

Sistemas de contabilidad de gestión y desempeño de joint ventures internacionales: rol positivo de la experiencia de los directivos

Management accounting control systems' impact on joint venture performance: the positive role of managers' experience

MARCELA PORPORATO¹
York University (Canada)

Recibido el 1 de agosto de 2014, aceptado el 1 de septiembre de 2015

Nº de clasificación JEL: M40

DOI: 10.5295/cdg.140491mp

Resumen:

Este trabajo explora el rol de los sistemas de la contabilidad de gestión en el desempeño de Joint Ventures (JV) del tipo 50/50 en la industria autopartista. Se investiga el impacto que la experiencia previa de los directivos tiene sobre la intensidad y propósito de uso de los sistemas de la contabilidad de gestión y como ellos afectan el desempeño de JVs. El estudio de este fenómeno surge a partir de los resultados reportados en tres estudios de campo exploratorios en JVs (Groot y Merchant 2000) y de otros tres casos de JVs internacionales en la industria autopartista (Porporato 2013) en donde se sugieren que el efecto de los sistemas de control de gestión en el desempeño organizacional es secundario. Los resultados aquí reportados se basan en una encuesta efectuada a 35 JV internacionales y ofrece resultados alineados con la literatura existente. Los resultados muestran que el desempeño organizacional mejora cuando se reduce la incertidumbre de factores percibidos como controlables por los directivos; un factor se percibe como controlable cuando mayor es la experiencia que el directivo tiene con el mismo. La incertidumbre, según la define Galbraith (1973), se reduce vía un uso intensivo de los sistemas de contabilidad de gestión, lo que su vez impacta positivamente en el desempeño organizacional.

Palabras clave:

Contabilidad de gestión, sistemas de planeamiento y control de gestión, joint ventures internacionales, desempeño organizacional.

Abstract:

This study explores the impact of management planning and control systems' use on 50/50 joint venture's performance operating in the auto industry. It explores the effect of the use of these systems by organizations operating in turbulent environments through an analysis of the impact that managers' experience has on the intensity and purpose of use of management planning and control systems. The study of this topic emerges as the results of previous exploratory field studies of JVs (Groot and Merchant 2000) and of JVs in the auto industry (Porporato

¹ School of Administrative Studies - York University. 4700 Keele Street, Toronto, ON, M3J 1P3, Canada. porpomar@yorku.ca

2013) where it is suggested that management planning and control systems' do not have a central effect on JV performance. A survey of 35 international JVs with shared ownership (50/50) shows that organizational performance improves when the uncertainty of factors perceived as controllable by managers is reduced; a factor is perceived as controllable when the manager has a high level of past experience with it. Uncertainty as it is defined by Galbraith (1973) is reduced through an intensive use of management planning and control systems, which in turn positively affects organizational performance.

Keywords:

Management accounting, management planning and control systems, international joint ventures, organizational performance.

1. INTRODUCCIÓN

Las joint ventures (JVs) son un entorno de negocios altamente turbulento debido a su naturaleza de ser sociedades entre compañías, lo que se refleja en las estadísticas de creación, supervivencia y éxito. La tasa de la formación de JV creció significativamente entre 1985 y 1991 en economías desarrolladas, pero un tercio fueron fracasos (Sherman 1992) ya que, por ejemplo, el 55% se disolvió dentro de los tres primeros años (Segil 1999, 2004). A pesar del indicio que tales operaciones no son muy exitosas (Financial Executive 2004; Gary 2004), la tasa de supervivencia viene mejorando (Bamford et al. 2004). Entre las causas principales de la disolución de JVs o fracasos se mencionan a los sistemas de control en general (Sherman 1992).

