hotelera</p>
<b>Entono (V2)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La oferta hote-lera ha aumen-tado mucho</li> <li>• La demanda está evolucionando en el mismo sentido</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Creciente dinamicidad del entorno</li> <li>• Incertidumbre en la evolución del mercado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento de la oferta</li> <li>• Mantiene los mismos niveles ocupación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento de la oferta hotelera</li> <li>• Falta de coordinación entre la adminis-tración pública y el sector</li> </ul>
<b>Estructura (V3)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amplio ámbito de control</li> <li>• Comunicación informal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centralización</li> <li>• Estandarización</li> <li>• Comunicación formal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No existe estandarización en el servicio</li> <li>• Versatilidad en la mano de obra</li> <li>• Comunicación informal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicación formalizada</li> <li>• Estandarización</li> <li>• Delegación de autoridad en los empleados</li> </ul>



<b>Estrategia (V4)</b>	<b>• Diferenciación</b>	<b>• Diferenciación</b>	<b>• Diferenciación</b>	<b>• Diferenciación</b>
<b>Cultura (V5)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Motivación personal</li> <li>• Fomento del aprendizaje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de gestión del desempeño</li> <li>• Motivación</li> <li>• Fomento del aprendizaje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reconocimiento del trabajo bien realizado</li> <li>• Desarrollo personal</li> <li>• Perspectivas de progreso</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estabilidad en el puesto de trabajo</li> <li>• Cooperación</li> <li>• Fomento del aprendizaje</li> </ul>
<b>Costes (V6)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidad de costes integrada en la contabilidad financiera</li> <li>• Coste variable</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidad de costes separada de la contabilidad financiera</li> <li>• Costes variables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de costes orgánico</li> <li>• CIF son asignados en función de diferentes unidades de obra</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidad de costes independiente de la contabilidad financiera</li> <li>• Costes variables</li> </ul>
<b>Presupuestos (V7)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presupuesto anual por centros</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presupuesto anual</li> <li>• La negociación va de abajo a arriba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presupuesto por programas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presupuesto anual centralizado</li> </ul>
<b>NTG (V8)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestión de la calidad</li> <li>• Segmentación de clientes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestión de la calidad</li> <li>• Benchmarking</li> <li>• CMI</li> <li>• Segmen.de clientes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestión de la calidad</li> <li>• Sistema de costes basado en las actividades</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Segmentación de clientes</li> <li>• Indicadores financieros y no financieros</li> </ul>

**Tabla 28.** Resumen del análisis individual de los casos

Por último analizamos el apoyo por parte de las instituciones públicas o privadas. La Conselleria de Turismo tiene programas específicos para la implantación de la excelencia en la gestión de la empresa turística valenciana, entre los que destacamos:

- Línea de colaboración a la implantación de sistemas de calidad y gestión medioambiental en las empresas turísticas
- Ayudas destinadas a la promoción y difusión de la imagen de los destinos turísticos de la Comunidad Valenciana

A pesar de estas líneas de colaboración o ayudas, queremos resaltar que los entrevistados no han acudido a este tipo de subvenciones para financiar la implantación de sus sistemas de calidad. Además, opinan que se necesita una mayor cooperación entre la administración pública, ya sea autonómica o central, con las organizaciones del sector, para poder adoptar medidas encaminadas a fomentar el turismo, coordinar el crecimiento actual de la oferta, y mejorar todos los accesos, tanto aéreos, marítimos o terrestre a la Comunidad.

### Estructura

Hemos utilizado la clasificación de Burns y Stalker (1961), la cual, agrupa a las empresas en función de su grado de formalización. Así pues, consideraremos, que una organización tiene una estructura mecánica, cuando la formalización, la centralización y la estandarización sean altas, mientras que el ámbito de control sea reducido. Y poseerá una estructura orgánica cuando la formalización, la centralización y la estandarización sean bajas, mientras que el ámbito de control será amplio.

Queremos destacar que en la presente investigación, observamos que las organizaciones que pertenecen a una cadena hotelera presentan una estructura orgánica, mientras que las organizaciones que no pertenecen a una cadena hotelera presentan una estructura mecánica. Así pues, la pertenencia o no a una cadena hotelera es determinante para la elección de la estructura organizativa.

En el caso de las organizaciones con estructura mecánica la comunicación formal es la utilizada para documentar las cuestiones de mayor importancia. Debido principalmente, a que este tipo de mecanismos formales ayuda a las personas a realizar sus funciones, evitando así trabajos repetidos y pérdidas de tiempo. Sin embargo, utiliza mecanismos informales para los hechos de menor importancia o las urgencias.

En el caso de las organizaciones con una estructura orgánica, la toma de decisiones está repartida entre los cargos generales, las divisiones, los departamentos y las diferentes unidades de gestión. Es por ello, que hay una menor atención a las reglas, permitiéndose autonomía y flexibilidad a la hora de realizar sus tareas para los trabajadores.

Las reuniones son relevantes para todas las organizaciones entrevistadas como medio para transferir instrucciones o recopilar información. Así pues, podemos concluir que la información ya sea transmitida por medios formales o informales; siga una circulación ascendente, descendente o transversal, es fundamental para alcanzar los objetivos de las organizaciones.

### Estrategia

Cuando una organización tiene que afrontar cambios importantes, debido a las exigencias del entorno en el que se desenvuelve, pone en marcha la estrategia de adaptación que le ayudará a alcanzar sus objetivos. Al diseñar esta estrategia el punto de partida no es el cambiar las deficiencias o debilidades actuales, sino, buscar sus fortalezas y desarrollarlas, ya que el librarse de lo que no se desea, desafortunadamente, no lleva hacia lo que la organización desea.

Así pues, para los cuatro casos analizados, la estrategia elegida es la diferenciación. Apostando por una “imagen de marca”, identificando a la organización con unos principios, métodos y estilos que permitan satisfacer las distintas necesidades de los clientes. Presentan una continua búsqueda de oportunidades de mercado, tratando de desarrollar nuevos productos o servicios, con la finalidad de responder a esas exigencias del mercado.

### Cultura

La cultura organizativa entendida como el ambiente o clima que se establece en una organización por la distribución física de sus miembros y la forma en que estos se relacionan entre sí y con los clientes, puede constituirse en una ventaja competitiva. La cultura constituye un patrón de respuestas frente a los problemas, vincula las actividades a las metas o valores y da origen a la imagen de la compañía.

A partir de esta definición podemos afirmar que la cultura organizativa de las cuatro organizaciones analizadas es fuerte. Un valor altamente interiorizado es

la calidad del servicio, esta necesidad de trabajar con calidad se transmite en todo momento a los empleados, gracias a la cual, pretenden la fidelización de los clientes.

Otro de los valores interiorizados es la dirección participativa, los empleados en su mayoría disponen de autonomía sobre cómo y cuándo deben realizar sus tareas. Así pues, cada empleado tiene la posibilidad de influir en el devenir de la organización, ya que está capacitado para ello y se le valora esta actitud. Para conseguir este objetivo hay que generar un ambiente de confianza, el cual facilita la participación de los miembros de la organización y aumenta otras características también necesarias, como la comunicación y la creatividad. La confianza anima a los individuos a pensar, experimentar y mejorar.

En su mayor parte los empleados se sienten identificados con la marca de la organización, y confían en su profesionalidad.

### Características

Las características de la organización analizadas, que pueden influir en la elección del sistema de información interno son las siguientes: a) tamaño de la organización; b) pertenencia a una cadena hotelera; c) disponibilidad de asesores.

#### a) Tamaño de la organización

Partiendo de la premisa según la cual, las organizaciones conforme van creciendo necesitan mayor cantidad de información, esperábamos que esta

variable fuese determinante en la elección del sistema de información interno. Sin embargo, en las organizaciones analizadas, no se cumple esta premisa. Siendo el caso A la organización con mayor número de habitaciones, y sin embargo, es la que tiene los sistemas de información internos menos sofisticados.

#### b) Pertenencia a una cadena

Normalmente los hoteles que pertenecen a una cadena suelen tener una serie de limitaciones, ya que la casa matriz les puede imponer normas y reglas a cumplir. Sin embargo, como ventaja podemos señalar la facilidad de acceso a la tecnología y los beneficio que se obtienen al aprovechar la experiencia de los demás miembros de la agrupación.

Por ello, es necesario resaltar el papel desempeñado por la casa matriz a la hora de elegir el sistema de información interno. Como puede observarse en nuestra investigación son los casos B y D que pertenecen a una cadena hotelera los que presentan los sistemas de información más sofisticados.

#### c) Disponibilidad de Asesores

Al preguntarles a cada una de las organizaciones sobre la disponibilidad de asesores especialistas en sistemas de información internos, nos encontramos que en ninguno de los casos disponían de un asesor externo a la organización. Sin embargo, queremos resaltar, que en el caso D, una pequeña empresa con un sistema de información interno que podríamos definir como sofisticado, era

gracias al asesor interno que tiene, ya que es él el encargado de diseñar toda la información que necesitan para la toma de decisiones.

Así pues podemos concluir que el disponer de asesores es una variable que favorece el conocimiento de sistemas contables aunque no garantiza la utilización de éstos.

#### Costes y Presupuestos

Analizando la perspectiva temporal utilizada por las organizaciones analizadas, nos encontramos que todas utilizan un sistema de costes reales o históricos, en los que la determinación se realiza *ex post*.

En cuanto a los objetivos perseguidos con la contabilidad interna, si que hemos encontrado diferencias, en el caso A sólo se pretende calcular los costes de los diferentes productos o servicios que prestan, y el consiguiente resultado de su venta. En los casos B, C y D, el objetivo principal era obtener información relevante para la toma de decisiones. Entre las decisiones destacamos en el caso B la reducción de todas las actividades o costes que no generen valor añadido al producto, y en el caso C y D determinar los precios de los nuevos servicios o productos ofertados por el establecimiento.

El método del coste variable o “direct costing” es el método más utilizado. Sin embargo ya hay organizaciones que se están planteando nuevos métodos como el coste basado en las actividades (ABC).

El sistema presupuestario utilizado en todas las organizaciones analizadas, esta basado en el presupuesto anual. El objetivo principal, es la planificación de

todas las actividades que la empresa va a desarrollar a lo largo del año, realizando comparaciones periódicas entre el presupuesto y la realidad para poder controlar y evaluar los resultados cuantitativos y cualitativos, y poder tomar las medidas correctoras oportunas que permitan mejorar los resultados de la gestión.

#### *Nuevas técnicas de gestión*

Como característica semejante, podemos observar, en todas las organizaciones la utilización de sistemas de gestión de la calidad. Ello es debido a dos razones. La primera razón hace referencia al sector investigado, ya que su actividad principal es el servicio, y en este tipo de actividad la calidad es importante para satisfacer las necesidades de los clientes. La segunda razón, es la estrategia de diferenciación elegida por las organizaciones, ya que a través de la calidad se pueden establecer las diferencias entre la organización y la competencia.

La segmentación de clientes, es la segunda técnica más utilizada, ya que consideran importante saber qué espera el cliente del establecimiento, para poder ofrecérselo.

Y, por último tres de las cuatro empresas analizadas presentan un conjunto de indicadores, tanto financieros como no financieros, entre los que destacamos, *crecimiento del mercado respecto al año anterior, porcentaje de ocupación total, impacto derivado de la ocupación, ratios de ingresos, variaciones en el coste del personal, satisfacción de los clientes*, entre otros, encaminados a facilitarles información para la toma de decisiones.



Para finalizar, exponemos en la tabla nº 29, el grado de cumplimiento de las hipótesis consideradas.

<i>Variables</i>	<i>Hipótesis</i>	<i>Grado de cumplimiento</i>
V2-V4	<i>H 1. El aumento de la oferta hotelera influye significativamente en la utilización de una estrategia de diferenciación</i>	Total
V2-V3	<i>H 2. El aumento de los niveles de competencia influye significativamente en la utilización de una estructura orgánica</i>	Parcial
V2-V5	<i>H 3. El aumento de los niveles de competencia está relacionado significativamente con la utilización de una cultura organizativa de apoyo</i>	Total
V2-V8	<i>H 4. El aumento de los niveles de competencia está relacionado significativamente con la utilización de nuevas técnicas de gestión</i>	Total
V2-V8	<i>H 5. El apoyo por parte de las instituciones influye positivamente en la elección del sistema de información interno</i>	Nula
V4-V3	<i>H 6a. La utilización de una estrategia de diferenciación influye significativamente en la utilización de estructuras orgánicas</i>	Parcial

V4-V3	<i>H 6 b. La utilización de una estrategia de liderazgo en costes influye significativamente en la utilización de estructuras mecánicas</i>	Nula
V4-V8	<i>H 7a. La utilización de una estrategia de diferenciación está significativamente relacionada con la utilización de las siguientes técnicas: gestión de la calidad, cuadro de mando integral, gestión del conocimiento y segmentación de clientes</i>	Total
V4-V8	<i>H7b. La utilización de una estrategia de liderazgo en costes está significativamente relacionada con la utilización de las siguientes técnicas: cálculo de costes tradicional y control presupuestario.</i>	No se ha podido contrastar
V3-V6-V7	<i>H 8a. La adopción de una estructura mecánica, influye significativamente en la utilización de sistemas de información de gestión tradicionales</i>	Total
V3-V8	<i>H8b. La adopción de una estructura orgánica, influye significativamente en la utilización de nuevas técnicas de contabilidad de gestión</i>	Parcial
V5-V8	<i>H9. La utilización de una cultura organizativa de apoyo influye positivamente en la utilización de nuevas técnicas de gestión</i>	Total
V1-V8	<i>H 10. El tamaño de la organización influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión</i>	Nula

V1-V8	<i>H. 11. La pertenencia a una cadena hotelera, influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión</i>	Total
V1-V8	<i>H 12. La utilización de asesores externos influye significativamente en el uso de las nuevas técnicas de gestión</i>	Parcial

**Tabla 29.** Grado de cumplimiento de las hipótesis

### **3 ANÁLISIS DESCRIPTIVO**

A continuación nos centraremos en una descripción de los sistemas de información internos utilizados por las organizaciones. El objetivo de este apartado es conocer los diferentes instrumentos de información a través de los cuales los hoteles de la Comunidad Valenciana pretenden dar respuesta a sus necesidades de información para la toma de decisiones, gracias a lo cual, podrán optimizar su eficiencia y ser competitivas.

#### **3.1 Sistemas de información internos**

En los últimos años, se observa en la literatura, un interés en conocer los sistemas de información internos que utilizan las organizaciones. Este interés es debido principalmente, a la poca evidencia disponible sobre estas prácticas. Así pues, hemos estimado oportuno hacer un estudio descriptivo de las técnicas utilizadas por las organizaciones analizadas en nuestro estudio.

En la encuesta se incorporaron preguntas sobre los sistemas de cálculo de costes, el sistema presupuestario y las nuevas técnicas de gestión utilizadas por

las organizaciones actualmente. Las posibles respuestas eran dicotómicas, o se estaban empleando actualmente dichas prácticas o no se estaban empleando. Las preguntas se recogen en el anexo 1

En cuanto a la integración o independencia de la contabilidad de costes en relación a la contabilidad financiera, nuestra investigación indica que el 74% de las organizaciones encuestadas operan con un sólo sistema de información, pero este tiene la suficiente flexibilidad para que se puedan obtener los datos que necesita la contabilidad de gestión.

Al analizar el método del cálculo de costes, hemos comprobado para nuestra sorpresa que sólo el 54% de los hoteles utiliza el coste variable, al contrario de los que nos indicaba la literatura. La tabla nº 30 recoge los resultados. Para valorar la confianza que nos merecen las respuestas, la cruzamos con la pregunta de cómo se clasificaban los costes, y el porcentaje fue similar. Comprobando que sólo el 58% de los encuestados clasifica los costes en fijos y variables. Los resultados se plasman en la tabla nº 31.

<b>Clasificaciones</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>%</b>
Coste completo total	7	13
Coste completo industrial	10	20
Sistema de costes basado en las actividades	7	13
Coste variables	28	54

**Tabla 30.** Sistemas de cálculo de costes

<b>Clasificaciones</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>%</b>
Directos e indirectos al producto	14	30
Directos e indirectos al centro	23	42
Fijos y variables	32	58

**Tabla 31.** Clasificación de costes

En cuanto a los métodos de cálculo de costes atendiendo a la perspectiva temporal, es decir al momento en el que se realiza la medición, se clasifican en: a) reales o históricos, cuando los datos utilizados corresponden a medidas y valores en los que realmente se ha incurrido; b) Predeterminados o estándares, cuando los datos utilizados corresponden a previsiones sobre el consumo de los factores y los precios de los mismos, se trata de un coste anticipado o planeado que se puede tratar como un objetivo a cumplir; c) normalizados, en este caso, se trata de un sistema híbrido entre los sistemas de costes históricos y los estándares.

En nuestro estudio encontramos que el 64% de los hoteles entrevistados utilizan para el cálculo de costes datos históricos y un 32% utilizan datos estándares. El resto utilizan un sistema normalizado, siendo prácticamente despreciable el porcentaje de organizaciones que utilizan más de un método.

Ahondado en el tema, hemos creído oportuno valorar los objetivos que persiguen estas organizaciones con el cálculo de costes. Así pues las posibilidades ofrecidas fueron las siguientes:

- a) Suministrar la información necesaria para la toma de decisiones
- b) Calcular los costes y resultados por servicios
- c) Suministrar información para el control
- d) Suministrar información para la toma de decisiones
- e) Otras (indicar)

En nuestra investigación la opción más valorada fue *Suministrar información para el control*, seguida de *Calcular los costes y resultados por servicios*, quedando curiosamente *Suministrar información para la toma de decisiones* la menos valorada. Queremos resaltar que ninguna de las organizaciones agregó otro tipo de objetivos.

La clasificación de los objetivos nos permite comprender el por qué de los métodos de costes empleados. Esta función de instrumento de control enlaza con las necesidades de la contabilidad para usuarios externos. De ahí que se integren ambas dos contabilidades. El segundo objetivo señalado es calcular los costes y resultados por servicios. Esto nos explicaría la perspectiva temporal utilizada. Se trata de conocer cuál ha sido el coste incurrido, por eso la mayoría de las organizaciones utiliza costes históricos. Y al no ser relevante la toma de decisiones, se pueden simplificar los métodos de imputación de los costes.

Estos resultados confirman recientes investigaciones (Brierly, 2001; Drury y Tales, 2000), las cuales encuentran, que los gerentes se apoyan en la contabilidad financiera para la toma de decisiones, por lo que la información del coste de los productos o servicios no es tomada en consideración en el proceso de toma de decisiones relevantes para la organización.

En relación con los presupuestos, nuestra investigación demuestra que ésta sigue siendo una técnica ampliamente utilizada, ya que un 95% de los encuestados afirman utilizar un presupuesto anual, basado en los datos del año anterior, más menos, las variaciones esperadas. Ante este resultado, llama la atención todas las críticas que esta teniendo últimamente este tipo de técnica. Las críticas se centran en su incapacidad de adaptarse al entorno competitivo

en el que estamos inmersos actualmente, definiéndolos como ineficientes, ya que suelen referirse a planificaciones rígidas, basadas en pronósticos inciertos.

Cuando analizamos la literatura también encontramos que un porcentaje alto de organizaciones sigue confiando en el presupuesto a pesar de las críticas que tiene en cuanto a su utilidad. Para dar respuesta a estas diferencias preguntamos cuales eran los objetivos perseguidos con la utilización del presupuesto. Así pues, entre las opciones planteadas fueron:

- a) Predicciones de futuro
- b) Maximizar resultados
- c) Introducir nuevos servicios en la empresa
- d) Planificar, controlar y valorar el resultado
- e) Crear incentivos y recompensas a los empleados
- f) Otros (indicar)

En nuestra investigación encontramos que el presupuesto se utiliza principalmente para planificar, controlar y valorar los resultados. Queremos resaltar que la menos utilizada resultó ser: *crear incentivos y recompensas a los empleados*.

Comprobamos que el objetivo perseguido por la mayoría de las organizaciones se ve cumplido con un presupuesto anual, por lo que mientras no cambien los objetivos que se pretenden con el presupuesto, éste no tiene por que cambiar.

Con respecto a las nuevas técnicas de gestión, y partiendo de las conclusiones que ofrece el trabajo de Rigby (2003):

- No existe una herramienta que por si sola sea la solución definitiva

- Hay que enfocar el esfuerzo hacia las áreas más prometedoras y productivas de sus negocios
- El factor clave es la satisfacción del cliente y no la reducción del coste
- Hay que adaptar las herramientas a nuestros sistemas de información y no al revés

Les preguntábamos a las organizaciones que técnicas de gestión utilizaban. La tabla nº 32, recoge los resultados obtenidos.

<b>Técnica</b>	<b>Grado de utilización</b>
Segmentación de clientes	78%
Total quality management	76%
Gestión del conocimiento	65%
Gestión estratégica	54%
Cuadro de mando	54 %
Benchmarking.	47 %
Outsourcing	34 %
ABC/ABM	16 %
Just in time	16 %

**Tabla 32.** Utilización de las nuevas técnicas de gestión

Los datos muestran que los gestores están utilizando los sistemas de información que necesitan en relación con los objetivos de la organización. Ya que con estas técnicas intentan incrementar las habilidades de la organización, coordinar las acciones de sus miembros e identificar los problemas que se pueden presenta.



Y dadas las características del sector analizado, entre las que destacamos la heterogeneidad de la demanda, la cual está compuesta por una amplia gama de consumidores que conjugan en su comportamiento muchas características diferenciales en cuanto a sus motivaciones. Para satisfacer las diferentes expectativas de los clientes, están utilizando todas las técnicas encaminadas principalmente a la obtención de este objetivo. Así pues las técnicas más utilizadas son como se muestra en la tabla nº 32 la segmentación de clientes, Total quality management, y la gestión del conocimiento.

### **3.2 Influencia de las nuevas técnicas de gestión en el resultado de las organizaciones**

La literatura empírica disponible indica el papel crucial de la aplicación de las nuevas técnicas de gestión en el rendimiento organizativo. De forma inequívoca, se subraya la importancia que juegan estas técnicas ante los nuevos entornos, permitiendo mantener la ventaja competitiva y la rentabilidad a largo plazo de la organización (Sulaiman y Mitchel, 2005).

Para poder comprobar la influencia de las nuevas técnicas de gestión en el resultado de las organizaciones, hemos utilizado una herramienta de minería de datos. Concretamente la desarrollada por la Universidad de Waikato (Nueva Zelanda), conocida como Waikato Environment for Knowledge Analysis (WEKA) (Frank. y Pfahringer, 2006).

Weka es una colección de algoritmos de aprendizaje automático implementados en Java. Su principal método de aprendizaje es la clasificación, a partir de la cual, obtiene juegos de reglas o árboles de clasificación. Siendo un sistema extensible que nos permite, añadir nuevos algoritmos de aprendizaje, manteniéndose actualizado con los últimos desarrollos en el área.

Por todo ello, Weka se ha convertido en una herramienta ampliamente aceptada y empleada por investigadores académicos e industriales especializados en los temas de minería de datos y aprendizaje automático, además de ser utilizada también con propósitos educativos (Landwehr *et al.*, 2005).

Los procedimientos estadísticos y matemáticos subyacentes en este modelo, son rigurosos y fiables, aportando precisión y permitiendo la explicación de interacciones complejas (Frank. y Pfahringer, 2006). Los campos en los que se han centrado los trabajos publicados son dispares: la toma de decisiones (Lin y Smith 2006), lógica (Kramer y Pfahringer, 2005) y aprendizaje (Don *et al.*, 2005; Landwehr *et al.*, 2005).

Estimamos oportuno iniciar este análisis, con una comparación entre el número de nuevas técnicas de gestión utilizadas por las organizaciones y los resultados obtenidos por éstas. Para estudiar esta posible correlación, hemos optado por la realización de un diagrama de dispersión. El diagrama de dispersión, nos indicará si las variables que estamos analizando en nuestra población son independientes unas de otras, o si por el contrario, están relacionadas, y el valor de una variable depende del valor de otra u otra de las variables analizadas. Así pues, en el gráfico nº 1 recogemos los resultados obtenidos.

Al analizar el gráfico anterior, observamos que éste, presenta una figura sin forma, no existe ninguna línea de tendencia que permita establecer una relación entre ambas variables. Así pues, nos encontramos con organizaciones que presentan un ratio resultados/ventas del 5% independientemente del

número de técnicas de gestión que utilizan. Así como, organizaciones que aún sin utilizar ninguna de las nuevas técnicas de gestión presentan ratios superiores al 20%. Por lo que podemos afirmar que el ratio resultados/ingresos de nuestra población, no depende del número de técnicas de gestión utilizado.

Una vez comprobado que el número de nuevas técnicas de gestión no determina el resultado de estas organizaciones, hemos analizado mediante un árbol de decisión, las relaciones existentes entre el ratio resultados/ingresos y las diferentes combinaciones de nuevas técnicas de gestión que presentan nuestra muestra.

Los árboles de decisión son herramientas que ayudan a realizar elecciones adecuadas entre muchas posibilidades. Su estructura permite seleccionar una y otra vez diferentes opciones para explorar las diferentes alternativas posibles de decisión. Éstos, nos permiten obtener una visión gráfica global de las diferentes decisiones o caminos y el resultado esperado de cada alternativa (Bonsón y Martín, 1999).

El gráfico nº 2 recoge el árbol elaborado, a cada nodo le hemos asociado una técnica de gestión. Cada rama representa el valor posible del atributo, 1 si se utiliza dicha técnica; 0 si no se utiliza. Por último, la hoja del árbol, especifica el valor esperado de la decisión, en este trabajo el resultado esta medido por el ratio resultados/ingresos.

Las técnicas analizadas son las siguientes:

ABC: Activity Based Costing

JIT: Just in Time

TQM: Total Quality Management

Bench: Benchmarking

CMI: Cuadro de Mando Integral

GEST\_EST: Gestión Estratégica

SEG\_CLI: Segmentación de Clientes

GEST\_CON: Gestión del Conocimiento

Como se observa, en el gráfico nº 2, la primera clasificación se origina en función del uso, o no, del Benchmarking, las organizaciones que utilizan esta técnica, presentan mejores resultados medios que las organizaciones que no están utilizando esta técnica. Si seguimos por la rama de la derecha, observamos que mejor opción sería utilizar un Benchmarking, con Gestión del conocimiento, Gestión Estratégica y Gestión de la Calidad. Si seguimos la rama de la izquierda, podemos ver la peor de las alternativas, la cual consiste en utilizar únicamente la técnica la Segmentación de Clientes. A partir de aquí se puede seguir las ramas u opciones para poder valorar las diferentes combinaciones y los resultados medios esperados de éstas.

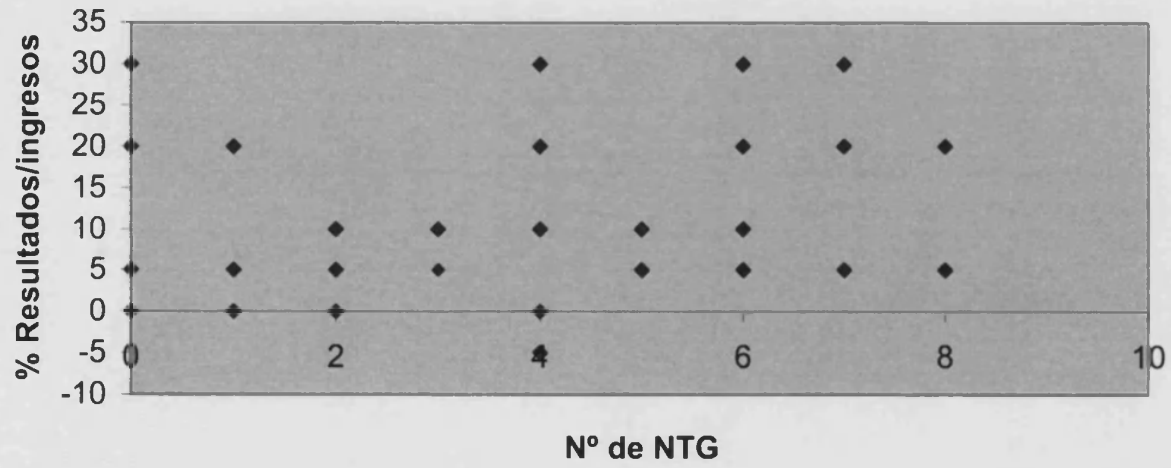
### **3.3 Combinaciones de estrategia, estructura, cultura y resultados**

A finales de los años ochenta, las organizaciones comienzan a alejarse de estructuras divisionales. La especialización permite a las organizaciones externalizar parte de sus actividades, y centrarse en aquellas que constituyen la esencia de su valor. Se materializa de esta forma, un cambio radical en el pensamiento estratégico: un cambio desde el análisis de la estructura y el posicionamiento de la organización con el redescubrimiento de los factores internos de la misma (García-Tenorio y Pérez, 2001).

Por otro lado, la necesidad de reducir costes y eliminar todo lo superfluo, desplaza la descentralización hacia los niveles más bajos, a la vez que se

desarrolla la idea según la cual, es necesario prescindir de los mecanismos de coordinación estructurales para dar paso a mecanismos menos estructurados: la cultura de la organización y los sistemas de información (Sánchez, 2003).

En este contexto, se estudia la eficacia y la eficiencia a través del concepto de alineación (Dickson *et al.*, 2006). Así, la alineación organizativa, es un concepto descriptivo, que se refiere al grado por el que la estrategia, la estructura y la cultura se combinan para crear un entorno que facilita el logro de los objetivos organizativos (Semler 1999).



**Ilustración 7.** Diagrama de dispersión

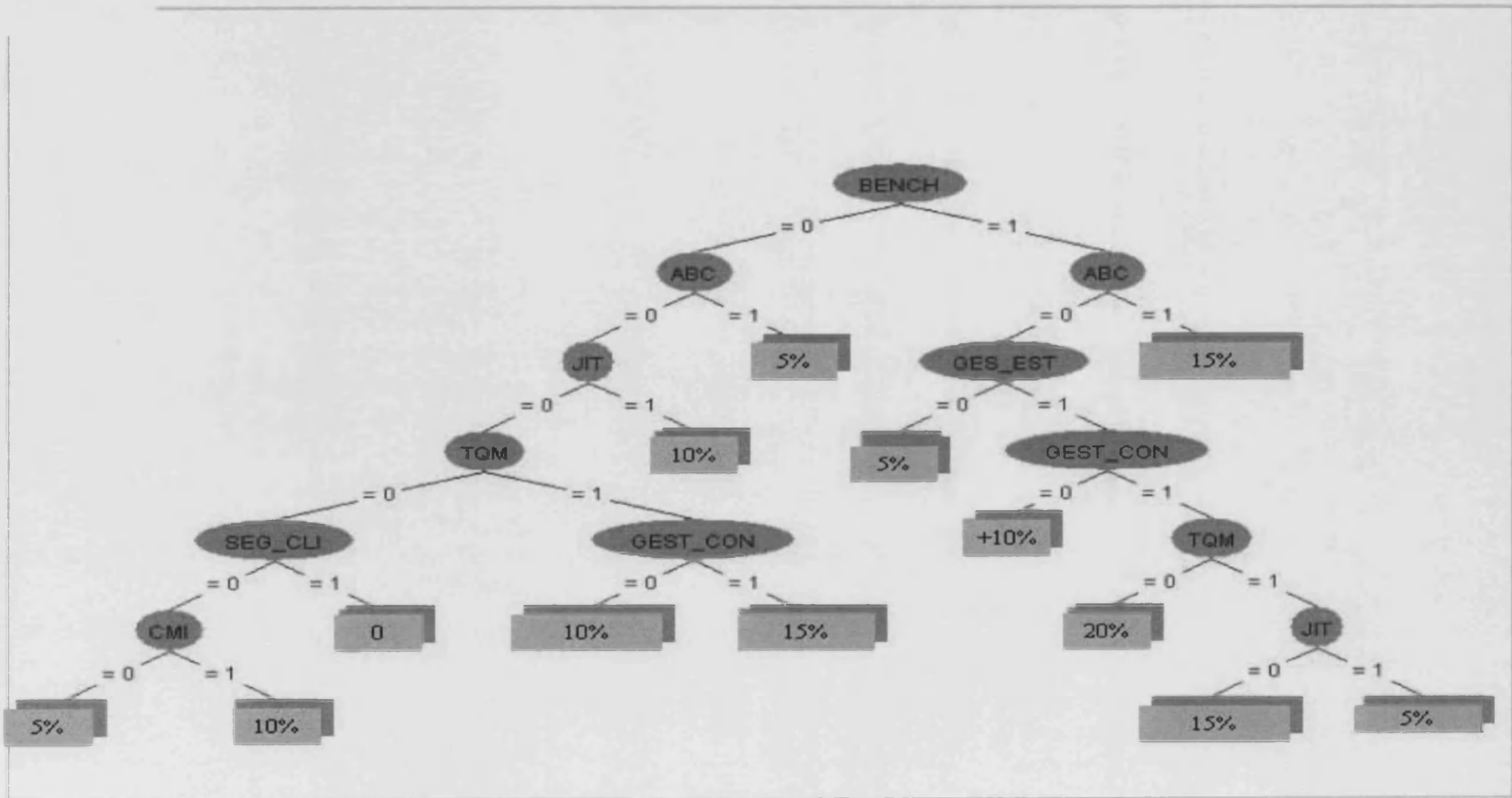


Ilustración 8. Árbol de decisión

A partir de esta idea, el éxito de la organización se alcanza cuando existe una congruencia organizativa, es decir, todas las dimensiones que participan en una organización encajan, ya que son conducidas en la misma dirección. Así pues, se supone que cuanto mayor es el grado de ajuste entre los distintos componentes de la organización, mayor va a ser su eficacia (García- Tenorio y Pérez, 2001).

Para poder contrastar esta idea, en nuestro trabajo, hemos analizado como los hoteles de nuestra muestra combinan las variables: estrategia, estructura y cultura, estudiando el significado de cada una de ellas, así como las repercusiones que estas tiene en los resultados que obtienen.

En primer lugar, es preciso recordar las alternativas de las que disponemos.

Alternativas estratégicas: siguiendo la tipología de Porter (1985) distinguimos las organizaciones que adoptan una estrategia de *diferenciación*, las cuales buscan una continua adaptación a las necesidades de sus clientes, siempre con la máxima calidad. Y las organizaciones que centran su estrategia en *disminuciones de costes* (líder en costes), estas organizaciones, tienen que eliminar costes innecesarios y reducir los controles de calidad.

Alternativas estructurales: utilizamos la tipología propuesta por Burns y Stalker (1961), distinguiendo entre estructuras orgánicas o mecánicas. Las primeras se caracterizan por la necesidad de personas con conocimientos específicos y experiencia para la realización de la tarea común. En este caso se produce un continuo ajuste y continua redefinición de las tareas individuales, a través, de la interacción con otros miembros. Por ello, existe un núcleo informal de control, autoridad y comunicación. Por otra parte, las estructuras mecánicas se



caracterizan por la diferenciación especializada de sus funciones, es decir, que cada tarea se realiza con técnicas y propósitos propios, que no tienen que coincidir con los del resto de las tareas. Este tipo de estructuras se denota por el uso de la jerarquía como mecanismo de coordinación y por un núcleo de control, con autoridad y comunicación formal.

Alternativas culturales: La clasificación utilizada es la realizada por Wallack (1989), centrada en la utilización o no de mecanismos culturales en la organización. Así pues, la cultura organizativa será *burocrática* cuando utiliza medios estructurales como mecanismos de coordinación. Y hablaremos de cultura organizativa de *apoyo*, cuando los mecanismos de control están basados en reglas de comportamiento.

Una vez identificados los tipos estructurales, estratégicos y culturales, es necesario integrarlos para generar el modelo de investigación que esperamos contrastar en esta parte del trabajo. Para realizar esta integración se requiere, en primer lugar, la identificación de la forma de dirección estratégica y estructural de cada una de las organizaciones, para lo cual efectuaremos un cluster con las dimensiones estratégicas y estructurales. No realizamos un cluster para la variable cultura, ya que como comprobamos en nuestra investigación cuantitativa, todas nuestras organizaciones presentan una cultura de apoyo (Capítulo IV, epígrafe 1.2.4).

La justificación de la ausencia de establecimientos con una cultura burocrática, puede deberse a las características propias del sector hotelero. En el sector servicios la fuente fundamental de ventaja competitiva descansa en seleccionar a la gente adecuada y ubicarla en el lugar donde realmente rinda al máximo de sus

posibilidades gracias a los conocimientos y habilidades que posee; capacitar constantemente a todo su personal, en especial, aquel que tiene contacto directo con el público. Es importante que los empleados conozcan a fondo la estrategia de servicio y que puedan tener acceso a todos los elementos necesarios para cumplir su tarea con comodidad y con plena confianza en sí mismos. La prioridad número uno debe ser “recursos humanos”, por lo tanto, se debe tener un trato superior incluso al que se tiene con los clientes. No se debe olvidar que el rostro de la empresa es la gente que la compone. Esto sólo puede lograrse a través de su motivación respecto a los objetivos que la organización pretende cumplir, relacionando los intereses individuales y los de la organización, y la mejor forma de conseguirlo es a través de una cultura de apoyo.

Así pues, la integración la formalizaremos teniendo en cuenta la estrategia, la estructura y los resultados. Para lo cual, realizamos un análisis K-medias que nos permitirá agrupar las diferentes organizaciones en función de la estrategia seguida y la estructura establecida en sus organizaciones. En la tabla nº 33 presentamos los 2 cluster obtenidos con la variable estructura, y en la tabla 34 presentamos los cluster obtenidos con la variable estrategia.

	Cluster 1		Cluster 2	
	Media	SD	Media	SD
I4	2.754	0.996	4.052	1.224
I5	2.534	0.969	4.292	1.060
I8	4.648	0.484	3.078	0.845
I10	4.432	0.765	2.932	0.987
I13	4.541	0.505	2.964	1.023
I14	4.405	0.599	3.004	0.784

**Tabla 33.** Cluster de la variable estructura

	Cluster 3		Cluster 4	
	Media	SD	Media	SD
I15	3.245	0.597	3.428	1.165
I16	3.793	0.827	1.714	0.956
I17	3.484	0.645	2.333	1.315
I18	4.121	1.521	2.571	0.945
I22	4.393	0.523	3.636	1.114
I23	4.272	0.654	3.981	1.023

**Tabla 34.** Cluster de la variable estrategia

El primero de los grupos obtenidos el cluster 1, recoge aquellas organizaciones que presentan una estructura orgánica, ya que presenta puntuaciones altas en los ítems de flexibilidad, descentralización y el ámbito de control. El cluster 2, agrupa a las organizaciones que presentan una estructura mecánica, caracterizadas por ser más centralizadas, disponer de un grado de diferenciación vertical y tener una mayor formalización que las anteriores.