En la literatura de contabilidad hay dos maneras de mirar el rol de los sistemas de la contabilidad de gestión (SCG), ya sean instrumentos de control para alinear los intereses entre los miembros de la organización, o bien como la infraestructura de información que los miembros de la organización utilizan para resolver la incertidumbre que enfrentan en sus decisiones. Un rol de los SCG es el de proteger los activos específicos invertidos en la organización (Williamson 1985), mientras que el segundo es el de ayudar a coordinar tareas complejas (Thompson 1967). Davila (2000) vinculó ambos roles con la idea de incertidumbre de Galbraith (1973), y muestra que los SCG son al mismo tiempo instrumentos de control usados para reducir la divergencia de los intereses entre los miembros de la organización (control), y proveen información que reduce la incertidumbre que los miembros de las organizaciones enfrentan en sus decisiones (coordinación).

La literatura preexistente muestra que los sistemas de control en general afectan de modo positivo, negativo o no tienen ningún efecto sobre el desempeño de las JVs. Así se observa una relación negativa entre desempeño y control en aquellos estudios que consideran que los mecanismos de control sirven para proteger los activos invertidos por los socios en la JV (control). Por otra parte si los sistemas de control se consideran como mecanismos de coordinación, la relación entre controles y desempeño es positiva (coordinación). Debido al hecho de que la literatura específica sobre el impacto de los SCG en el desempeño de organizaciones en entornos turbulentos, como lo son las JVs internacionales, es todavía escasa y poco consistente (Kattan et al. 2007; Porporato y Garcia 2011), es que aquí se propone un estudio empírico que va más allá de un estudio exploratorio de casos para contribuir a mejorar la validez externa de dichas conclusiones.

La literatura general de administración y dirección estratégica menciona como razones que explican el éxito o fracaso de JVs al entorno macroeconómico, la confianza, la dependencia entre socios y entre ellos con el equipo directivo, y la concordancia estratégica. En la literatura de contabilidad de gestión Groot y Merchant (2000) sugieren en su estudio de casos que un buen sistema de control contribuye al éxito pero no puede prevenir el fracaso. Contrariamente, los SCG contribuyen al fracaso si son implementados con el principal propósito de proporcionar datos para controlar; en semejante contexto, estos sistemas son inútiles porque ni los gerentes ni los socios los utilizan para tomar decisiones y siempre buscan otras fuentes de información, aumentando así el nivel de desconfianza (Porporato 2013).

Moskalev and Swensen (2007) ofrecen una completa descripción de las características de las JV establecidas entre 1990 y 2000, donde más de la mitad de JVs se concentran en

un puñado de sectores industriales. Uno de los sectores industriales con mayor cantidad de JVs internacionales es el autopartista, por ello ese sector ha sido escogido para extender esta línea de investigación mediante una encuesta. Debido al hecho de que la literatura en contabilidad de gestión sobre el impacto de los SCG en el desempeño de organizaciones en entornos turbulentos es todavía escasa y poco consistente (Kattan et al. 2007; Porporato y Garcia 2011), es que se ha decidido por un estudio empírico que va más allá de los estudios exploratorios de casos. Para entender mejor como los gerentes emplean los SCG se ha efectuado una encuesta a 35 JVs internacionales del tipo 50/50 en la industria autopartista. Eliminando la variabilidad inter-industrial y temporal, este trabajo busca responder la pregunta de investigación que hasta ahora ha generado resultados ambivalentes en la literatura de administración y resultados parciales en la literatura de contabilidad de gestión: ¿los SCG mejoran o empeoran el desempeño de las JV? y específicamente en este estudio nos preguntamos si la experiencia previa de los gerentes juega algún rol en dicho desempeño.

Cinco son las secciones de este estudio. La primera es la introducción en la que se explica la motivación y antecedentes inmediatos. La segunda ofrece una revisión de la literatura tanto de administración como de contabilidad de gestión enfocada en aquellos trabajos que presentan los primeros indicios del tema que han argumentado que los sistemas de control impactan en el desempeño de las JV de manera positiva, negativa o que son neutrales. La tercera sección explica la metodología empleada en la porción empírica del estudio mientras que la cuarta sección presenta los resultados. La última sección ofrece las conclusiones generales.