El tercero de los cluster corresponde a una estrategia de diferenciación, se caracterizan por su continua búsqueda de oportunidades de mercado, por la capacidad de desarrollar nuevos productos o servicios que satisfagan las necesidades de los clientes, por realizar grandes inversiones en investigación y desarrollo, presentando una producción flexible y un rediseño continuo del producto. Mientras que el cluster 4 representa a las organizaciones que centran su estrategia en disminuciones de costes, compitiendo de forma agresiva en precios, calidad, y servicio al cliente, dedicando escasos recursos al desarrollo de su

producto/servicio o a la ampliación de mercados, estas empresas se centran en elaborar un número elevado de productos/servicios pero con poca diversidad.

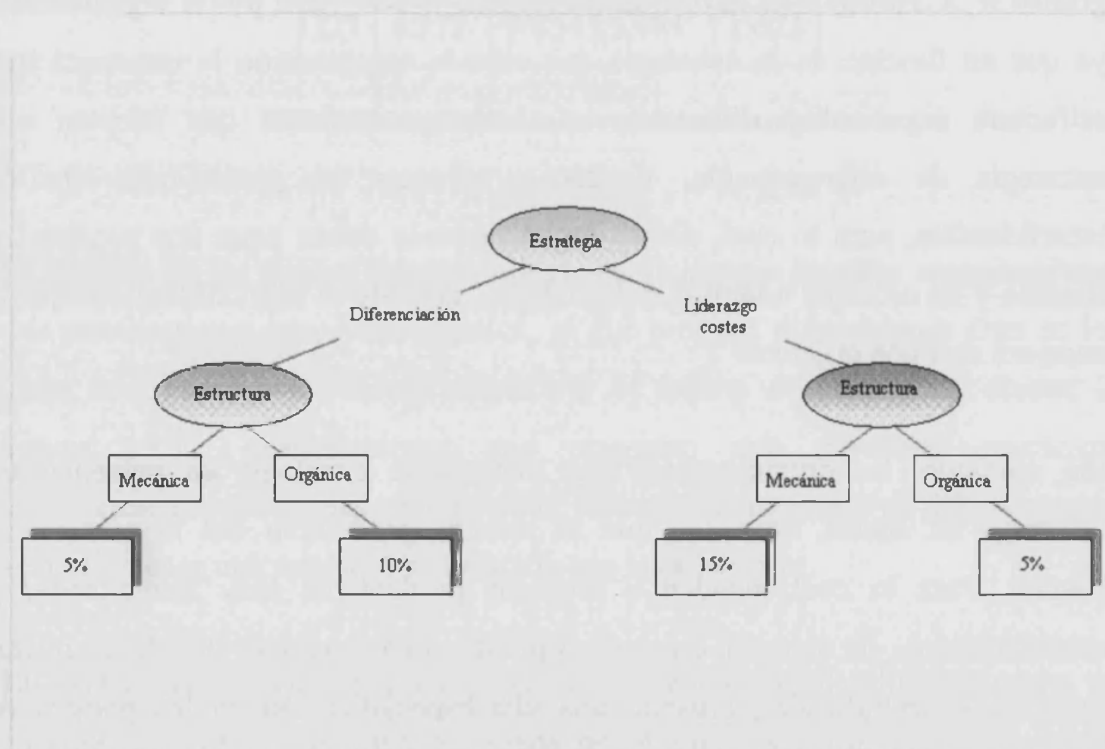
Una vez identificados las diferentes direcciones estratégicas y estructurales de cada una de las organizaciones, pasamos a realizar la integración de éstas, con el ratio resultados/ingresos, mediante la implementación del algoritmo C4.5 de Quinlam (Witten y Frank, 2005).

A partir de este algoritmo, elaboramos el árbol de decisión que se recoge en el gráfico nº 3. Partimos de la opción estratégica seleccionada por la organización, ya que en función de la estrategia que elija la organización le interesará una estructura organizativa diferente. Así, las organizaciones que adopten una estrategia de diferenciación, tienden a afrontar un grado más alto de incertidumbre, para lo cual, dichas organizaciones deben tener una producción flexible y un rediseño continuo del producto. Por ello la estructura que mejor le encajará será una orgánica.

Sin embargo, las organizaciones que centran su estrategia en mantener un liderazgo en costes, necesitan que su sistema productivo sea lo más eficaz posible. Para lo cual, tienden a procesos productivos muy formalizados y estandarizados, de manera que este tipo de organizaciones tiende a utilizar estructuras centralizadas, creando una alta especialización en los puestos de trabajo.

Analizando este gráfico observamos que las organizaciones que presentan un peor ratio resultados/ ingresos, son aquellas organizaciones cuya estrategia no está alineada con su estructura. Mientras que las organizaciones que poseen una estrategia alineada con su estructura tienen unos resultados medios superiores a los anteriores.

Queremos resaltar que la mejor combinación en este estudio la presentan las organizaciones que tienen una estrategia basada en el liderazgo en costes y su estructura mecánica. En principio, esto es coherente dado el ratio que hemos seleccionado para realizar nuestra investigación, resultados/ingresos. En efecto, las organizaciones que minimicen costes, presentaran un ratio superior que aquellas cuyo objetivo no sea el producir al menor coste posible.



**Ilustración 8.** Relación estrategia, estructura y resultados

## **CONCLUSIONES**

---



# CONCLUSIONES

---



## 1 RESUMEN Y CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Si analizamos el entorno actual donde desarrollan su actividad las organizaciones, encontramos que éste es sumamente dinámico. Los cambios tecnológicos, la evolución social y cultural en los hábitos de comportamiento, y la globalización económica generan incertidumbre, y la toma de decisiones es más difícil de estructurar y analizar.

Estos cambios, han llevado a las empresas a ampliar y modificar sus estrategias incluyendo como factores determinantes además, del cálculo del coste, otros relacionados con la disminución del ciclo de fabricación, el tiempo de entrega, la reducción de inventarios, la satisfacción de las necesidades de los clientes, la gestión de la calidad, y la visión estratégica de los costes.



## Conclusiones

---

Todo lo anteriormente expuesto, complica la utilización de los sistemas de información tradicionales basados en estándares técnicos, que en las actuales condiciones son difíciles de calcular.

Por tanto, los gestores necesitarán sistemas de información que estén en relación con los objetivos de la organización, con la estructura y con su manera de ser. Estos sistemas intentan incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros y para identificar los problemas que se pueden presentar.

La respuesta empresarial ante este nuevo entorno y la necesidad que conlleva, de nuevos sistemas de información, no ha sido unánime, de ahí que en la última década, se ha observado un crecimiento en la investigación sobre los sistemas de información para la gestión en general, y los sistemas de cálculo de costes utilizados por las organizaciones en particular.

Es por ello, que en esta investigación estudiamos los sistemas de información internos que se están utilizando actualmente. Analizando, las relaciones existentes entre el entorno y el diseño de las organizaciones, y la influencia que tienen estas variables en la elección de los sistemas de información.

Nuestra premisa de partida, es la inexistencia de una única y mejor forma de gestionar y configurar las organizaciones, ya que ésta dependerá de las circunstancias determinadas en las que se encuentre. Así pues, el primer paso es determinar el conjunto de variables que influyen en la elección del sistema de información interno.

## Conclusiones

---

Además del entorno, hay que tener en cuenta las propias capacidades y recursos intrínsecos de la organización, así como los fines y objetivos perseguidos por ésta. Enfatizando la necesidad de congruencia entre todos los elementos ya que, todas las dimensiones que participan en la organización deben ser conducidas en la misma dirección. En definitiva las variables analizadas han sido: el entorno, la estructura, la estrategia, la cultura organizativa y las características generales de la organización.

Las conclusiones que presentamos a continuación resultan del estudio que hemos realizado y que consta de dos partes:

1.- Investigación cuantitativa. En esta fase del estudio se aplicó el cuestionario personal como principal medio de recogida de datos. La investigación que planteamos obedece a un estudio explicativo, a partir del cual, intentamos avanzar en el conocimiento de las variables determinantes de la elección del sistema de información interno. La técnica estadística elegida para el análisis de datos es el Modelo de Ecuaciones Estructurales.

El Modelo de Ecuaciones Estructurales es un análisis multivariante de segunda generación. La característica común de las técnicas que se acogen bajo esta etiqueta es el reconocimiento metodológico de que la teoría científica implica tanto variables empíricas como abstractas. Así pues, estos métodos permiten combinar y confrontar la teoría con datos empíricos, y a partir de éstas, ofrecer una explicación científica que vaya más allá de la asociación o descripción empírica.

2.- Investigación cualitativa. Dado que el objetivo de esta fase es comprender con profundidad las dinámicas presentes dentro de escenarios individuales y descubrir nuevas relaciones y conceptos, hemos elegido el estudio de casos. Más

## Conclusiones

---

concretamente, nuestro trabajo se trata de un caso *explicativo, múltiple sin subunidades y colectivo*.

Las dos investigaciones permitieron cumplir con el objetivo planteado al inicio de nuestro trabajo, este es:

*Conocer y analizar que tipo de sistemas información se está empleando actualmente dentro de los procesos de gestión y toma de decisiones, considerando el papel que juegan los factores contextuales en la elección del sistema.*

Las principales conclusiones de nuestro estudio las podemos resumir en los siguientes puntos:

*1.- Los sistemas de información que se están utilizando actualmente y su utilidad en la toma de decisiones.*

Ante los nuevos entornos, las organizaciones tienen la necesidad de mejorar el control. Es en este momento cuando adquieren importancia los de sistemas de información contables más abiertos, a partir de los cuales, se obtengan, información frecuente, detallada y cualitativa.

En definitiva, las organizaciones necesitan sistemas de contabilidad de gestión, que facilitan el cálculo de costes, así como, un presupuesto como previsión cuantitativa sobre el futuro a corto plazo de la empresa.

El método del coste variable o “direct costing” es el método más utilizado en el sector hotelero. Para el cálculo del coste final del producto/servicio se tiene en cuenta sólo aquellos costes variables que son directamente asignables con

## Conclusiones

---

facilidad al servicio correspondiente, y el resto de los costes, fijos, deben llevarse globalmente al resultado del período por no ser considerados componentes del coste del producto.

La planificación empresarial, se realiza mayoritariamente a través de un presupuesto incremental, y tiene un carácter anual.

Así pues, podemos concluir que todas las organizaciones analizadas, poseen sistemas tradicionales de contabilidad de gestión, que facilitan el control y la evaluación de la gestión de la empresa, con el fin de mejorar los resultados de la gestión.

Con respecto a las nuevas técnicas de gestión, las técnicas más utilizadas son la gestión de la calidad, la segmentación de clientes, la gestión del conocimiento y el cuadro de mando integral.

Como puede observarse, todas ellas van encaminadas a convertir al cliente en una referencia, ya que la personalización del servicio, en el fondo y en la forma, aumenta la eficiencia de las actuaciones. Consiguiendo a partir de estas técnicas la fidelización de los clientes, y por consiguiente un aumento de la rentabilidad.

*2.- El entorno es una variable que influyen en la elección del sistema de información interno.*

El entorno específico en el que hemos desarrollado nuestra investigación ha sido decisivo, no solamente en la elección del sistema de información interno de la organización, sino también, en la estrategia elegida para competir en el mercado y en la cultura organizativa desarrollada por la empresa.

Ante entornos dinámicos como los actuales, las organizaciones tienden a utilizar estrategias de diferenciación, culturas organizativas de apoyo y las nuevas técnicas de gestión.

Cuando se produce un aumento de la competencia y ésta responde a las exigencias de los clientes, de forma cada vez más sofisticada, la organización debe acentuar los aspectos relacionados con la orientación hacia el cliente, entre los que destacan la calidad, la flexibilidad y una constante innovación en los productos. En otras palabras implantar una estrategia de diferenciación.

La cultura organizativa es el conjunto de valores dominantes aceptados por la organización. Así pues, ésta se ha convertido en un elemento poderoso para vincular las actividades de los empleados a las metas y a la imagen de la compañía, propiciando un incremento de la productividad y creando condiciones favorables de trabajo. Es por ello, que ante entornos dinámicos, la necesidad de optimizar costes y eliminar todo lo superfluo, obliga a las empresas a involucrar al empleado, confiando en ellos, y motivándolos, de forma que se genere un sentimiento de compromiso hacia la organización favorable para alcanzar los objetivos fijados por la empresa.

La necesidad de información adecuada, concisa y concreta por parte de las organizaciones, en el entorno actual, ha propiciado la aparición de nuevas técnicas de gestión. Dado que estas técnicas tendrán validez siempre y cuando sean útiles para los usuarios y les permitan tomar las decisiones adecuadas, deben tener en cuenta los factores que afectan a la organización donde van a implantarse. En nuestro estudio como se ha centrado en el sector servicios, con una estrategia basada en la diferenciación, las nuevas técnicas que se están empleando son la segmentación de clientes y el total quality management, principalmente.

Una variable que no se ha visto afectada en nuestra investigación por el entorno ha sido la estructura de la organización. En este sentido, los trabajos empíricos sobre diseño organizativo analizados, propone que las organizaciones que soportan mucha presión externa, tienden a hacer cambios en sus estructuras a corto plazo mediante la adopción de controles orgánicos (Chenhall y Langfield-Smith, 1998; Kajüter y Kulmala 2005; Keidel, 1994; Parthasarty y Sethi, 1993; Shiel, 1997). En nuestra investigación no se ha observado este cambio hacia controles orgánicos. Podría suceder, que en el sector analizado, además del entorno, existan otras variables determinantes sobre el diseño organizativo, como la pertenencia a una cadena hotelera, de hecho, comprobamos que un alto porcentaje de organizaciones que pertenecen a una cadena hotelera presentan una estructura mecánica.

### *3.- La estructura organizativa es una variable que influye en la elección del sistema de información interno.*

Para estudiar la influencia de la estructura organizativa sobre las distintas técnicas utilizadas en los sistemas de información internos, comprobamos, como la literatura defiende, que las organizaciones que adoptan una estructura mecánica tienden a utilizar sistemas de información que hemos denominado tradicionales. Mientras que las organizaciones que adoptan una estructura orgánica tienden a utilizar las denominadas nuevas técnicas de gestión (Abernethy y Lillis, 1995; Chenhall, 1997, 2003; Fullerton y McWatter, 2002; Gerdin, 2005b; Ittner y Lacker, 2001; Kaplan, 1983; Macintosh, 1995; Merchant, 1984); Gerdin, 2005a). Podemos afirmar que los resultados obtenidos en nuestro estudio son coincidentes con la literatura analizada.

*4.- La estrategia organizativa es una variable que influye en la elección del sistema de información interno.*

La influencia de la estrategia a la hora de elegir el sistema de información contable, queda evidenciada por el uso de términos como “contabilidad de dirección estratégica”, “estrategias de calidad total” (Langfield-Smith, 1997).

Sin embargo de las dos hipótesis planteadas en nuestra investigación sólo hemos podido corroborar totalmente la que vincula la estrategia de diferenciación con los sistemas de información internos. Ello es debido, a que la mayoría de las organizaciones estudiadas sigue una estrategia de diferenciación.

Así pues, respecto a las relaciones de influencia entre la estrategia y los sistemas de información internos, podemos concluir, de forma más intensa en el primero que en el segundo, que las organizaciones que siguen una estrategia de diferenciación, le dan más importancia a la búsqueda de nuevos mercados, productos o servicios que satisfagan las necesidades de los clientes, debido a lo cual, tienen tendencias a implantar sistemas de información contables que les permitan desarrollar objetivos estratégicos y facilitar la satisfacción de los clientes. Mientras que las que siguen una estrategia de liderazgo en costes otorgan gran importancia al coste del producto y tienden a implantar los sistemas de información que ayuden al cálculo y control de éste (Abernethy y Brownell, 1999; Anderson y Lanen, 1999; Baines y Langfield-Smith 2003; Callahan y Gabriel, 1998; Chenhall y Langfield-Smith, 1998; Chenhall y Morris, 1995; Davila, 2000; Dent, 1990; Jeremias y Gani, 2004; Miles y Snow, 1978; Miller y Friesen, 1982; Naranjo-Gil, 2004; Van der Stede, 2000).

*5.- La cultura empresarial es una variable que influye en la elección del sistema de información interno.*

Con la hipótesis número 9 afirmábamos que la cultura empresarial de apoyo influía en el uso de nuevas técnicas de gestión. Comprobamos como la literatura defiende esta idea (Foster y Swenson 1997; Friedman y Lyne 1995, 1999, Goddard 1997a; McGrowan y Klammer, 1997; O'Connor 1995; Soeters y Schreuder, 1988, Young 1997). Sin embargo, nosotros sólo hemos podido corroborar esta hipótesis en nuestro estudio cualitativo. Y dado que la cultura organizativa es una variable que recoge los valores presentes en el individuo y en toda organización además de las creencias, sobre lo que es apropiado y lo que no lo es, y que guía las acciones y el comportamiento de los empleados para cumplir los objetivos de la organización, consideramos que es una variable que se comprueba mejor por la observación. Así pues, podemos afirmar que la cultura organizativa de apoyo influye positivamente en la elección de los nuevas técnicas de gestión.

*6.- Las características propias de la organización son una variable que influye en la elección del sistema de información interno.*

Las características propias de la organización analizadas son el tamaño, la pertenencia a una cadena hotelera y la disponibilidad de asesores en la organización.

Resulta razonable intuir que el tamaño de la organización va a influir en los sistemas de información internos utilizados. Sin embargo, esta relación no ha sido probada en nuestra investigación.



Por otro lado, se observa que la pertenencia a una cadena hotelera y el sistema de información están muy relacionados. La casa matriz suele imponer los sistemas de información a utilizar por los hoteles que pertenecen a ésta. Toda la organización busca nuevas formas de hacer las cosas en beneficio propio y de la organización. Posteriormente, los resultados obtenidos en esta búsqueda, contribuyen a la mejora de toda la cadena hotelera. En particular este aprendizaje puede extenderse hacia técnicas y herramientas de gestión más modernas y eficaces.

La relación entre la disponibilidad de asesores y el uso de los sistemas de información internos ha resultado negativa. La falta de consenso en la literatura respecto a esta influencia (Anderson y Lanen, 1999) y los resultados negativos en nuestra investigación, nos lleva a afirmar que la disponibilidad de asesores no influye en la elección del sistema de información interno.

## **2 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN**

Algunas limitaciones de la investigación cuantitativa de este trabajo, se derivan del pequeño tamaño de la muestra. Aunque el tamaño es suficiente para la aplicación de la metodología elegida, los Modelos de Ecuaciones Estructurales mediante algoritmos de mínimos cuadrados parciales (PLS), los resultados obtenidos mediante este método, deben ser interpretados con precaución.

Es por ello, que completamos nuestra investigación con un análisis cualitativo. Somos conscientes también de las limitaciones de este tipo de investigación, entre las que destacamos, la no extrapolabilidad de los resultados, si bien es cierto que nos permite profundizar en la investigación, añadiendo un conocimiento mayor de las relaciones analizadas.

Dada la especificidad del presente estudio, nos dirigimos a un único sector empresarial, y a un ámbito geográfico determinado, se puede inferir que es probable que las organizaciones que operan en entornos similares se vean afectadas por las mismas variables contextuales para la elección de los sistemas de información internos. Sin embargo, se hacen necesarias investigaciones posteriores para determinar estos resultados en otros entornos y zonas geográficas.

### **3 FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN**

Las futuras líneas de investigación que proponemos pretenden superar las limitaciones expuestas. Además, el propio desarrollo del trabajo y sus conclusiones nos han hecho encontrar nuevos focos de interés. Exponemos estas nuevas propuestas.

La consecución de una muestra mayor de organizaciones en los estudios propuestos, nos permitiría analizar la utilización de otras técnicas de gestión que no hemos podido analizar debido al pequeño número de organizaciones que los utilizaba en nuestro estudio.

De igual forma que hemos encontrado que los entornos dinámicos son una variable determinante para la selección de la estructura, la estrategia, la cultura organizativa y los sistemas de información internos. Consideramos que la posibilidad de realizar réplicas del estudio en otros entornos, para, poder comparar la estabilidad de las estimaciones y la consiguiente generalización de los resultados.

## Conclusiones

---

Nuestro estudio muestra un ámbito geográfico concreto. Creemos que la aplicación y análisis de nuestro modelo en otro ámbito geográfico, pueden suscitar la identificación de otras variables que determinen la elección del sistema de información interno, y de esta forma poder determinar las diferencias derivadas de las distintas culturas nacionales.

## **BIBLIOGRAFÍA**

---



## BIBLIOGRAFÍA

---



Abdel-Maksound, A.B. (2004). Manufacturing in the UK: contemporary characteristics and performance indicators. *Journal of Manufacturing Technology Management*, vol. 15, nº 2, pp. 155-171.

Abernethy, M. A.; Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behaviour and personnel controls. *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, pp. 233-248.

Abernethy, M. A.; Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 189-204.

## Bibliografía

---

- Abernethy, M.A. y Lillis, A. M. (1995) The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 1241-258.
- Abernethy, M.A.; Chua, W.F.; Luckett, P.F.; Selto, F.S. (1999). Research in managerial accounting: learning from others' experiences. *Accounting and Finance vol. 39*, pp.1-27.
- Abrahamson, E. (1991). Managerial fado and fashion: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, vol. 16, pp. 586-612.
- AECA (1994). *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España*. Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia.
- AECA (2005). *La Contabilidad de Gestión en las empresas hoteleras*. Documento nº 30 Serie Contabilidad de Gestión.
- AECA. (1990). *El Marco de la Contabilidad de Gestión*. Serie Principios de Contabilidad de Gestión., Documento nº 1.
- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability : an ethnography of management knowledge in British and German brewer. *Accounting Organizations and Society*, vol. 21 (1), pp. 139-174.
- Ahrens, T. (1997). Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewer. *Accounting Organizations and Society*, vol. 22 (4), pp. 617-637.
- Alvarez, M.J. y Cespedes, J.J. (2001). An análisis of environmental management organizational context and performance of Spanish hotels. *Omega*, vol. 29 (6), pp. 457-471.
- Alvarez, M.J.; De Burgos, J. y Céspedes, J.J. (2001). Grupos de interés y estrategias mediambientales de los hoteles españoles. *Revista del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Febrero-marzo*, pp. 163-181.
- Alvarez-Dardet, C. (1993). *Análisis Estratégico del coste: Estudio de un caso*, Ed. ICAC, Madrid.

## Bibliografía

---

- Amat, O. (1991). *Los sistemas de control en las empresas de alta tecnología: el caso de dos empresas del sector químico-farmacéutico*. ICAC.
- American Accounting Association AAA. (1959). *Report of the Committee on Management Accounting*.
- Amey, Ll. R. (1979b). *Budget planning and the control system*. London Pitman Press.
- Amey, Ll. R.(1979a). Towards a new perspective on accounting control. *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, pp. 247-258.
- Andersen, M y Rohde, C. (1994). *Empirisk undersogelse af Kalkulationspraksis*. Copenhagen: KPMG C. Jespersen.
- Anderson, S.W. (1995). A framework for assessing cost management system change: the case of activity based costing implementation at General Motors. *Journal of Management accounting*, otoño, pp. 1-51.
- Anderson, J.C.; Gerbing, D.W. (1988): Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach. *Psychological Bulletin*, n° 10, pp. 411-423.
- Anderson, S y Lanen, W. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management practices: the case of India. *Accounting Organizations and Society*, 24 pp. 379-412.
- Anderson, S. (1995). A framework for assessing cost management system change: the case od ABC implementation in the General Motors. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 1-51.
- Anderson, S. A., Hesford, J. W., & Young, S. M. (2002). Factors influencing the performance of activity-based costing teams: a field study of ABC model development time in the automotive industry. *Accounting Organizations and Society* 27, pp. 195–212.
- Anderson, S. W., Glenn, D., & Sedatole, K. L. (2000). Sourcing parts of complex products: evidence on transaction costs, high-powered incentives and ex-post opportunism. *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.723–749.



## Bibliografía

---

- Ansari, S.L. (1979). Towards an open systems approach to budgeting. *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, pp.149-161.
- Ansari, S.L.(1977). An integrated approach to control system design. *Accounting Organizations and Society*, vol. 2, pp. 101-112.
- Ansoff, H.I. (1984): *Implanting strategic management*. Prentice-Hall, Inc.
- Anthony, R.N. (1989). Reminiscences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1 pp. 1-20.
- Anthony, R.N. (2003). Management accounting: A personal history. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, pp. 249-253.
- Appleyard, T. y Pallett, S. (2000). *Two Anglo-German case studies: the manangement accounting implications of absorbing a new foreign subsidiary*. Report draft London CIMA.
- Argyris, C. (1964). *Integrating the individual and the organizations*. New York, John Wiley & Son Inc.
- Armstrong, P; Marginson, P. Edwards, P. y Purcell, J. (1996). Budgetary control and the labour force: finding from a survey of large British companies. *Management Accounting Research*, vol. 7, pp. 1-23.
- Arnal, J.; Del Rincón, D.; Latorre, A. (2001). *Investigación educativa: fundamentos y metodología*. Barcelona: Labor.
- Arnold, J.; Carsberg, B. y Scapens, R.W. (1980). *Topics in management accounting*. Ed. Philip Alan Publishers, Oxford.
- Asechemie, D.P. (1997). African labour systems, maintenance accounting and agency theory. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8,(4), August, pp. 373-392.
- Ashton, D.; Hopper, T. y Scapens, R.W. (1995). *Issues in management accounting*. Ed. Prentice-Hall, New York.

## Bibliografía

---

- Ask, U. y Ax, C. (1992). Trends in the development of product costing practices and techniques. Paper presented to the European Accounting Association Annual Congress, Madrid, Spain.
- Bagozzi, R.P. (1984). A prospectus for theory construction in marketing. *Journal of Marketing*, vol. 48, pp. 11-29.
- Baiman, S. (1990). Agency research in management accounting: a second look. *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, (4) pp. 1-39.
- Baines, A. y Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting Organizations and Society*, 28, pp. 675-698.
- Bakos, Y. (1991). A Strategic Analysis of Electronic Marketplaces. *MIS Quarterly* vol. 15 (3), pp 15-32.
- Baldauf, A., Reisinger, H., y Moncrief, W.C. (1999). Examining motivations to refuse in industrial mail surveys. *Academy of Marketing*, 46, spring, pp. 114-123.
- Ballas, A. y Venieris, G. (1996). A survey of management accounting in Greek firms. In Bhimani, A. (ed.) *Management Accounting European perspectives*. Oxford: Oxford University Press, pp. 123-139.
- Banker, R.D.; Potter, G. y Schroeder, R.G. (1993). Reporting manufacturing performance measures to workers: an empirical study. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 33-55.
- Baraldi, S. (1998). Management control system in NPOs: an Italian survey. *Financial Accountability & Management*, vol. 14, n° 2, pp. 141-164.
- Barclay, D.; Higgins, C.; y Thompson, R. (1995): The Partial Least Squares (PLS) Approach to Causal Modelling: Personal Computer Adoption and Use as an Illustration. *Technology Studies, Special Issue on Research Methodology*, n° 2(2), pp. 285-309.

## Bibliografía

---

- Barley, S.R., Meyer, G.W., Gash, D.C. (1988). Cultures of cultures: Academics, practitioners and the pragmatics of normative control. *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, pp. 24-60.
- Barney, J.B. (1986). Organizational cultural: can it be a source of sustained comparative advantage. *Academy of Management Review*, vol. 11, n° 3, pp. 656-665.
- Barret, S., and Konsynski, B. (1982). Inter-Organization Information Sharing Systems. *MIS Quarterly, Special Issue*.
- Bates, K.A.; Amundson, S.D.; Schroeder, R.G; Morris, W.T. (1995). The crucial interrelationship between manufacturing strategy and organizational culture. *Management Science*, vol. 41 n° 10 pp. 1565-1580.
- Baum, T. y Mudambi, R. (1995). An empirical analysis of oligopolistic hotel pricing. *Annals of Tourism Research*, Vol. 22, (3), pp. 501-516.
- Beach, R; Muhlemann, A.P.; Price, D.H.; Paterson, A; Sharp, J.A. (2001). The role of qualitative methods in production management research. *International Journal of Production Economics* vol. 74, pp. 201-212.
- Beerli, A. y Martín, J.D. (2003). Tourist' characteristics and perceived image of tourist destinations: a quantitative analysis – a case study of Lanzarote, Spain. *Tourist Management*, 25, pp. 623-636.
- Berland, N. (2001). Les roles du contrôle budgétaire.: un modèle d'interprétation. *Revue Française de Gestion*, sep-oct., pp- 111-120.
- Berné, C.; Pedraja, C.M. y Rivera, P. 1994. Los determinantes de la actitud del consumidor ante la publicidad: un estudio exploratorio. VII encuentros de Profesores de Marketing, San Sebastián, pp. 191-202.
- Berry, A.J.; Broadbent, J. y Otley, D. (1995). *The management control: theories issues and practices*. London McMillan Press Ltd.

## Bibliografía

---

- Bescos, P.L. (2003). New Tasks for Management Accounting. *2003 Management Accounting Section Research and Case Conference*. San Diego, California, january, 10-11.
- Bescos, P.L.; Cauvin, E.; Langevin, P. (2003). Criticisms of budgeting: a contingent approach. Paper to be present at 26<sup>th</sup> Congress of teh European Accounting Association, Sevilla España, abril.
- Bhagat, R.S. y McQuaid, S.J. (1982). Role of subjective culture in organizations: a review and direction for future research. *Journal of Applied Psychology*, vol. 67, pp. 653-685.
- Bhimani, A. (1996). *Management Accounting. European perspectives*. Oxford.
- Bhimani, A. (2003). A study of emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting Organizations and Society*, 28, (6), pp. 523-638.
- Bhimani, A. y Langfield-Smith, K. (2006). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, doi:10.1016/j-mar 2006-06-005.
- Birkinshaw, J.; Morrison, A. y Hulland, J. (1995). Structural and competitive determinants of a global integration strategy. *Strategic Management Journal*, vol. 16 (8), pp. 637-655.
- Bierley, J.A. (2001). Research into product costing practice: a European perspective. *European Accounting Association*, 10 (2) pp.215-256.
- Birnberg, J.G. (1998). Some reflections on the evolution of organizational control. *Behavioural Research in Accounting*, 10 (suplemento), pp. 27-46.
- Birnberg, J.G. (2000). The role of behavioural research in Management Accounting education in the 21<sup>st</sup> century. *Issues in Accounting Education*, vol. 15 (4), pp. 713-728.

## Bibliografía

---

- Birnberg, J.G.; Shields, M.D.; Young, S.M. (1990). The case for multiple methods in empirical accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting*, vol. 2, pp. 33–66.
- Birnberg, J.G.; Turopoles, L. y Young, M.S (1983). The organizational context of accounting. *Accounting Organizations and Society*, vol.8, pp. 111-129.
- Bjornenak, T. (1997). Conventional wisdom and costing practices. *Management Accounting Research*, 8 (4) pp. 367-382.
- Blanco Dopico, M.I. (1994). Contabilidad de costes. Ediciones Pirámide. Madrid.
- Blanco Ibarra, F. (1995). La contabilidad de dirección estratégica como apoyo a la excelencia empresarial. *Partida Doble*, n° 39, pp. 25-32.
- Bloom, M. (1998). Relationship among risk, incentive pay and organizational performance. *Academy of Management Journal*, 41, pp. 283-297.
- Bontis, N. (1998). Intellectual Capital: An exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, vol. 36 (2), pp. 63-76.
- Bonsón, E. y Martín, M. P. (1999). *Aplicación de los sistemas de inducción de árboles de decisión a la gestión empresarial: Toma de decisiones y control de tareas de decisión*. En: Bonson, E. (Coord.): *Tecnologías inteligentes para la gestión empresarial*. Editorial Rama. Madrid. Pp. 115-131.
- Bontis, N., Crossan, M.M. y Hulland, J. (2002). Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. *The Journal of Management Studies*, 39 (4): 437-469.
- Boon, A.N.A.M.; Roozen, R.A. y de Weed, R.J. (1994). *Kosteninformatie in de Nederlandse industrie, in Relevantie, Methoden en Ontwikkelingen*. Rotterdam: Coopers & Lybrand.
- Bourn, M., & Ezzamel, M. (1986). Organizational culture in hospitals in the National Health Service. *Financial Accountability and Management*, pp. 203–225.
- Breiter, D. y Bloomquist, P. (1998). TQM in American hotels. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. feb. Vol.39, pp.26,34.

## Bibliografía

---

- Brierly, J.A. (2001). Research into product costing practice: a European perspective. *The European Management Review*, 10:2, pp. 215-256.
- Bright, J.; Davies, R.E.; Downes C.A. y Sweeting, R.C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting Research*, 3 (3) pp. 201-211.
- Bromwich, M. y Bhimani, A. (1994). *Management Accounting: Pathways to progress*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Bromwich, M., Bhimani, A. (1989). *Management Accounting; evolution not revolution*. Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Brown, A. and Starkey, K. (1994): The effect of organizational culture on communication and information. *Journal of Management Studies*, vol. 31, pp. 807-827.
- Brownell, P. (1982). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20, pp. 12-27.
- Brownell, P. (1987). The role of accounting information, environment and management control in multi-national organisations. *Accounting and Finance*, 27, pp. 1-16.
- Brownell, P. (1995). *Research Methods in Management Accounting*. Coopers & Lybrand and the Accounting Association of Australia and New Zealand.
- Brownell, P. y Merchant, K. (1990). The budgetary and performance influences of product standardisation and manufacturing process automation. *Journal of Accounting Research*, 28(2), pp. 388-397.
- Bruggeman, W. y Slagmulder, R.(1995). The impact of technological change on management accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 6, 3, Sep., pp. 241-252.
- Bruns, W. y Waterhouse, J. (1975). Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, 19, pp. 177-203.

## Bibliografía

---

- Bruns, W.J. y McKinnon, S.(1993). Information and managers: a field study. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 54-108.
- Bryman, A. (1988). *Quantity and Quality in Social Research*. London Unwin Hyman.
- Buendía, L.; Colás, P. y Hernández, F. (1998): Métodos de investigación en psicopedagogía. Madrid, McGraw-Hill.
- Burns, J. (1995). The institutionalization of accounting routines. KENAO Ltd. En Vagneur, Wilkinson y Berry (eds.).
- Burns, T. y Stalker, G.M. (1961): *The management of innovation*. Tavistock, London.
- Byrda, T. A.; Thrasher, E. H.; Langc, T. y Davidson, N. W. (2005). A process-oriented perspective of IS success: Examining the impact of IS on operational cost. *Omega*. N° 34, pp. 448-460.
- Caldwell, D.F. y O'Reilly, C.A. III (1990). Measuring Person–Job Fit With a Profile-Comparison Process. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 75, December, pp. 648-657.
- Callahan, C. M. y Gabriel, E. A. (1998). Information in imperfectly competitive markets: a theoretical and empirical investigation. *Contemporary Accounting Research*, vol. 15 (4), pp. 419-455.
- Callahan, C.M. y Gabriel, E. A. (1998). Information in imperfectly competitive markets: a theoretical and empirical investigation. *Contemporary Accounting Research*, vol. 15. pp. 419-455.
- Cals, J. (2000). La recepción turística y la política de turismo de la democracia en España. (1977-1988): entre la descentralización y los cambios en los mercados. *Papers de Turisme*, n° 27, pp. 75-100.
- Caplan, E.H. (1971). *Management Accounting and behavioural science*. Addison Wesley Publishing Company. Massachusetts.
- Carmines EG. y Zeller RA. (1979) *Reliability and Validity Assessment*. London: Sage Publications.

## Bibliografía

---

- Carmona, S.M; Ezzamel, M.; y Gutierrez, F. (1997). Control and Cost Accounting Practices in the Royal Tobacco Factory of Seville', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22(5) pp. 411-446.
- Carmona, S.M; Ezzamel, M.; y Gutierrez, F. (1998). Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in the Royal Tobacco Factory of Seville. *Accounting Historians Journal*, vol. 25 (1), pp.115-147.
- Carmona, S.M; Ezzamel, M.; y Gutierrez, F. (2002). The Relationship between Accounting and Spatial Practices in the Factory. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, pp. 239-274.
- Cea, M.A.(2001). *Metodología cuantitativa. Estrategias y técnicas de investigación social*. Editorial Síntesis, Madrid.
- Cepeda y Roldan, (2004). Aplicando en la práctica la técnica PLS en la administración de empresas. XIV Congreso de ACEDE Murcia.
- Cescon, F. (1999). Cost accounting and management accounting in Italian manufacturing firms. Papers presented to the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure—chapters in the history of American industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- Chapman, C. S. (1998). Accountants in organizational networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), pp. 737–766.
- Chapman, C.S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, pp. 189-205.
- Charalambos, S.C. (2004). Enterprise resource planning systems' impact on accounting processes. *Business Process Management Journal*, vol. 10, pp. 234-247.
- Chenhall, R. H. (1997). Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8 187–206.



## Bibliografía

---

- Chenhall, R.H. (2003): Management control systems design within its organizational context: finding from contingency-based research and directions for the future. *Accounting Organizations and Society*, vol. 28, pp. 127-168.
- Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, pp. 395-422.
- Chenhall, R.H. y Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, n°9, pp. 1- 19.
- Chenhall, R.H. y Langfield-Smith, K. (1998b). The relationship between strategies priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach *Accounting Organizations and Society*, n° 23, pp. 243-264.
- Chenhall, R.H. y Morris, D. (1986). The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, vol. 61, Enero, pp. 16-35.
- Chia, Y.M. (1990): Is there a Contingency Theory of Management Accounting System Design. *Singapore Accountant*, may, pp. 11-32.
- Chiavenato, I. (1999): *Introducción a la Teoría de la Administración*. McGraw-Hill Internamerciana. Colombia.
- Child, J., & Mansfield, R. (1972). Technology, size and organizacional structure. *Sociology*, 6, pp. 369-393.
- Chin, W. W., (2000). Frequently Asked Questions – Partial Least Squares & PLS-Graph. Home Page. [On-line]. Available: <http://disc-nt.cba.uh.edu/chin/plsfaq.htm>
- Chin, W.W. (1998a): Issues and Opinion on Structural Equation Modeling, *MIS Quarterly*, 22(1) March: vii-xv.

## Bibliografia

---

- Chin, W.W. (1998b): *The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling*, en G.A. Marcoulides [ed.]: *Modern Methods for Business Research*, pp. 295-336. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Publisher.
- Chin, W.W.; Marcolin, B.L. & Newsted, P.R. (2003): A partial least squares latent variable modeling approach for measuring interaction effects: results from a Monte Carlo simulation study and an electronic mail emotion/ adoption study. *Information Systems Research*, vol. 14(2), pp. 189-217.
- Chin, W.W. y Newsted, P.R. (1999): *Structural Equation Modeling Analysis with Small Samples Using Partial Least Squares*. En R. Hoyle [ed.]: *Statistical Strategies for Small Samples Research*, pp. 307-341. Sage Publications.
- Cho, V. y Wong, J.(1997). Using a service gap approach to measure management views regarding the effectiveness of the hotel accounting information system. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, vol. 4, pp. 32-49.
- Choi, T. y Chu, R. (2001). Determinants of hotel guests' satisfaction and repeat patronage in the Hong Kong hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 20, 3, September, pp. 277-299.
- Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), pp.268-276.
- Chong, V.K. (1996). Management accounting systems task uncertainty and managerial performance: a research note. *Accounting Organizations and Society*, 21, pp. 415-421.
- Choudhury, N. (1986). In search of relevance in management accounting research. *Accounting and Business Research*. 61, (1) pp. 16-35.
- Chua, W.F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, vol. 61, n° 4, pp. 601-632.
- CIMA, (1993). *Performance mesurament in the manufacturing sector*. Chartered Institute of Management Accountants, London.