2. REVISIÓN DE LA LITERATURA

La literatura en administración y dirección estratégica se ha dedicado a estudiar la relación entre control y desempeño de JVs desde la década de 1970. Varios de esos estudios analizan el impacto de los sistemas de control en el desempeño de las JVs, pero los resultados no son convergentes. Existen estudios que sostienen que los mecanismos de control afectan positivamente el desempeño (Killing 1983; Lecraw 1984; Mjoen and Tallman 1997; Pangakar y Klein 2004), otros que sugieren una relación negativa (Beamish 1985; Blodget 1991; Boateng y Glaister 2002), y un tercer grupo combina resultados mediante relaciones cuadráticas donde el desempeño mejora hasta cierto nivel y luego decrece (Beamish y Banks 1987; Ramaswany et al. 1998). El único concepto en el que todos los estudios concuerdan es en el modo en que se modela una variable, donde el desempeño en JVs es la variable dependiente en la que cualquier otra impacta (Mjoen y Tallman 1997; Wang et al. 1998; Geringer y Hebert 1989; Yan y Gray 2001; Lee et al. 2003).

Un concepto importante pero no hecho explícito en la literatura de administración o dirección estratégica son los dos roles a veces contrapuestos que juegan los sistemas de control. La gran mayoría de los estudios en esa literatura le conferían a los sistemas de control la capacidad de proteger los recursos invertidos en la organización (Williamson 1985). Sin embargo, el estudio del impacto de los sistemas de control en el desempeño de organizaciones operando en entornos turbulentos hecho desde la perspectiva de la contabilidad de gestión comenzó a enfocar los SCG como mecanismos que ayudan a coordinar tareas complejas (Thompson 1967). Así tenemos que Davila (2000) vinculó ambos roles

con la idea de incertidumbre de Galbraith (1973), y muestra que los SCG son al mismo tiempo instrumentos de control usados para reducir la divergencia de los intereses entre los miembros de la organización (control), y proveen información que reduce la incertidumbre que los miembros de las organizaciones enfrentan en sus decisiones (coordinación).

Revisando la literatura preexistente, se observan diferencias al momento de describir los sistemas de control. La literatura en administración y dirección estratégica considera principalmente mecanismos de gobierno, y la de contabilidad de gestión considera planes/presupuestos, medición del desempeño y asignación de costos e ingresos (precios de transferencia). Quizás esa discrepancia indique una perspectiva diferente con respecto a los sistemas de control; por ejemplo, la literatura de administración está enfocada en mecanismos de control para la alta gerencia; por lo que los trabajos en esta literatura sostienen que el control afecta negativamente el desempeño (Boateng y Glaister 2002). Mientras que la literatura de contabilidad de gestión contempla mecanismos de control de gestión para niveles medios y altos de gerencia lo que introduce el uso intensivo y con propósito de coordinar lo que ayuda a reducir la incertidumbre y mejorar el desempeño (Groot y Merchant 2000; Dekker 2004).

La motivación del estudio es contribuir a la literatura sobre el impacto de los SCG en el desempeño de JV mediante un estudio empírico que vaya más allá de los estudios de casos ya efectuados. Para ello, este trabajo se enfoca en el uso de la información generada por los SCG y de qué modo impacta en el desempeño de JVs. El objetivo de este trabajo es determinar el papel que juegan los SCG y uno de sus principales condicionantes tal como lo es la experiencia de los gerentes. Si bien el punto de partida son los estudios de casos en JVs (Groot y Merchant 2000; Porporato 2013) que han permitido describir ciertas regularidades, en este trabajo se avanza en la generalización externa de los resultados al incorporar resultados de una encuesta.