## Bibliografía

---

- Cinquini, L.; Collini, P.; Marelli, A.; Quagli, A y Silvi, R. (1999). A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms. Papers presented to the European Accounting Association Annual Congress, Bordeaux, France.
- Clancy, D.K. y Collins, F. (1979). Informal accounting information systems: some tentative finding. *Accounting Organizations and Society*, vol. 4, pp. 23-30.
- Clarke, P.J. (1992). Management accounting practices in Irish manufacturing businesses: a pilot study. Proceeding of the annual conference 1992. *The Irish Accounting and Finance Association*, pp. 17-34.
- Clarke, P.J. (1997). Management accounting practices in large Irish manufacturing firms. *Irish Business and Administrative Research*, 18, pp. 136-152.
- Clinton, B.D. y Van der Merwe, A. (2006). Management Accounting approaches, techniques and management processes. *Cost Management*, may/jun, n° 20, pp. 14-22.
- Coad, A.F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10 pp. 109-135.
- Coase, R.H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, pp. 387-405.
- Coates, J.B. y Longden, S.G. (1989). *Management accounting: the challenge of technological innovation*. London. Chartered Institute of Management Accountants.
- Cohen, S.G. y Bailey, D.E. (1997). What makes teams work: Group effectiveness research from the shop floor to the executive suite. *Journal of Management*, Vol. 23, pp. 239-290.
- Colier, P. y Berry, A. (2002). Risk in the process of budgetary. *Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 193-204.
- Collier, P. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 16,3, Sep., pp. 321-339.

## Bibliografía

---

- Collier, P. y Gregory, A. (1995). *Management Accounting in Hotel Groups*. London Chartered Institute of Management Accountants.
- Colville, I. (1981).Reconstructing behavioural accounting. *Accounting, Organizations and Society, Vol. 2, pp. 119-132*.
- Contractor, F.J. y Kundu, S.K. (1998) Modal choice in a world of alliances: analyzing organizational forms in the international sector". *Journal of International Business Studie. Secon quarter, pp. 325-357*.
- Cooke, R. y Rousseau, D. (1988): Behavioural norms and expectations: a quantitative reproach to the assessment of organisational culture. *Group and Organizational Studies, 13 pp. 245-273*.
- Cooper, R. (1983). Tidiness, muddle and things: commonalities and divergences in two approaches to management accounting research. *Accounting, Organizations and Society, vol. 8, n° 2/3, pp. 269-286*.
- Cooper, R. (1996). Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan. *Management Accounting Research, n° 7 pp. 219-246*.
- Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1991). *The design of Cost Management Systems: Text, cases and reading*. Englewood Cliffs, NJ Prentice Hall.
- Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston MA: Harvard Business School Press.
- Cruz, S. (2002) Desarrollo y validación de escalas de medición objetivas y subjetivas para variables complejas: un ejemplo relativo al constructo desempeño organizativo. VIII Taller Metodológico de ACEDE, Benicasim (Castellon). Mayo.
- Cuervo Garcia, A. (2001). *Introducción a la Administración de Empresas*. Civitas. (Cuarta ed.).
- Damgaard, T; Freytag, P. V. y Darmer, P. (2000). Qualitative methods in business studies. *Advances in Business Marketing and Purchasing, vol. 9, pp. 143-186*.

## Bibliografía

---

- Daniel, S.J. y Reitsperger, W.D. (1992). Management control system for quality: an empirical comparison of the US and Japanese Electronic industries. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 64-78.
- Darr, E.D.; Argote, I. y Apple, D (1995): The acquisition, transfer and depreciation of knowledge in service organizations: productivity in franchises. *Management Science*, 41, pp. 150-162.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drives of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, pp. 383-409.
- De Velli, R.F. (1991). *Scale Development. Applied Social Research Methods series*. London; Sage Publications.
- Dekker, H. (2004). Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 27-49.
- Del Ricon, D.; La Torre, A.; Arnal, J. y Sans A. (1995). *Técnicas de investigación en ciencias sociales*. Ed. Dykinson. Madrid.
- Deleone, H. W., y McLean, E. R. (1993). Information systems success: the quest for dependent variable. *Information systems research*, 3(1), 60-95.
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (1992). Information systems success: the quest for the dependent variable. *Information Systems Research*, 3, 60-95.
- Dent, J.F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°1/2, pp. 3-25.
- Denzin, N.K. (1986). *The research act: a theoretical introduction to sociological method*. McGraw Hill. 3ra. Ed.
- Denzin, N.K. (1970). *Sociological Methods: a source book*. Aldine Publishing Company. Chicago.
- Dermer, J.D. y Lucas, R.G. (1986). The illusion of managerial control. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 6 pp. 471-482.

## Bibliografía

---

- Dess, G.P. y Davis, P.S. (1984). Porter's Generic Strategies as Determinants of Strategic Group Membership and Organizational Performance. *Academy of Management Journal*; pp. 467-488.
- Dewar, R.D.; Whetten, D.A.; Boje, D. (1980). An examination of the reliability and validity of the Aiken and Hage scale of utilization, formalization and task routines. *Administrative Science Quarterly*, 25, pp. 120-128.
- Dickson, D.R.; Ford, R.C. y Upchurch, R. (2006). A case de study in hotel organizational alignment. *International Journal of Hospitality Management*, vol. n° 25 (3), pp. 463-477.
- DiMaggio, W., y Powell, P. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Doll, W. J., & Torkzadeh, G. (1988). The measurement of enduser computing satisfaction. *MIS Quarterly*, 12, 258-274.
- Donaghy, K.; McMahon, U. y McDowell, D. (1995). Yield management: an overview. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 14, June pp, 139-150.
- Dong, L. Frank, E. y Kramer, S (2005). Ensembles of balanced nested dichotomies for multi-class problems. In Proc 9th European Conference on Principles and Practice of Knowledge Discovery in Databases, Porto, Portugal, pp, 84-95.
- Dotchin, J.A. y Oakland, J.S. (1994). Total Quality management in services. Part 2: service quality. *International Journal of Quality & Reliability Management*, vol 11, n° 3 pp. 24-42.
- Douglas, A., y Conger, J. (2003). Why leadership-development efforts fail. *Sloan Management Review*, vol. 44, n° 3, pp. 83-88.
- Drazin, R. y Van de Ven, A.H. (1985). Alternative forms of fit in Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, vol. 30, pp. 514-539.
- Drives, M.J. y Mock, T.J. (1975). Human information processing, decision style theory and accounting information system. *The Accounting Review*, vol. 50, pp. 490-509.

## Bibliografía

---

- Druker, P.F. (1992). La nueva revolución de la productividad. *Harvard-Deusto Business Review*, n° pp. 4-13.
- Drury, C. y Tayles, M. (1994). Product costing in UK manufacturing organizations. *European Accounting Review*, 3, (3), pp. 443-469.
- Drury, C. y Tayles, M. (1995). Issues arising from surveys of Management Accounting practice. *Management Accounting Research*, 6 (3) pp.267-280.
- Drury, C. y Tayles, M. (1997). Evidence on the financial accounting mentality debate: a research note. *British Accounting Review*, 29 (3) pp. 263-276.
- Drury, C. y Tayles, M. (2000). *Cost system design and profitability analysis in UK companies*. London. Chartered Institute of Management Accountants.
- Drury, C. y Tayles, M. (2006). Profitability analysis in UK companies: an exploratory study. *The British Accounting Review*, aceptado en mayo, available on line.
- Drury, C.; Braund, S. Osborne, P. y Tayles, M. (1993). *A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies*. London. Chartered Institute of Management Accountants.
- Dunk, A. (1993). The effects of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, 2, pp. 400-410.
- Dunk, A.S. (1989). Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: a note. *Accounting, Organizations and Society*, 14, pp. 321-324.
- Dyas, G. P., & Thanheiser, H. T. (1976). *The emerging European enterprise—strategy and structure in French and German industry*. London: MacMillian.
- Earley, P. C., & Kanfer, R. (1985). The influence of component participation and role models on goal acceptance, goal satisfaction, and performance. *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*, 36, 378-390.
- Eduards, K.A. y Emmanuel, C.R. (1990). Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*, 1 (1), pp. 51-63.

## Bibliografía

---

- Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy Management Review*, vol. 14, pp. 532–550.
- Ekholm, B. y Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, 9:4 pp. 519-539.
- Elliot, R. K. (1991). The third wave breaks on the shores of accounting. *Accounting Horizons*, Junio, pp. 61–85.
- Emmanuel, C.; Gernon, H. y Gray, S.J. (1998). An approach to teaching international management accounting and control: Integrating corporate strategy, organizational structure and culture. *Journal of Accounting Education*, vol. 16, Winter, pp. 65-84.
- Emmanuel, C.; Otley, D. y Merchant, K. (1991). *Accounting for Management Control*. Londres Chapman&Hall. Segunda edición impresa.
- Enz, C.A. y Siguaw, J.A. (2000). Best practices in service quality. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, october pp. 20-29.
- Epstein, M. J. y Manzoni J.F. (2002). Reconciling conflicting roles of budgets: review and survey of corporate practice. Working paper Rice University INSEAD.
- Ernst & Young. (2003). The state of management accounting. *The Ernst & Young and IMA survey*. [www.ey.com](http://www.ey.com).
- Erto, P. y Vanacore, A. (2002). Probabilistic approach to measure hotel service quality. *Total Quality Management and Business Excellence*, vol. 13, no. 2, pp. 165-174.
- Escobar Pérez, B. y Lobo Gallardo, A. (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXI, nº 111, pp. 245-286.
- Espinpo-Rodríguez, T.F. y Padrón-Rovira, V. (2005). La decisión de externalizar servicios bajo una perspectiva estratégica: una aplicación empírica. *Revista europea de dirección y economía de la empresa*, vol.14, (3), pp. 59-80.



## Bibliografía

---

- Esteban, A. (1995). "Previsiones de la demanda turística española nacional e internacional". Comunicación presentada en el V Congreso Nacional de Economía. Las Palmas de Gran Canarias.
- Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1, pp. 181-197.
- Ezzamel, M. (1994). The emergence of the accountant in the institutions of the ancient Egypt. *Management Accounting Research*, vol. 5 (3/4), pp. 221-246.
- Ezzamel, M. y Hart, H. (1987). *Advanced management accounting: an organizational emphasis*, Ed. Cassel Education. London.
- Falk, R.F.; Miller; N.B. (1992): *A Primer for Soft Modeling*. Akron, Ohio: The University of Akron.
- Fernández, A y Muñoz, M.C. (1997). *Contabilidad de gestión y excelencia empresarial*. Editorial Ariel, S.A. Barcelona.
- Ferrer Piqueras, M. (1986). Análisis Económico de la Gestión de la Empresa Hotelera. Tesis Doctoral. Universidad de Valencia.
- Finkelstein, S y Hambrick, D.C. (1996). *Strategy Leadership: top executive and their effect on Organization*. Minneapolis West.
- Fisher, C. (1996). The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements: a research note. *Accounting Organizations Society*, vol. 21, pp. 361-369.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by levels of complexity. *Journal of Accounting Literature*, nº 14, pp. 24-53.
- Flamholtz, E. (1983). Accounting budgeting and control system in their organizational context: theoretical and empirical perspective. *Accounting Organizations and Society*, vol. 8 nº 2/3 pp. 153-169.

## Bibliografía

---

- Fleischman, R. K. y Parker, L. D. (1991). British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management. *The Accounting Review*, vol, 66, pp. 361-375.
- Fornell, C. (1982): *A Second Generation of Multivariate Analysis: An Overview*. en C. Fornell [ed.]: *A Second Generation of Multivariate Analysis*, 1: 1-21. New York: Praeger Publishers.
- Fornell, C.; Larcker, D.F. (1981): Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, vol. 18, February, pp. 39-50.
- Foster, G., & Swenson, D. W. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 107-139.
- Frank, E. y Pfahringer, B (2006). Improving on Bagging with Input. *In Proc 10th Pacific-Asia Conference on Knowledge Discovery and Data Mining, Singapore. Springer*.
- Fridolin, X. (1995). Factores claves de éxito del sector industrial hotelero. Madrid. Instituto de Estudios Turísticos.
- Friedman, A.L. y Lyne, S.R. (1995). *Activity based techniques: the real life consequences*. London CIMA
- Friedman, A.L. y Lyne, S.R. (1999). *Success and failure of Activity based techniques*. London CIMA
- Frucot, V. y Shearon, W.T. (1991): Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfactions. *The Accounting Review*, 66 (1), pp. 80-99.
- Fullerton, R. R., y McWatters, C. S. (2002). The role of performance measures in relation to the degree of JIT implementation. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, pp. 711-735.

## Bibliografía

---

- Fuschs, P. H., Mifflin, K. E., Miller, D., & Whitney, J. O. (2000). Strategic integration: competing in the age of capabilities. *California Management Review*, Spring, pp. 118-147.
- Gafvelin, S y Kamola, A. (1996). Budget-til vilken nytta? Magisteerupsats vi Företagsekonomia Institutiones.Uppsala Universitet.
- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Gamble, P.R. y Gibson, D.A. (1999). Executive values and decision making: the relationship of culture and information flow. *Journal of Management Studies*, vol 36:2, marzo, pp. 217-240.
- Garcia Ferrando, M. (1996). *La encuesta* En: M. Garcia Ferrando, J. Ibáñez y F. Alvira: *El análisis de la realidad social. Métodos y técnicas de investigación*. Madrid, Alianza Universidad Textos.
- Garcia-Falcón, J.M. y Medina-Muñoz, D. (1999): The relationship between hotel companies and travel agencies: an empirical assessment of the US market. *The service Industries Journal*, 19 (4) pp. 102-122.
- Garcia-Tenorio, J. Y Perez, M.J. (2001). Más allá de la estrategia empresarial: el pensamiento estratégico coherente. *Economía Industrial*, nº 338, pp. 133-143.
- Garg, A.; Ghosh, D.; Hudick, J; Nowacki, C. (2003). Roles and practices in management accounting today. *Strategic Finance*, july, pp. 30-35.
- Garner, S.P. (1947) Historical development of cost accounting, *The Accounting Review*, vol. 22 (4), pp. 385-389.
- Garrigós Simón, F. J.; Palacios Marqués, D. y Lapiedra Alcamí.R. (1999). Las Tecnologías de información y las alianzas estratégicas como fuentes de ventaja competitiva en el sector turístico. TURITEC. Universidad de Málaga.
- Garrigos-Simon, F.J. y Narangajavana, Y. (2005). Competitive strategies and performance in Spanish hospitalito firms. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. vol. 17, pp. 22-38.

## Bibliografía

---

- Gefen, D.; Straub, D.W. y Boudreau, M.C. (2000). Structural equation modelling and regression: guidelines for research practice. *Association for Information Systems*, vol. 4 art. 7, august.
- Gerdin, J. (2005a). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting Organizations and Society*, vol. 30, pp. 99-126.
- Gerdin, J. (2005b). The impact of departmental interdependencies and management accounting system use on subunit performance: a second look. *The European Accounting Review*, 14, pp. 335-340.
- Gietzman, M. B. (1996). Incomplete contracts and the make or buy decision: governance design and attainable flexibility. *Accounting, Organizations and Society*, 21, pp. 611-626.
- Giner A.; Aparisi, J.A. y Ripoll, V. (2003). Una aproximación a la Implantación del Cuadro de Mando Integral en el Sistema Portuario Español: el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia. VIII Congreso Internacional de Costes y I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos, Punta del Este (Uruguay).
- Girod-Seville, M. y Perrot, V. (1999). *Le problème des critères de validité de la connaissance dans les épistémologies constructivistes: une solutions pragmatista? Épistémologies(s) constructiviste (s), en Sciences de Gestion*, Paris, Economía.
- Glader, S.; Johansson, C.; Nilsson, J.; Nilsson, G. y Samuelson, S. (1996). *Ekonomistyrning i svenska börsföretag. Rapport från sektionen för resovisning och finansiering Stockholm*. Stockholm School of Economics.
- Glaser, B. y Strauss, A. (1967): *The discovery of grounded theory: strategy of qualitative research*, London: Wiedenfeld and Nicholson.
- Goddard, A. (1997a). Organizational culture and budgetary control in a UK local government organizations. *Accounting and Business Research*, pp.111-123.

## Bibliografía

---

- Goddard, A. (1997b). Organizational culture and budget related behaviour—a comparative contingency study of three local government organizations. *International Journal of Accounting*, 32(1), pp. 79–98.
- Goodman, E.A. (2001). The competing values framework: understanding the impact of organizational culture on the quality of work life. *Organization Development Journal*, vol. 19, n° 3, pp. 56-68.
- Gordon, L.A. y Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organizational structure: an empirical investigation. *Accounting Organizations and Society*, 9, pp. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984): Appropriateness of accounting data in performance evaluation: and empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting Organizations and Society*, vol. 9, pp 125-136.
- Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, vol. 31, pp. 828-853.
- Govindarajan, V. y Fisher, J. (1990). Strategy, control systems and resource sharing: effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, 33, 259–285.
- Govindarajan, V. y Gupta, A.K. (1985). Linking control system to business strategy: impacting performance. *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, pp 51-66.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems and resource sharing: effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, 33, 259–285.
- Granlund, M y Lukka, K. (1998a). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture context. *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 185-211.

## Bibliografía

---

- Granlund, M y Lukka, K. (1998b). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research* vol. 10, pp. 153-179.
- Granlund, M y Lukka, K. (2004). Strategic Management Accounting. Constructuons in Organizations. Turku School of Economics and Business administration Publications.
- Grant, R.M., Shani, R. y Krishman, R. (1994). TQM's challenge to management theory and practice. *Sloan Management Review*, vol. 35, pp. 25-35.
- Groot, T.L.C.M. y Merchant, K.A. (2000). Control of international joint ventures. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, (6),pp. 579-607.
- Gruton, A. (1999). Bye, bye budget....the annual budget is dead. Accountancy, march, p. 60.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24(7), pp. 583-595.
- Guilding, C., Carvens, K. S. y Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11 pp. 113-135.
- Guilding, C.; Lamminmaki, D. y Drury, C. (1998). Budgeting and standard costing practices in New Zeland and the United Kingdom. *The International Journal Accounting*, vol. 33, n° 5, pp. 569-588.
- Gul, F.A. y Chia, Y.M. (1994): The effects of Management Accounting Systems, perceived environmental uncertainty and decentralizations on Managerial Performance: a test of three-way interaction. *Accounting Organizations and Society*, n° 19. pp. 413-426.
- Gutierrez, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *Revista Española de Historia de la Contabilidad*, n° 2, pp. 100-122.
- Hage, J. (1980) *Theories of Organizations*. New York: John Wiley and Son. Inc.