2.1. Sistemas de la contabilidad de gestión y su impacto en el desempeño

La evidencia en la literatura acepta que el uso de los SCG afecta el desempeño organizacional (Birnberg 1998; Davila y Foster 2005). También se acepta que el uso de los SCG ayuda a reducir la incertidumbre tal como fue definida por Galbraith (1973) y como se ha sugerido en análisis de casos previos de JVs (Groot y Merchant 2000; Porporato 2013) y de organizaciones en general (Davila 2000). Estudios sugieren que los SCG no son una causa directa del éxito o del fracaso de las empresas en entornos turbulentos, como quizás si lo sean la situación macroeconómica, la confianza y concordancia estratégica.

Los SCG contribuyen al éxito de las JVs si son empleados principalmente para coordinar y reducir la incertidumbre en la toma de decisiones; si bien los mismos sistemas son útiles para controlar, ese no debería ser el rol principal. La limitada evidencia sugiere que los SCG contribuyen al fracaso de la JV si se enfocan principalmente en proporcionar datos para controlar (controles posteriores a la ejecución). En ese contexto, los SCG son inútiles porque ni los gerentes ni los socios los utilizarán para tomar decisiones y siempre buscarán otras fuentes de información, aumentando así el nivel de desconfianza (Davila 2000). En función de los resultados reportados por los estudios de casos, se sugiere que los SCG contribuyen al éxito de JVs si proporcionan información clara y sin ambigüedades para propósitos de coordinación.

Los resultados ambivalentes de estudios anteriores pueden ser explicados según como se entiendan los SCG. En la literatura de contabilidad hay dos maneras de mirar el rol de los SCG, ya sean instrumentos de control para alinear los intereses entre los miembros de la organización, o bien como la información que se usa para reducir la incertidumbre que se enfrenta en la toma de decisiones (Davila 2000). Se sostiene que la relación entre el uso de los SCG y el desempeño es positiva si la administración de la empresa confía en un proceso de información estructurado y compartido por todas las partes que es utilizado intensivamente para reducir la incertidumbre y facilitar la coordinación entre diversos actores. Por otro lado, un proceso e informes muy estructurados probablemente tengan un efecto negativo en la habilidad de la gerencia para responder a circunstancias cambiantes. Sin embargo hay que ver hasta qué punto se deben usar y cómo se deben usar los SCG, debido a la existencia de conductas oportunistas que pueden ser prevenidas si los SCG se usan con el propósito de monitorear (control posterior a la ejecución). El papel de los SCG se refleja en la Hipótesis 1 escrita en el modo alternativo y unilateral:

H1: los SCG que se utilizan principalmente para controlar (propósito) y no se usan intensamente tienen un efecto positivo en el desempeño de JVs internacionales.

2.2. Experiencia previa de los directivos y uso de los sistemas de contabilidad de gestión

Estudios previos muestran que estos dos papeles, la coordinación (aprendizaje para reducir la incertidumbre) y el control (monitorear la divergencia de intereses), pueden requerir diseñar diferentes sistemas de control (Davila 2000). Ambos usos de la información, reducción de la incertidumbre vía facilitar la coordinación y el control vía reducción de la divergencia de intereses, dependen de factores externos e institucionales (Whitley 1999) y de acuerdo a la preferencia que se le dé a cada uso será necesario diseñar diferentes sistemas. Estudios de casos sugieren una conexión entre los SCG y las fuentes de incertidumbre en cada entorno estudiado (Groot y Merchant 2000; Kattan et al. 2007; Porporato y Garcia 2011).

El uso de los SCG está condicionado por la configuración de los factores contingentes pertinentes para la organización según estudios basados en la teoría de la contingencia (Chenhall 2007). El uso de los SCG depende de varios factores, siendo el conocimiento de la industria y el del entorno local claves para las JV. Por ello para expandir la relación de la Hipótesis 1, se relacionan el perfil y características de la firma (influidos por factores contingentes considerados como fuentes de incertidumbre) con las decisiones en el uso de SCG (reflejadas en la intensidad y propósito de uso de los tipos de información y componentes). Si la hipótesis es que los SCG suministran información valiosa para reducir la incertidumbre relacionada con el negocio, entonces es primordial identificar los factores que son pertinentes en JVs de la industria autopartista.