## Bibliografía

---

- Hair, J.F.; Anderson, R.E.; Tatham, R.L.; Black, W.C. (1995). *Multivariate, data analysis*, 4ª edición. Prentice Hall.
- Haka, S. (1987). Capital budgeting techniques and firm specific contingencies: a correlational analysis. *Accounting, Organizations, and Society*, vol. 12(1), 31–48.
- Haldma, T. y Lääts, K. (2002). Contingentes influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, pp. 379-400.
- Haldma, T., Peet, P. Lääts, K. y Justus, K. (1998) Cost accounting practice in Estonia companies. Paper presented to the European Accounting Association Annual Congress, Antwerp, Belgium.
- Hall, R.H. (1996). *Organizaciones, estructuras, procesos y resultados*. Prentice Hall.
- Hambric, D.C. (1983a). An Empirical Typology of Mature Industrial-Product Environments. *Academy of Management Journal*, pp.213-230.
- Hambrick, D.C. (1983b): Some test of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. *Academy of Management Journal*. vol. 26, n° 7 pp. 885-916.
- Hansen, S.C. y Van der Stede, W.A. (2004). Múltiple facets of budfeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, pp. 415-439.
- Harrison, G.L. (1992). The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job-related attitudes. *Accounting Organizations and Society*, vol. 17, pp. 1-15.
- Harrison, G.L. (1993). Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style, the influence of national culture and personality. *Accounting, Organizations and Society*, 18, pp. 319-339.
- Harrison, G.L. y Mckinnon, J. (1999). Cross cultural research in management accounting systems design: a review of the current state. *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, pp. 483-506.

## Bibliografía

---

- Hartmann, F. (2000). The appropriateness of RAPM: towards the future development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 451-482.
- Hayes, D. (1977). The contingency theory of management accounting. *The Accounting Review*, nº 52 (1), pp. 22-39.
- Hayes, R., Wheelwright, S.C., Clark, K.B. (1988). Restoring our competitive edge: competing through manufacturing. New York: Free Press.
- Hendricks, J.A. (1988). Applying cost accounting to factory automation. *Management Accounting (US)*, 70 (6) pp. 24-30.
- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy. A resource-based perspectiva. *Accounting, Organizations and Society*, nº 31, pp. 529-558.
- Hirst, M. K. (1983). Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behaviour. *Journal of Accounting Research*, 21(2), pp. 596-605.
- Hodge, B.J.; Anthony, W.P. y Gales, L.M. (2003). *Teoría de la organización. Un enfoque estratégico*. Pearson. Prentice Hall. 6º Ed.
- Hofstede, G. (1968). *The game of budget control*. Assen: Van Gocum.
- Hogarth, R. M. (1993). Accounting for decisions and decisions for accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 407-424.
- Holzer, H.P. y Norreklit, H. (1991). Some thoughts on the cost accounting developments in the United States. *Management Accounting Research*, 2 (1) pp. 3-13.
- Hope, J. y Fraser, R. (2000). Beyond Budgeting. *Strategic Finance*, October, pp. 325-342.
- Hopper, T. y 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, nº 5, pp. 429-465.



## Bibliografía

---

- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accounting systems, *Accounting, Organizations and Society*, 16, pp. 7-17.
- Hopwood, A.G. (1972a). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research, supplement*, pp. 156-182.
- Hopwood, A.G. (1972b). Organizational and behavioural aspects of budgeting and control. En Arnold, Carsberg y Scapens, (eds). (1980), pp. 221-240.
- Hoque, Z. y James, W. (2000). Linking size and markets factors to balanced scorecard: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, vol 12, pp. 1-17.
- Horngrén, CH. T.; Foster, G.; Datar, S. M. (2000). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. Prentice Hall.
- Horngrén, Ch.T. (1982): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, New Jersey: Prentice Hall.
- Hosking, K. W. y Macve, R. H. (1988). The genesis of accountability: the west point connection. *Accounting Organizations and Society*, vol. 13, (1), pp. 37-73.
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies. *Strategic Management Journal Vol. 20, Issue 2, february 1999*, pp.195-204.
- Humphey, C. y Scapens, R.W. (1992). *Theories and case studies: limitation or liberation*. Working Paper 92/4 University of Manchester.
- Hussain, M y Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: A new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal vol. 15*, pp. 162-183.
- ICTE, Instituto para la Calidad Turística Española. (2002). Reunión del grupo de trabajo de técnicos de calidad de comunidades autónomas.
- IET. (2005). *Coyuntura Turística*. Instituto de Estudios Turísticos. Ministerios de Industria Turismo y Comercio.

## Bibliografía

---

Iivary, J. (1992). The organizational fit of information systems. *Journal of Information Systems*, vol. 2, pp. 3-39.

IMA (1983). –Institute of Management Accountants. [www.imanet.org](http://www.imanet.org)

Imoisili, O. A. (1985). *Task complexity, budget style of evaluating performance and managerial stress: an empirical investigation*. Unpublished dissertation, Graduate School of Business, University of Pittsburgh.

INE. (2005). INEbase. Instituto Nacional de Estadística. [www.ine.es](http://www.ine.es)

Íñiguez, L. (1995). Métodos cualitativos en Psicología Social. *Revista de Psicología Social Aplicada*, vol. 5, n°1/2. pp. 5-26.

Innes, J. y Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Review*, vol. 1 (1), pp. 3-19.

Innes, J. y Mitchell, F. (1994). A survey of ABC in UK's Largest Companies, Working Paper.

Innes, J. y Mitchell, F. (1995). A survey of activity -based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, vol. 6, n° 2, pp. 137-153.

Innes, J.; F. Mitchell y D. Sinclair (2000). Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 349-362.

Institute of Management Accountants (1983). *Definition of Management Accounting*.

Ittner, C. y Larcker, D.F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 332, pp. 349-410.

Jazayeri, M y Hopper, T. (1999). Management accounting within world class manufacturing: a case of study. *Management Accounting Research*, 10 (3) pp. 263-301.

Jensen, M. C. (2001). Corporate budgeting is broken: let's fix it. *Harvard Business Review*, november, pp. 22-24.

## Bibliografía

---

- Jeringan, I.E. (2002). Dimensions of work satisfaction as predictors of commitment type. *Journal of Managerial Psychology*, vol. 17, pp. 564-579.
- Jermias, J. y Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, 15, pp. 179-200.
- Jick, T.D. (1979). Mixing qualitative and quantitative methods: triangulation in actions. *Administrative Science Quarterly*, vol. 24, diciembre, pp. 602-610.
- Johansson, J.K. y Yip, G.S. (1994). Exploiting globalization potential: US and Japanese strategies. *Strategic Management Journal*, vol. 15 (8), pp. 579-601.
- Johnson, H.T. y Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston MA: Harvard Business School Press.
- Jones, C. (2002). Facilities management in medium-size UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 14/2, pp. 72-80.
- Kajüter, P. y Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, vol. 16, pp. 179-204.
- Kajüter, P. y Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16, pp. 179-204.
- Kalagnanam, S.S. y Lindsay, R.M. (1998). The use of organic models of control in JIT firms: generalising Woodward's finding to modern manufacturing practices. *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, pp. 1-30.
- Kamm, J. (1980). *The balance of innovative behaviour and control in new product development*. DBA Dissertation, Harvard University.
- Kanter, R.M. (1983). *The change masters: Innovations for productivity in the American corporation*. New York: Simon and Schuster.

## Bibliografía

---

- Kaplan, R.S. (1984). Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101.
- Kaplan, R.S. (1988). One cost system inn't enough. *Harvard Business Review*, January February, pp. 61-66.
- Kaplan, R.S. (1990) Contribution margin analysis: no longer relevant. *Journal of Management Accounting Research*, 2 pp. 2-15.
- Kaplan, R.S. y Norton, D. (1992). The balanced scorecard: measures the drive performance. *Harvard Business Review*, vol. 1, pp. 71-79.
- Kast, F. E. y Rosenzweig, J. E. (1992): *Administración en las Organizaciones. Enfoque de Sistemas y de Contingencias*. McGraw-Hill. Mexico., 2ª edición. Traducción al castellano de su obra de (1985): *Organization and Management: A systems and contingency approach*. McGraw Hill. Nueva York. Cuarta Edición.
- Kato, Y. Boer, G. y Chow, C. W. (1995). Target Costing: an integrative management process. *Journal of Cost Management*, 9 pp. 39-51.
- Katz, D. y Kahn, R.L. (1966). *The social psychology of organizations*. New York, John Wiley & Son Inc.
- Kwansa, F. (1999). The Uniform System of Accouns for the Lodging Industry. Its Importance to and Use by Hotel Managers *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 40, No. 6, pp. 88-94
- Kehoe, B.P. (1996). *Zen and the Art of the Internet* (4th edn). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Keidel, R. W. (1994). Rethinking organizational design. *Academy of Management Executive*, 8(4), pp.12-17.
- Kellet, B. M. y Sweeting, R. C. (1991). Accounting innovations and adaptations: a UK case. *Management Accounting Research*, 2 (1) pp. 15-26.
- Khandwalla, P. (1972). The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 275-285.

## Bibliografía

---

- Khandwalla, P. (1977). *Design of organizations*, New York, Harcourt Brace Jovanovich.
- KingJenene, C. A. y Garey, G. (1997). Relational quality in service encounters. *International Journal of Hospitality Management*, vol. 16, marzo, pp. 39-63.
- Klassen, R.D. y Whybark, D.C. (1999a). The Impact of Environmental Technologies on manufacturing Performance. *Academy of Management Journal*, vol. 42(6), pp. 599-615.
- Klassen, R.D. y Whybark, D.C. (1999b). Environmental Management in Operations: The Selection of Environmental Technologies. *Decision Sciences*, vol. 30, número 3, pp.601-631.
- Klein, A.S., Bigley, G.A., & Roberts, K.H. (1995). Organizational culture in high reliability organizations: An extension. *Human Relations*, 48(7): 771-793.
- Koen, C. (2004). The dialectics of globalizations: what are the effects for management and organization in Germany and Japan. *Research in International Business and Finances*, vol. 18, pp. 173-197.
- Koga, K. y Davila (1998). What is the role of performance goals in product development? A study of Japanese camera manufactures. Working paper, Harvard Business Scholl.
- Kogut, B. (1988): Joint ventures: Theoretical and empirical perspectives. *Strategic Management Journal*, vol. 9, pp. 319-332.
- Kramer, S. y Pfahringer, B. (2005). Inductive Logic Programming, 15th International Conference, ILP 2005, Bonn, Germany, August 10-13, 2005, Proceedings, volume 3625 of Lecture Notes in Computer Science. Springer.
- Kren, L. (1992). Budgetary participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility. *The accounting Review*, 67, pp. 511-526.
- Krumwiede, K. (1998). ABC: Why it's tried and how it Succeeds. *Management Accounting*, april, pp. 32-38.

## Bibliografía

---

- Kuhn, T. (1970). *The structure of scientific revolutions*. Chicago. The University of Chicago Press.
- Kwansa, F. y Schnidgall, R. S. (1999). The uniform system of accounts for the lodging in industry. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 40, pp. 88-96.
- Kwon, T.H. y Zmud, R. W. (1987). *Unifying the fragmented models of information system implementation*. Critical Issues in Information Systems Research, R.J. Boland Jr. y R.A. Hirschheim (ed). New York: John Wiley and Son.
- Lakhe, R.R. y Mohanthy, R.P. (1995). Understanding TQM in service system. *International Journal of Quality & Reliability Management*, vol. 12, n° 9 pp. 139-153.
- Lal, M. y Hassel, L. (1998). The joint impact of environmental uncertainty and tolerance of ambiguity on top managers' perceptions of the usefulness of non-conventional management accounting information. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 14,3, March, pp. 259-271.
- Lammminmaki, D. y Drury, C. (2001). A comparison of New Zeland and British product-costing practice. *The International Journal of Accounting*, n° 36 pp. 329-347.
- Landwehr, N. Hall, M. y Frank, E. (2005). Logistic model trees. *Machine Learning*, vol. 59(1-2), pp. 161-205.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting Organizations and Society*, n° 22, pp. 207-232.
- Lankshear, C. y Knobel, M (2001). *Problemas asociados con investigación cualitativa*. Perfiles educativos, vol. XXII.
- Larcker, D. F. (1981). The importance of selected information characteristics and strategic capital budgeting decisions. *The Accounting Review*, July, pp. 519-538.

## Bibliografía

---

- Larcker, D.F. (1984). The perceived importance of selected information characteristics for strategic capital budgeting decisions, *Accounting Review*, 56, pp. 519-538.
- Lawer, E.E y Grant-Rhode, J. (1976). *Information and control in organization*. Goodyear Publishing Company, INC Pacific Palasade, California.
- Lawler, E.E., Morhman, S.A., & Ledford, G.E. 1995. *Creating high performance organizations: Practices and results of employee involvement and total quality management in Fortune 1,000 companies*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Lawrence, P. R. y Lorsch, J.W. (1967). *Organizations and environment*. Boston. M.A. Harvard Business School Press.
- Lazarsfeld, P. (1971). *La sociología y el cambio social*. Ed. Paidós, Buenos Aires.
- Lea, B. y Fredendall, L. D.(2002) The impact of management accounting, product structure, product mix algorithm, and planning horizon on manufacturing performance. *International Journal of Production Economics*, vol. 79, October, pp. 279-299.
- Lea, B.H. y Fredendall, L. (2002). The Impact of Management Accounting, Product Structure, Product Mix Algorithm, and Planning Horizon on Manufacturing Performance, *International Journal of Production Economics*, vol. 79(3), pp. 279-299.
- Lee, A. S. (1991). Integrating positivist and interpretative approaches to organizational research. *Organizations Science*, 2 (4), pp. 342-365.
- Lee-Ross, D. and Ingold, A. (1994). Increasing productivity in small hotels: are academic proposals realistic? *International Journal of Hospitality Management*, vol. 13 No. 3, pp. 201-07.
- Libby, R.y Lewis, B.L. (1982).Human information processing research: the state of the art in 1982. *Accounting Organizations and Society*, vol. 7, pp. 231-285.

## Bibliografia

---

- Lin, C. y Smith, T. (2006). A tree-based algorithm for predicate-argument recognition. *Association for Computing Machinery New Zealand Bulletin*, 2(1):online journal, January.
- Lind, J. (2001). Control in world class manufacturing: a longitudinal case study. *Management Accounting Review*, 12, pp. 41-47.
- Lindsay, R.M. (1995). Reconsidering the status of tests of significance: an alternative criterion of adequacy. *Accounting Organizations and Society*, vol. ° 20, pp. 35–53.
- Lingle, J. H., y Schiemann, W. A. (1996). From balanced scorecard to strategic gauges: is measurement worth it? (strategic measurement management). *Management Review*, vol. 85, pp. 56-61.
- Löften, H. y Lindelöf, P. (2005). Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting—an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, 25, pp. 725-738.
- Löning, H. (1994). Une approche culturelle de l'utilisation des systèmes d'information comptable et de gestion: l'exemple de la France et de la Grande Bretagne. Phd dissertation, HEC, Jouy-en-Josas, France.
- Lorsch, J.W. (1986). Managing culture: the invisible barrier to strategic change. *California Management Review*, vol. 28, n° 2, pp. 95-109.
- Luft, J.L. (1997). Fairness, ethics and the effect of management accounting on transaction cost. *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 200-216.
- Luft, J.L. y Shield, D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting Organizations and Society*, vol. 28, pp. 169-249.
- Luhmann, N. (1996). *Social Systems*. Stanford CA, Stanford University Press.
- Lukka, K. y Granlund, M. (1996). Cost accounting in Finland: current practices and trends of development. *European Accounting Review*, 5 (1) pp. 1-28.



## Bibliografía

---

- Lussato, B. (1976). Introducción crítica a los sistemas de organización. Tecniban. Madrid. Traducción al castellano de su obra de (1972): Modèles cybernetiques, hommes, entreprises. Introduction critique aux theories des organisatios. Dunod. París.
- Luther, R.G. y Longden, S. (2001). Management Accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South Africa study. *Management Accounting Research*, 12, pp. 299-320.
- Lyne, S.R. (1992). Perceptions and attitudes of different user-groups to the role of the budget, budget pressure and budget participation. *Accounting and Business Review*, 88, pp. 357-369.
- Macintosh, N. (1981). A contextual model of information system. *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, pp. 39-56.
- Macintosh, N. (1994). *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. Chichester, UK: John Wiley.
- Macintosh, N., & Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 23-48.
- Mahama, H. (2006). Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines. *Management Accounting Research*, Article in press.
- Malhorta, N. K. (1993). *Marketing research and applied orientation*. Prentice Hall International Ed. New Jersey.
- Malina, M.A.y Selto F.H (2004). Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, vol 15, pp. 441-469.
- Mallak, L.A.y Kurstedt, H.A. (1994). Examinig the relationship between culture y performance through culture gap analysis. ASEE Annual Conference.

## Bibliografía

---

- Mallo, C.; Kaplan, R.S.; Melien, S. Y Jiménez, C. (2000). *Contabilidad de Costos y Estrategia de Gestión*. Madrid. Prentice-Hall.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing difusión across organizations: an exploratori empirical analisys of finis firm. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24. pp 649-672.
- March, J. G. y Simon, H. A. (1977): *Teoría de la Organización*, Ariel, barcelona, 3º edición, Primera edición homónima en lengua inglesa publicada en 1958.
- Martin, J. (1992). *Cultures in organizations: three perspectives*. Oxford: Oxford University Press.
- Martinet, A. C. (1990). *Grandes Questions Épistemologiques et ecienes de gestion*. Paris: Economía, 9-29 en A. C. Martinet (ed.).
- Martínez J.F. (2004). *Estrategia mediambiental de la empresa y rendimiento. El rol intermedio del aprendizaje organizativo: una aplicación a las industrias minerales*. Tesis doctoral Universidad de Valencia.
- Maxwell, J.A. (1998). *Designing a qualitative study*. En L. Bickman and D.J. Rog (eds.), *Handbook of Applied Social Research Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage, 1998.
- McGowan, A. y Klammer, T. (1997). Satisfaction with activity based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 215-235.
- Menguzzato, M. y Renau, J.J. (1991): *La Dirección Estratégica de la Empresa. Un enfoque innovador del management*. Ariel Economía. Barcelona.
- Merchant, K. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance. *Accounting Review*, 56, pp. 813-829.
- Merchant, K. (1985a). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), pp. 201-210.
- Merchant, K. (1985b). *Control in business organisations*. Boston: Pitman.

## Bibliografía

---

- Merchant, K. (1990). The effects of financial control on data manipulation and management myopia. *Accounting Organizations and Society*, n° 15, pp. 297-313.
- Merchant, K.A. y Simons, R. (1986). Research and control in complex organizations: a overview. *Journal of Accounting Literature*, n° 5, pp. 184-201.
- Merchant, K.A.; Chow, C.W. y Wu, A. (1995). Mesurament, evaluation and reward of profit center managers: a cross sectional field study. *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, pp. 619-638.
- Merron, K.A. (1994). Creating TQM organizations. *Quality Progress*, vol. 27, n°1, pp. 51-54.
- Meyer, J.W. (2000). Globalization. Sources and effects on national states and societies. *International Sociology*, vol 15, pp. 233-248.
- Mia, L y Chenhall, R.H. (.1994). The usefulness of management accounting system, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting Organizations and Society*, vol. 19, pp. 1-13.
- Mia, L y Patiar, A (2001). The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, Vol.20, June, p. 111-128.
- Miles, M.B.y Huberman, A.M. (1994). *Qualitative data analysis*. 2ª edc. Tousand Oaks CA Sage.
- Miles, R.E. y Snow, C.C. (1978). *Organizational strategies, structure and process*. Nueva York, NY: McGraw-Hill.
- Milgrom, P. y Roberts, J. (1990). The economics of modern manufacturing technology, strategy and organization. *The American Economic Review*, June, pp. 311-328.
- Miller, D. (1981). Towards a new contingency approach: the search for organizational gestalts. *Journal of Management Study*, 18 (1), pp. 1-26.