La literatura reconoce varios factores, pero estudios exploratorios de casos en la industria identifican dos factores claves: volatilidad del entorno y complejidad de la tarea (Porporato 2013). Sin embargo pareciera existir una diferencia entre los dos factores, o fuentes de incertidumbre, identificados como más importantes: que sean o no controlables o afectados por las decisiones gerenciales (Davila 2000; Porporato y Garcia 2011). Los casos muestran que los vaivenes del mercado local no pueden ser afectados por las decisiones

de los directivos por lo que se perciben como fuera de su control y tratan de controlarlo de modos indirectos. Por otra parte la incertidumbre generada por el producto o proceso productivo, llamada en general la complejidad de la tarea, se percibe como controlable por las acciones que toman en la organización, por lo tanto esa incertidumbre puede ser reducida con conocimiento o más información (Davila 2000). Hay que destacar que el concepto interesante no es la volatilidad per se, sino cuan consientes son los gerentes de la misma ya que la idea de la incertidumbre según Galbraith (1973) requiere que quien tome las decisiones sepa cuál es la información que necesita para completar su modelo decisor.

La volatilidad del entorno incluye todo aquello que está fuera de las fronteras de la organización. Las dimensiones normalmente consideradas son los cambios del entorno (Hofstede 1981), inestabilidad y complejidad del mercado (Khandwalla 1972), y los factores de precio y producto (Gordon y Narayanan 1984). La relación probada en la literatura de contabilidad de gestión muestra que el entorno afecta el diseño de los SCG (Khandwalla 1972; Gordon y Narayanan 1984; Chenhall y Morris 1986; Govindarajan 1988; Simons 1990) y afecta selectivamente el uso de la información (Davila 2000). Si una firma ya opera en un cierto entorno, las necesidades y requerimientos de los organismos fiscales y demás 'stakeholders' son conocidas; pero al entrar en un nuevo mercado u operar en una nueva actividad, la incertidumbre con respecto a los requisitos e información para evaluarlos aumenta y se transforman en poco controlable por las decisiones de la organización. Tener experiencia les permite a los gerentes saber qué tipo de información se debe utilizar y cómo utilizarla para mejorar el desempeño, por lo tanto el desempeño organizacional mejora cuando la información se utiliza intensamente y principalmente para coordinar. En JVs la volatilidad del entorno se ha medido como la percepción de experiencia de los socios, por lo tanto se define en términos de la experiencia con el mercado local. Por ello la principal relación establecida es que mientras mayor sea la experiencia menor será la complejidad percibida, por lo que la incertidumbre se reduce debido a un uso eficiente de la información disponible.

La complejidad de la tarea ejecutada es el otro factor relevante. La literatura en contabilidad muestra que la predictibilidad de la tarea afecta el diseño de los SCG (Hayes 1977; Waterhouse y Tiessen 1978; Chenhall y Morris 1986) y afecta selectivamente el uso de la información (Davila 2000). Muchos estudios en contabilidad han contemplado la relación entre experiencia con la tarea y diseño y uso de SCG (Waterhouse y Tiessen 1978; Chenhall y Morris 1986). El producto y la tecnología del proceso pueden oscilar entre ser muy conocidos hasta ser totalmente desconocidos, implicando en el primer caso una fuente de incertidumbre altamente controlable (McGrath 1995; Shenhar y Dvir 1995). Si la complejidad de la tecnología se mide de acuerdo a la percepción de la experiencia, definiéndola en términos de la experiencia con el proceso de producción y la tecnología del producto, entonces la principal relación establecida es que cuanto mayor sea la experiencia menor será la complejidad percibida y la incertidumbre debido a un uso eficiente de la información disponible.