## Bibliografia

---

- Miller, D. (1988). Relating Porter's business strategies to environment and structure: analysis and performance implications. *Academy of Management Journal*, 31(2), pp. 280–308.
- Miller, D. y Friesen, P.H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategy momentum. *Strategic Management Journal*, pp. 1-25.
- Miller, P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: problematizing investment decisions and programming economic growth in the UK in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, 733–762.
- Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice: an introduction*. Hopwood y Miller (eds).
- Min, H. y Min, H. (1997). Benchmarking the quality of hotel services: managerial perspectives. *International Journal of quality & Reliability Management*, vol. 14, n° 6 pp. 582-597.
- Miozzo, M. y Soete, L. (2001). Internationalization of Services: A Technological Perspective. *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 67, June, pp. 159-185.
- Modell, S. (2005). Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications. *Management Accounting Research*, vol.16 pp. 231-254.
- Montagna, P. (1997). Modernism vs. postmodernism in management accounting. *Critical perspectives on Accounting*, vol. 8, pp. 125-145.
- Moore, K. y Sharma, D. (1998). The influence of environmental uncertainty on performance evaluation style and managerial performance. *Accountability and Performance*, 4 (2), pp.1-16
- Moore, K. y Yuen, S. (2001). Management accounting system and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting Organizations and Society*, vol. 26 pp. 351-389.
- Morgan, G. (1986). *Images of organizations*. California, Sage Publisher.

## Bibliografía

---

- Morgan, G. y Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of Management Research*, vol. 5 pp. 491-500.
- Morgan, L.O. y Daniels, R.L. (2001). Integrating product mix and technology adoption decisions: a portfolio approach for evaluating advanced technologies in the automobile industry. *Journal of Operations Management*, Volume 19, 2, pp. 219-238.
- Morris, R.M.I. (1992). Effective organizational culture is key to a company's long-term success. *Industrial Management*, vol. 34, n° 2, pp. 28-29.
- Mouritsen, J. (1996). Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, vol.7 pp. 283-304.
- Murphy, J. C. y Braund, S.L. (1990). Management accounting and new manufacturing technology. *Management Accounting*, February, pp. 28-40.
- Musa, S.M. y Sanchis, J.R. (1993). La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera. *Estudios Turísticos*. n° 117, pp. 49-60.
- Naranjo-Gil, D. (2003). How top management teams use management accounting systems to implement strategy: an empirical study. Workshop on Performance Measurement and Management Control, Nice, 18-19 septiembre.
- Neimark, M. y Tinker, T. (1986). The social construction of management control system. *Accounting Organizations and Society*, vol.11 n° 4/5 pp. 369-395.
- Newing, R. (1994). Out with the old, in with the new. *Accountancy*, july, pp. 49-50.
- Nicholls, B. (1992). ABC in the UK- a status report. *Management Accounting*, may, 22-3, pp. 28.
- Nicolau, A. (2000): A Contingency model of perceived effectiveness in accounting informations systems: organizational coordination and control effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol.1, 2000 pp. 91-105.
- Nieto, L. Arnate, I (2000). Análisis .de la estacionalidad de la demanda turística en la Comunidad Andaluza. *Papers de Turisme*, n° 28, pp. 34-51.

## Bibliografía

---

- Nunally, J.C. y Bernstein, I.H. (1994). *Psychometric Theory*. New York. Mc Graw Hill.
- 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, (5) pp 383-403.
- O'Dea, T. O. y Clarke, P.J. (1994). Management Accounting System: some field evidences from sixteen multi-national companies in Ireland. *Irish Accounting Review*, 1 (1) pp. 199-216.
- Okoroh, M.I.; Jones, C. Ilozor, B.D.(2002). FM application in the hospitalito sector. *Facilities*, vol. 20 n° 7/8, pp. 239-250.
- Olsen, W (2004). *Triangulation in social research: qualitative and quantitative methods can really be mixed*. Development in Sociology Holborn, M. London, Pearson Education.
- Oppermann, M. (2004). Triangulation a methodological discussion. *International Journal of Tourism Research*, vol. 2, n° 2, pp. 141-146.
- Organización Mundial del Turismo (OMT). <http://www.world-tourism.org/espanol/>
- Otley, D. T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), pp. 122-149.
- Otley, D. T. (1994a). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 289-299.
- Otley, D.T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, pp. 413-28.
- Otley, D.T. (1985). Development in Management Accounting Research. *British Accounting Review*. 17 (1), pp. 2-23.
- Otley, D.T. (1994b): Some Issues in Management Control. III International Management Control System Symposium. Sheffield.

## Bibliografía

---

- Ouchi, W.G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanist. *Management Science*, 25, pp. 833-848.
- Ouchi, W.G. (1980). Markets, burocracias and clans. *Administrative Science Quarterly*, 25, 129-141.
- Paradise, R (1994). *La etnografía: ¿Técnica o perspectiva epistemológica?* A Ruede, E.M.; Delgado, G.B. y Jacobo, Z. La etnografía en la educación. Panorama, práctica y problemas. México CISE. UNAM.
- Park, H.; Riblere, V. y Schult, D. (2004). Critical attributes of organizational culture that promote knowledge management technology implementation success. *Journal of Knowledge Management*, vol. 8, n° 3, pp. 106-117.
- Parthasarthy, R., & Sethi, S. P. (1993). Relating strategy and structure to flexible automation: a test of fit and performance implications. *Strategic Management Journal*, 14, pp. 529-549.
- Partlow, C.G. (1996). Human-resources practices of TQM hotels. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, vol. 37 pp. 67-77.
- Pellinen, J. (2003). Making price decision in tourism enterprise. *Hospitality Management*, n° 22, pp. 217-235.
- Pellinen, J. y Sutinen, T. (2002). Cost and revenue management in Finnish hotel industry. Paper EAA 2002 Annual Conference. Copenhagen.
- Perera, S., Harrison, G., & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, pp.557-572.
- Perrow, C. (1970). *Organizational análisis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- Pestana, C. y Mascareñas, M.J. (2004). Technical and allocative efficiency in Chain of small hotels. *Hospital Management*, vol. 24 (3), pp. 415-436.
- Peters, T.J. y Waterman, R.H. (1982). *In search of excellence: lesson from America's best run companies*. Harper & Row. New York.

## Bibliografía

---

- Peterson, R.A.(1994).A meta-analisis of Cronbach's coefficient alpha. *Journal of Consumer Research*, n° 21, September, pp. 381-391.
- Pfeffer, J. (1987). *Organizations and Organization theory*. Ed. Pitman. London.
- Pires da Rosa, M.J.; Saraiva, P.M. y Diz, H. 2003. Excellence in Portuguese higher education institutions. *Total Quality Management*, 14 (2), pp. 189-197.
- Porter, M.E. (1985): *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
- Prakash, P. y Rappaport, A. (1977). Information inductance and its significance for accounting. *Accounting Organizations and Society*, vol. 2, pp. 29-38.
- Preble, J.F.; Reichel, A. y Hoffman, R.C. (2000). Strategic alliances for competitive advantage: evidence from Israel's hospitality and tourism industry. *International Journal of Hospitality Management*, vol. 19, pp. 327-341.
- Pugh, D.; Hickson, D. y Turnes, C. (1968). Dimension of organizational structure. *Administrative science Quartely*, 13, pp. 64-105.
- Pugh, D; Hickson, D. y Turnes, C. (1969). The contex of organizational structure. *Administrative science Quartely*, 14, pp. 91-114.
- Puolamäki, E. (2004). *Strategic Management Accounting. Constructions in Organizations*. Turun Kauppakorkeakoulun Julkaisuja. Turku School of Economics and Business Administration Publications.
- Reichers, A.E. y Schneider, B. (1990). Climate and culture: an evaluation of constructs. En B. Schneider (ed.), *Organizational, climate and culture*. San Francisco CA: Jossey-Bass.
- Reid, G.C y Smith, J.A. (2000): The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, n° 11, pp. 427-450.
- Rigby, D. K., (2003). Management tools survey 2003; usage up as companies strive to make headway in tough times. *Strategy & Leadership*, vol. 31, 5, pp. 4 -12.



## Bibliografía

---

- Rigby, D.K. (2001). Management Tools and Techniques: a survey. *California Management Review*, vol.43, n° 2. pp. 139-160.
- Riley, R. W. y Love, L. L. (2000). The state of qualitative tourism research. *Annals of Tourism Research*, vol. 27, January, pp. 164-187.
- Rimmer, M.; MacNeil, J; Chenhall, R.H.; Langfield-Smith, K.; Watts, L. (1996). *Reinventing Competitiveness: Delivering Best practice in Australia*. Melbourne: Pitman Publishing.
- Ripoll, V. (1995). *Tendencias actuales de investigación en contabilidad de Gestión. El caso español*. IV Congreso Internacional de Costos. Campinas Brasil, octubre.
- Ripoll, V. y Balada, T.(2001). Manual de costes. *Gestión 2000*.
- Ripoll, V.; Amat, O.; Broto, J.; Castelló, E.; Lizcano, J.(1999). Perspectivas, limitaciones y desafíos de la contabilidad de gestión: enfoque basado en una década de experiencias y trabajos colectivos. VI Congreso Internacional de Custos. Braga. Portugal. Septiembre.
- Ripoll, V.; Aparisi, J.A.; Giner, A; y Maganto, J. (2005). Caso práctico: la planificación estratégica y la implantación del cuadro de mando integral del sistema portuario español. *Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad*, n°.63, ene, feb. pp. 60-71.
- Rivard, S., Raymond, L. Y Verreault, D. (2006). Resource-based view and competitive strategy: An integrated model of the contribution of information technology to firm performance. *Strategic Information System*, n° 15, pp. 29-50.
- Robert, C. y Wasti, S. A. (2002). Organizational individualism and collectivism: Theoretical development and an empirical test of a measure. *Journal of Management*, 28, august, pp. 544-566.
- Rockness, H., & Shields, M. (1984). Organizational control systems in research and development. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, pp. 165-177.
- Rogers, R.W. y Ferketish, B.J. (1993). Value-driven change process. *Executive excellence*, vol. 10, n° 3, pp. 5-6.

## Bibliografía

---

- Ross, A. (1995). Job related tension, budget emphasis and uncertainty. *Management Accounting Research*, vol. 6, pp. 1-11.
- Ruiz-Olabuenaga, J. L.; Aristegui, I. y Melora, L. (1998). *Como elaborar un proyecto de investigación social*. Ed. Deusto, Bilbao.
- Ryan, B.; Scapen, R.W. y Theobald, N. (2004). *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Ediciones Deusto.
- Saez, A.; Fernandez, A. y Gutierrez, G. (1993). *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Mc Graw-Hill. Madrid.
- Sakurai, M. (1989). Target Costing and how to use it. *Journal of Cost Management*, 3, pp. 39-50.
- Sánchez Quiros, I. (2003). Estrategia, estructura y cultura como factores clave de éxito en los hoteles españoles. *LX Foro de Finanzas, ACEDE. Navarra*.
- Sánchez Quiroz, I. (2004). Las practicas culturales como elementos de generación de compromiso en los hoteles españoles. ACEDE Murcia
- Sánchez, M. y Sarabia, F.J. (1999). *Metodología para la investigación en Marketing y Organización de empresas*. Pirámide. Madrid.
- Sánchez Rebull, M.V. (2002). La propuesta ABC (Activity Based Costing) aplicada al sistema hotelero. Tesis Doctoral. Universidad de Reus.
- Sanchez Rebull, M.V. (2004). Diseño e implantación del sistema activity based costing en el sector hotelero. Estudio del caso. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, n\ 3 enero-junio, pp. 37-76.
- Sarkar, M.B.; Echambadi, R. y Harrison J. (2001). Alliance entrepreneurship and firm market performance. *Strategic Management Journal Vol. 22, Issue 6-7, June - July*, pp.701-711.
- Savia (2005). [www.savia.es](http://www.savia.es).
- Scapens, R.W. (1990). Researching Management Accounting practice: the role of case study research methods. *British Accounting Review*, vol. 22, pp. 259-281.

## Bibliografía

---

- Scapens, R.W. (1991). *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, 2° ed. Basingtoke: Mc Millan.
- Scapens, R.W. (1994). Never mind the gap: towards an Institutional Perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, pp. 301-322.
- Scapens, R.W. (2006). *Management Accounting: A Review of Contemporary development*. Ed. McMillan Press, London.
- Scapens, R.W.; Turley, S.; Burns, J.; Lewis, L.; Joseph, N. y Southworth, A. (1996). *External reporting and Management Decisions: a study of their interrelationship in UK companies*. London: Chartered Institute of Management accountants.
- Schein, E.H. (1985). *Organizational culture and leadership*. Jossey Bass. San Francisco.
- Schein, E.H. (1996). Culture: the missing concept in organization studies. *Administrative Science Quartely*, pp. 229-240.
- Schildbach, T. (1997). Cost accounting in Germany. *Management Accounting Research*, Vol. 8, (3), pp. 261-276.
- Schmidt, J.A. (1992). Is it time to replace the traditional budgeting? *Journal of Accountancy*, oct. pp. 103-107.
- Schneider, U. (1998). The Austrian approach to the measurement of intellectual potential, National Business Conference, Hamilton, Canada, January.
- Schoute, M. (2003). Interrelationships in the Usage of Organizational Innovations: Usage of TQM, JIT, BSC, VBM, and their Contextual Conditions Unbundled. European Accounting Association, Göteborg, 18-20 mayo.
- Scott, W.R. (1987). *Organizations: Rational, Natural and Open Systems*. Ed. Prentice Hall, Englewood Cliff.
- Scott, W.R. (1992). *Organizations. Rational, Natural and Open Systems*. Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs. New Jersey. (tercera edición).

## Bibliografía

---

- Searfor, D.G. (1976). Some behavioural aspect of budgeting for control: an empirical study. *Accounting Organizations and Society*, vol. 1, pp. 375-385.
- Selto, F.H. y Widener, S.K. (2004). New directions in management accounting. Research insights from practice. *Advances in Management Accounting, Volume 12*, pp 1-35.
- Semler, S.W. (1999). Operationalizing alignment. Measuring organizational alignment. *En proceedings of the Academy of Human resources Development Annual Conference*, pp. 401-409.
- Serra, V. (2000). *Contabilidad deCostes. Cálculo, análisis y control*. Tirant Lo Blanch
- Sharma. D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13 pp. 101-130.
- Shields, J. F. y Shields, M. D. (1988). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23(1), pp. 49-76.
- Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, fall, pp.148-166.
- Shields, M.D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 3-61.
- Shields, M.D. y Young, S.M. (1993). Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information. *Journal of Management Accounting Research*, 5, pp. 265-280.
- Shortell, S.M. y Zajac, E.J. (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy of Management Journal*, vol. 33, pp. 817-832.
- Shu, C. y David, S. (2004). Examining the Mediating Role of Experience Quality in a Model of Tourist Experiences. *Journal of Travel and Tourist Marketing*, vol. 16, pp. 1-79.

## Bibliografía

---

- Sierra, G.J. y Escobar, B. (1996). La información para la gestión empresarial. *Partida Doble*, n° 67, pp. 47-49.
- Sim, K. L., & Killough, L. N. (1998). The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 325-346.
- Simons, R. (1987): Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, (4), pp. 357-374.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in *creating competitive advantage: New perspectives*. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, pp. 127-143.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, vol. 12, pp. 49-62.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, vol. 15, pp. 169-189.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard University Press.
- Slagmulder, R. (1997). Using management control system to achieve alignment between strategic investment decisions and strategy. *Management Accounting Research*, 8, pp. 103-139.
- Smircich, L. (1983): Concepts of culture and organizational analysis. *Administrative Science Quarterly*, 28, pp. 339-358.
- Smith, J.; Yuhchang, H.; Pei, B.; Reneau, J. (2002). The performance effects of congruence between product competitive strategies and purchasing management design. *Management Science*, Vol. 48, No. 7, July, pp. 866-885.
- Snodgrass, C y Grant, J.H. (1986): Cultural influences on strategic planning and control systems. *Advances in Strategic Management*, 4, pp. 205-228.
- Soeters, J., y Schreuder, H. (1988). The interaction between national and organizational cultures in accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, pp. 75-85.

## Bibliografía

---

- Sorge, A. y Van Witteloostuijn, A. (2004). The (non) sense of organizational change: an essay about universal management hypes, sick consultancy metaphors and healthy organization theories. *Organizations Studies*, vol. 25, pp. 1205-1231.
- Spathis, C. y Constantinide, S. (2004). Enterprise resource planning system impact on accounting processes. *Business Process Management Journal*, vol. 10, pp. 234-247.
- Stake, R. E. (1995). *The Art of Case Study*. Thousand Oaks, CA, Sage Publication.
- Stamboulis, Y y Skayannis, P. (2003). Innovation strategies and technology for experience-based tourism. *Tourism Management*, vol. 24, pp. 35-43.
- Stephen, R. L. (1992). Perceptions and attitudes of different user-groups to the role of the budget, budget pressure and budget participation. *Accounting Business Research*, vol. 22, n° 8 pp. 1357-1369.
- Sulaiman, S. y Mitchel, F. (2005). Utilising a typology of management accounting change: an empirical analysis. *Management Accounting Research*, vol. 16 (4), pp. 422-437.
- Sundgaard, E.; Rosenberg, L. y Johns, N. (1998). Typology of hotels as individual players: the case of Bornholm, Denmark. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol.10, pp.180-190.
- Sweringa, R.J. y Weick, K.E. (1982). An assessment of laboratory experiment in accounting. *Journal of Accounting Research*, vol. 20, pp. 56-101.
- Szychta, A (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13, pp. 401-418.
- Tamarit, C. (2002). *Variables que influyen en el diseño, implantación y control del sistema de costes y gestión basado en las actividades. Estudio del caso*. Tesis Doctoral. Universidad de Valencia.
- Tan, J.J. y Litschert, R.J. (1994). Environment-strategy relationship and its performance implications: an empirical study of the Chinese industry. *Strategic Management Journal*, n° 15, pp. 1-20.

## Bibliografia

---

- Tani, T. (1995). Interactive control in target cost management. *Management Accounting Journal*, 6, pp. 399-414.
- Tashakkori, A. y Teddlie, C. (1998). *Mixed Methodology: Combining Qualitative and Quantitative Approaches*. Sage, Thousand Oaks.
- Theunisse, H. (1992). Cost accounting: theory and practice- the current state in Belgium. Paper presented to the EIASM Workshop on Cost Accounting in Europe: past traditions and current trends, Brussels, Belgium.
- Thomas, A. (1989): The effects of organisational culture on choice of accounting methods. *Accounting and Business Review*, 19 (76), pp. 363-378.
- Thomas, A.S. y Ramaswamy, K. (1996). Matching managers to strategy: Further Tests of the Miles and Snow Typology. *British Journal of Management*, 7, pp. 247-261.
- Thomopson, J.D. (1967). *Organizations in action*. New York: Mc Graw Hill.
- Tillema, S. (2004). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication. Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, vol. 16, pp. 101-129.
- Toumela, T. S. (2000). *Customer focus and strategic control. A constructive case study of developing a strategic performance measurement system at FimABB*. Publications of the Turku Scholl el Economics and Business Administration, Series D-2:2000.
- Tsang, E.W.K. (2002). Acquiring knowledge by foreign partners from international joint ventures in a transition economy: learning by doing and learning myopia. *Strategic Management Journal*, vol. 23, pp. 835-854.
- Tushman, M., & Nadler, D. (1986). Organizing for innovation. *California Management Review*, Spring, pp. 74-92.
- Tyson, T. N. (1990). Accounting for labour in the early nineteenth century, the US arm making experience. *Accounting Historians Journal*, vol. 17, pp. 47-59.

## Bibliografía

---

- Ueno, S y Wu, A. (1993): The comparative influence of culture on budget control practices in United States and Japan. *International Journal of Accounting*, 28 pp. 17-39.
- Uriel, E. y Monfor, V. M. (2001). El sector turístico en España. Ed. Caja de Ahorros del Mediterráneo, Valencia.
- Vaivo, J. (2001). Non financial Measurements on an Organizacional context. Publications of the Helsinki Scholl el Economics and Business Administration, Series B-158.
- Van de Ven, A. y Ferry, D. (1980). *Measuring and Assessing Organizations*. New York: John Wiley and Son.
- Van der Meer-Kooistra, J., & Vosselman, E. J. G. (2000). Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, pp 51-77.
- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25(6), pp. 609-622.
- Van der Stede, W.A., Mark Young, S. y Xiaolin Chen, C. (2005). Assesing the quality of evidence in empirical management accouting research: the case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, pp. 655-684.
- Vance, C. M.; Mc Claine, S. R.; Boje D. M. y Stage, D. (1992): An examination of the teansferability of traditional performance appraisal principles across cultural boundaries. *Management International Review*, 32 pp. 313-326.
- Vanhove, N. (1998). La globalización de la demanda turística y el impacto sobre la estrategia de mercado". *Papers de Turismo n° 23* pp. 23-48.
- Venkatraman, N. & Camillus, J.C. (1984). Exploring the concept of "fit" in strategic management. *Academy of Management Review*, 9, pp. 513-525.
- Venkatraman, N. (1989). The concept of fit in strategy research: toward verbal and statistical correspondence. *Academy of Management Review*, 14, pp. 423-444.



## Bibliografia

---

- Venkatraman, N. y Grant, J.H. (1986). Construct measurements organizational strategy research: a critique and proposal. *Academy of Management Review*, vol 11 (1), pp. 71-87.
- Vila, N., Küster, I. y Aldás J. (2000). Desarrollo y validación de las escalas de medida en Marketing. *Quadern de treball*, nº 104 (nova època) Facultat d'Economía, Universitat de Valencia.
- Vilar, E. (2000). Costes Margenes y Resultados. Ed. Esic.
- Villacorta, D. (2002). Una aplicación de la ecología de las poblaciones al estudio de la evolución del sector hotelero español. XII Congreso ACEDE Las Palmas de Gran Canarias.
- Virtanen, K.; Malmi, T.; Vaivio, J. y Kasanen, E. (1996). *Drivers of Management Accounting in Finland. Management Accounting. European Perspectives*, Bhimani, A. pp. 54-73. New York: Oxford University press.
- Waldhorn, S.A.; Gollub, J.O. y Klein, J.A. (1989). New approaches to financial nonprofit organizations: the role of lending. En Hodgkinson, V.A.; Lyman, R.N. y asociados (eds). *The future of nonprofit sector*, pp. 285-298.
- Wallach, E.J. (1983). Individuals and organizations: the cultural match. *Training and Development Journal*, February, pp. 29-36.
- Wallack, E.J. (1989): Individuals and organizations: a cultural match. *Training and Development Journal*, feb. pp. 29-36.
- Wallander, J. (1999). Budgeting- an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15 pp. 405-421.
- Waterhouse, J. y Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting system research. *Accounting. Organizations and Society*, vol. 3(1), pp. 65-76.
- Waweru, N.M.; Hoque, Z.; Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol 17, nº 5, pp. 675-704.

## Bibliografía

---

- Weick, K.E. (1987). *The significance of corporate culture*. Sage, Beverly Hills.
- Weill, P. y Olson, M.H. (1989): Assesment of the contingency Theory of Management Information System. *Journal of Management Information Systems*, vol. 6 n° 1 pp. 59-86.
- Werts, C.E.; Linn, R.L.; Jöreskog, K.G. (1974): Interclass Reliability Estimates: Testing Structural Assumptions. *Educational and Psychological Measurement*, n° 34, pp. 25-33.
- Whitley, R. (1999). Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting Organizations and Society*, vol. 28(5/6), pp. 507-524.
- Witten, I.H. y Frank, E. (2005). *Data mining: practical machine learning tools and techniques*. Elsevier.
- Wilkins, A.L. y Ouchi, W.G. (1983). Efficient cultures: exploring the relationship between culture and organizational performance. *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, pp. 468-481.
- Williams, J.J. y Seaman, A. E. (2001). Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, 4-5, May-July, pp. 443-460.
- Wold, H. (1979): Model Construction and Evaluation when Theoretical Knowledge Is Scarce: An Example of the Use of Partial Least Squares. *Cahiers du Département D'Économétrie. Genève: Faculté des Sciences Économiques et Sociales, Université de Genève*.
- Wold, H. (1985). Systems analysis by partial least squares. En *Measuring the unmeasurable*. P. Nijkamp, L. Leiter & N. Wrigley (Eds) Dordrecht.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organizations: theory and practice*. London:Oxford University Press.
- Yin, R. (1989). *Case Study Research*. Newbury Park, CA Sage.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research. Design and Methods*. London, Sage Publications.

## Bibliografía

---

- Yoshikawa, T, Innes, J. y Mitchell, F. (1989). Japanese management accounting: a comparative survey. *Management Accounting*, november, pp. 20-23.
- Young, S.M. (1997). Implementing management innovations successfully: principles for lasting change. *Journal of Cost Management*, September-october, pp, 19-20.
- Young, S.M. y Selto, F.H. (1991). New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 10, pp. 265-298.
- Zammuto, R.F. y Krakower, J.Y. (1991). Quantitative and qualitative studies of organizational culture research. *Organizational Change and Development*, vol. 7, pp. 83-114.
- Zurburg, R.; Ruff, D. y Ninemier, J. (1995). Environmental action in the United States holding *Hospitality & Tourist Educator*, vol. 7, pp. 45-49.

## **ANEXOS**

---



**ANEXO I**  
**CUESTIONARIO**

---



## ESTUDIO SOBRE LA GESTIÓN DE LA EMPRESA HOTELERA

### DATOS RELACIONADOS CON LA EMPRESA

- 1- Categoría: .....
- 2- Número de habitaciones: .....
- 3- Localidad: .....
- 4- Esta abierto todo el año.....

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

5- Su hotel es:

1	<input type="checkbox"/>	En propiedad
2	<input type="checkbox"/>	Franquiciado
3	<input type="checkbox"/>	Con contrato de gestión
4	<input type="checkbox"/>	Alquiler
5	<input type="checkbox"/>	Otras (indicar).....

6- ¿Pertenece a una cadena?

1	<input type="checkbox"/>	Si,	¿A cuál? .....
2	<input type="checkbox"/>	No	

7- En caso afirmativo: la gestión de su hotel es:

1	<input type="checkbox"/>	Centralizada
2	<input type="checkbox"/>	Descentralizada

8- ¿Qué áreas funcionales tiene constituidas su empresa?

1	<input type="checkbox"/>	Dirección General
2	<input type="checkbox"/>	Administración
3	<input type="checkbox"/>	Comercial
4	<input type="checkbox"/>	Recursos Humanos
5	<input type="checkbox"/>	Restauración
6	<input type="checkbox"/>	Mantenimiento
7	<input type="checkbox"/>	Calidad
8	<input type="checkbox"/>	Otros (indicar)

9- ¿Cuál de las siguientes técnicas de gestión sigue su empresa:

1	<input type="checkbox"/>	Costes
2	<input type="checkbox"/>	Presupuestos
3	<input type="checkbox"/>	Nuevas técnicas contables (ABC; JIT; Benchmarking, Cuadro de mando, etc..)
4	<input type="checkbox"/>	Otras (indicar)



### **ENTORNO Y ESTRUCTURA ORGANIZATIVA**

10.- En relación con las siguientes afirmaciones sobre el entorno donde desarrolla su actividad. (Por favor conteste del 1 al 5 en función de la siguiente escala (1) Nada, (2) Poco, (3) Indiferente, (4) Bastante ó (5) Mucho).

1.-La oferta hotelera de la Comunidad valenciana ha aumentado en los últimos 3 años	1	2	3	4	5
2.- La evolución de la demanda hotelera es impredecible para los próximos 5 años	1	2	3	4	5
3.- Los cambios en el entorno donde desarrolla su actividad son impredecibles	1	2	3	4	5

11- En relación con las siguientes afirmaciones sobre la estructura organizativa de su empresa. (Por favor, conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Nada de acuerdo, (2) Poco de acuerdo, (3) Indiferente, (4) De acuerdo ó (5) Muy de acuerdo).

1. Las tareas, normas o procedimientos del hotel están estandarizados.	1	2	3	4	5
2. Los trabajadores no intervienen en la fijación de objetivos	1	2	3	4	5
3. Existen normas para las situaciones excepcionales	1	2	3	4	5
4. La cualificación del empleado no hace necesaria la supervisión directa	1	2	3	4	5
5. Los directores de los distintos departamentos tienen autonomía a la hora de tomar decisiones	1	2	3	4	5
6. El ámbito de control de cada responsable no es amplio	1	2	3	4	5

12- De las decisiones que se señalan a continuación, indique el nivel de competencia que tienen los directores de departamentos correspondientes. (Por favor, conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Muy baja, (2) Baja, (3) Media, (4) Alta y (5) Muy alta).

1. La realización de inversiones	1	2	3	4	5
2. El control de costes	1	2	3	4	5
3. La contratación de personal	1	2	3	4	5
4. La fijación del precio de los servicios	1	2	3	4	5
5. La comercialización del producto/servicio en el mercado	1	2	3	4	5

### **ESTRATEGIA Y CULTURA EMPRESARIAL**

13- Ordene las siguientes estrategias según la importancia que tienen para su empresa (1 será la prioritaria)

	Precios
	Calidad de los servicios
	Atención al cliente
	Otros (indicar).....

14- De las siguientes actuaciones posibles, señale en que medida su empresa las lleva a cabo. (Por favor, conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Nada de acuerdo, (2) Poco de acuerdo, (3) Indiferente, (4) De acuerdo ó (5) Muy de acuerdo)

1.Respondemos rápidamente a las oportunidades que se presentan en nuestros mercados	1	2	3	4	5
2.Proporcionamos un producto de alta calidad	1	2	3	4	5
3.Personalizamos el producto y el servicio en función de las necesidades de nuestros clientes	1	2	3	4	5
4. Ofrecemos una gama de servicios lo suficientemente amplia	1	2	3	4	5
5.Podemos ajustar nuestra capacidad de atención a los clientes en un periodo corto de tiempo	1	2	3	4	5
6. Tenemos una búsqueda constante de oportunidades en el mercado para poder desarrollar nuevos productos y servicios	1	2	3	4	5
7. Cuando introducimos un nuevo servicio lo hacemos presionados por la competencia	1	2	3	4	5
8.Producimos al mínimo coste posible	1	2	3	4	5
9.Intentamos tener precios menores a los de nuestra competencia	1	2	3	4	5

15- A continuación se indican algunos valores enfrentados correspondientes a tipos ideales (persona & organización), valore el grado de desarrollo que tiene cada una de ellas en su empresa.

(Por favor, conteste de 1 de acuerdo con la información de la izquierda, 5 de acuerdo con la información de la derecha).

1.Tarea repetitiva y rutinaria	1	2	3	4	5	La tarea varía constantemente
2.Los empleados no asumen riesgos	1	2	3	4	5	Los empleados asumen riesgos
3.Ambiente orientado al logro de objetivos individuales	1	2	3	4	5	Ambiente orientado a la formación de equipos de trabajo
4.Reclutamiento externo	1	2	3	4	5	Reclutamiento interno
5.Objetivos individuales	1	2	3	4	5	Objetivos colectivos
6.Comportamiento competitivo	1	2	3	4	5	Comportamiento colaborador
7.Los empleados no comparten tanto los éxitos como los fracasos de la organización	1	2	3	4	5	Los empleados comparten tanto los éxitos como los fracasos de la organización
8.Las decisiones sobre los cambios en los métodos de trabajo no se toman conjuntamente entre todos los afectados	1	2	3	4	5	Las decisiones sobre los cambios en los métodos de trabajo se toman conjuntamente entre todos los afectados

## **GESTIÓN GENERAL DE LA EMPRESA**

### UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE COSTES

16- La empresa calcula el coste de sus productos o servicios?

(Por favor, conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Nunca, (2) Solo en casos puntuales, (3) De vez en cuando, (4) Frecuentemente ó (5) Siempre).

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

17- ¿Tiene su empresa un departamento dedicado al cálculo de costes?  
(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	Si
2	<input type="checkbox"/>	No

18- ¿Recibe asesoramiento externo sobre Contabilidad de Costes o de Gestión?

1	<input type="checkbox"/>	Si
2	<input type="checkbox"/>	No

Si no calcula costes dentro de su empresa, ni con asesoramiento externo pase a la pregunta 24

19- De los diferentes objetivos que se pueden perseguir con el cálculo de costes, valore la utilización que hace su empresa con esta información.

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente y Conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Nada utilizada, (2) Poco utilizada, (3) Indiferente, (4) Utilizada ó (5) Muy utilizada).

1. Suministrar la información necesaria para la elaboración de las cuentas anuales	1	2	3	4	5
2. Calcular los costes y resultados por servicios, centros de actividad, etc.	1	2	3	4	5
3. Suministrar información para la planificación	1	2	3	4	5
4. Suministra información para el control	1	2	3	4	5
5. Suministra información para la toma de decisiones	1	2	3	4	5
6. Otros (indicar).....	1	2	3	4	5

20- Lleva su contabilidad de costes mediante:

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	Integrados con la contabilidad financiera
2	<input type="checkbox"/>	Independientes de la contabilidad financiera

21- Además de la clasificación de costes por naturaleza, señale si utiliza alguna de las siguientes clasificaciones:

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	Directos e indirectos al servicio o producto
2	<input type="checkbox"/>	Directos e indirectos a un centro de costes o departamento
3	<input type="checkbox"/>	Fijos y variables
4	<input type="checkbox"/>	Otros (indicar)

22- Para el cálculo de costes de sus productos o servicios, ¿cuáles de los siguientes métodos suele utilizar?

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	Coste completo total (suma de costes totales de materiales, mano de obra, costes indirectos de producción, costes comerciales y costes de administración)
2	<input type="checkbox"/>	Coste completo industrial (suma de costes totales de materiales, mano de obra y costes indirectos de producción)
3	<input type="checkbox"/>	Sistema de costes basado en las actividades
4	<input type="checkbox"/>	Coste variable (direct costing):

23- En relación con los datos tomados como referencia para proceder al cálculo de costes ¿cuál de estas opciones emplea?

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	Modelo de costes reales o históricos
2	<input type="checkbox"/>	Modelo de costes predeterminados o estándares
3	<input type="checkbox"/>	Modelo de costes normalizado (costes reales para materiales y mano de obra y tasas preestablecidas para los costes indirectos de producción)

### PRESUPUESTOS

24- ¿Tiene su empresa implantado un sistema formalizado de control presupuestario?

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	Si
2	<input type="checkbox"/>	No

Si su empresa no elabora presupuesto pase a la pregunta 30

25.-¿Quién elabora el presupuesto en su empresa?

(Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente)

1	<input type="checkbox"/>	La empresa matriz
2	<input type="checkbox"/>	La Dirección General (de arriba abajo)
3	<input type="checkbox"/>	Cada departamento elabora el suyo (de abajo a arriba)

26- ¿Cuál es la duración del periodo presupuestario?:

1	<input type="checkbox"/>	Anual
2	<input type="checkbox"/>	Otra (especificar) .....

27- Indique qué técnicas presupuestarias utiliza:

1	<input type="checkbox"/>	Presupuesto base cero
2	<input type="checkbox"/>	Presupuesto incremental (año anterior + - variaciones esperadas)
3	<input type="checkbox"/>	Presupuesto según modelo ABC/ABM
4	<input type="checkbox"/>	Otros (indicar).....

28-Señale cuales de los siguientes informes internos sobre costes y beneficios realiza:

1	<input type="checkbox"/>	Comparan la realidad con el presupuesto
2	<input type="checkbox"/>	Comparan la realidad con el presupuesto revisado
3	<input type="checkbox"/>	Comparan la realidad con el presupuestos y con el presupuesto revisado
4	<input type="checkbox"/>	Comparan el acumulado real con el acumulado alcanzado para el mismo periodo en el año anterior

29- De los diferentes objetivos que puede tener un presupuesto, valore la utilización que hace su empresa de los presupuestos en cada una de las siguientes propuestas. (Por favor, Marque una X en la casilla correspondiente y Conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada (1) Nada de acuerdo, (2) Poco de acuerdo, (3) Indiferente, (4) De acuerdo ó (5) Muy de acuerdo).

1.Predicciones de futuro	1	2	3	4	5
2.Maximizar resultados	1	2	3	4	5
3.Introducir nuevos servicios en la empresa	1	2	3	4	5
4.Controlar y valorar el resultado	1	2	3	4	5
5.Crear incentivos y recompensas a los empleados	1	2	3	4	5
6.Otros (indicar).....	1	2	3	4	5

### INFORMACIÓN SOBRE NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN DE LA EMPRESA

30- Indique con una X la situación de su empresa ante las nuevas técnicas de gestión:

NUEVAS TÉCNICAS	Aplico	Desde cuando se aplican	Pienso aplicar en el futuro
A) ABC/ABM			
B) JIT			
C) TQ Management			
D) Benchmarking			
E) Cuadro de Mando			
F) Gestión Estratégica			
G) Segmentación clientes			
H) Gestión del conocimiento			
I) Outsourcing			
J) Otros (indicar)			

31.- Si su empresa aplica alguna de las anteriores técnicas de gestión, valore el grado de utilización que hace de éstas (Por favor, conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Muy poco, (2) Poco, (3) Indiferente, (4) Bastante y (5) Mucho).

A) ABC/ABM	1	2	3	4	5
B) JIT	1	2	3	4	5
C) TQ Management	1	2	3	4	5
D) Benchmarking	1	2	3	4	5
E) Cuadro de Mando	1	2	3	4	5
F) Gestión Estratégica	1	2	3	4	5
G) Segmentación clientes	1	2	3	4	5
H) Gestión del conocimiento	1	2	3	4	5
I) Outsourcing	1	2	3	4	5
J) Otros (indicar)	1	2	3	4	5

32- En el caso de que su empresa aplique nuevas técnicas de gestión, valore como han influido en la obtención de los siguientes objetivos.

(Por favor, conteste de 1 a 5, en función de la siguiente escala, para cada cuestión planteada, marcando un círculo: (1) Muy poco, (2) Poco, (3) Indiferente, (4) Bastante y (5) Mucho).

1. Incremento de los Ingresos	1	2	3	4	5
2. Reducción de costes	1	2	3	4	5
3. Aumento de la satisfacción de los clientes	1	2	3	4	5
4. Incrementar mi capacidad productiva	1	2	3	4	5
5. Mayor calidad en los servicios prestados	1	2	3	4	5
6. Otros (Indicar).....	1	2	3	4	5

33. Marque con una X el rango en el que estaría comprendido su ratio de rentabilidad (resultados/ingresos).

- Resto	-10%	- 5%	0	+5%	+10%	+20%	+Resto

LA ENCUESTA TERMINÓ. MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN.

Datos a contestar por el entrevistador

Nombre del Hotel.....

Persona entrevistada.....

Teléfono de contacto.....

Los directores tienen autonomía a la hora de tomar decisiones

## **ESTRATEGIA**

Conocer la filosofía que sigue la organización en lo referente a los conceptos: visión, misión, y objetivos principios de la organización

Diferenciación

Liderazgo en costes

## **CULTURA**

Fomento del aprendizaje

Esfuerzos de socialización

Comparten los éxitos como los fracasos de la organización todos los trabajadores

## **SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE**

Costes

Presupuestos

Nuevas técnicas de gestión