En función de estos resultados, se sugiere que la incertidumbre del entorno no controlable por la organización no tendrá impacto en el uso de los SCG; y que la incertidumbre de la tarea, controlable por la organización, tiene un impacto positivo en el uso de los SCG. A pesar de la complejidad y particularidad de cada factor considerado, todas las relaciones pueden resumirse sosteniendo que mientras mayor sea la experiencia con los factores que

se perciben como controlables por la gerencia, los SCG serán usados más adecuadamente, entendiendo por adecuado un uso intensivo y más bien orientado a coordinar que a controlar para proteger los activos invertidos. Todos estos razonamientos permiten elaborar las siguientes hipótesis escritas en el modo alternativo y unilateral:

H2a: A mayor experiencia con el entorno que enfrenta la JV internacional, los SCG se utilizarán menos intensamente y principalmente para controlar (propósito).

H2b: A mayor experiencia con la tarea que desarrolla la JV internacional, los SCG se utilizará menos intensamente y principalmente para controlar (propósito).

3. MÉTODO

El trabajo empírico se enfoca en una población claramente definida. Primero se han considerado JVs internacionales conformadas por dos socios al 50% cada uno, esto hace que los resultados sean comparables con los únicos antecedentes que han estudiado la relación de los sistemas de la contabilidad gerencial y el desempeño de JVs (Groot y Merchant 2000; Porporato 2013). Segundo, para limitar la variabilidad se escogieron JVs dentro de una misma industria; se seleccionó la industria autopartista debido a la disponibilidad de estudios efectuados hasta la fecha (Nohria y Garcia-Pont 1991; Dyer 1996; Dyer y Singh 1998; Dyer y Nobekoa 2000). JVs de dos socios en esta industria presentan una conformación típica donde existe un socio extranjero que provee la tecnología del producto y proceso que se asocia a una empresa local que aporta el conocimiento del mercado y regulaciones locales. Estas decisiones llevan a que el presente trabajo intente complementar estudios anteriores basados en casos que indican que el próximo paso es evaluar hipótesis (Groot and Merchant 2000, p. 605) y generalizar resultados mediante encuestas (Porporato 2013).

Al momento del estudio había un total de 19,035 JVs, con 1,579 en la industria de 'equipos de transporte' que incluye la industria autopartista (Moskalev y Swensen 2007). De ese total 110 corresponden específicamente a la industria autopartista y pudieron ser adecuadamente identificadas usando los recursos disponible en internet como lo son las páginas web de las empresas socias o los anuncios de prensa (dirección de contacto, mínimo de dos años de antigüedad en operaciones y sin cambio de propiedad o de socios). La encuesta alcanzó una tasa de respuesta del 32% (35 respuestas completas) lo que se logró siguiendo varios procedimientos (Dillman 2009). Si bien el número final de respuestas no es elevado en términos absolutos, la tasa de respuesta es adecuada para encuestas de este tipo. Para evitar los errores de percepción en su lectura y respuestas, el cuestionario original fue pre-testeado con 21 sujetos, 7 de ellos gerentes de JVs, 7 gerentes de empresas en la industria autopartista y 7 académicos con experiencia en diseño de cuestionarios.

Las contribuciones de este estudio pueden ser extendidas a otras situaciones si se observan algunas restricciones. Primero, el estudio empírico se concentra en JVs internacionales de la industria autopartista. La decisión de limitar los casos a un subgrupo particular de industrias se basa en el hecho de que en empresas de servicios o en industrias muy diversas, pueden diferir apreciablemente en la complejidad de la tecnología, estructura, procesos y procedimientos de administración (Wang et al. 1998; Zhang y Li 2001; Contractor y Lorange 2002). En el caso particular de las JV, estas han sido seleccionadas sin restringirse

a ninguna ubicación geográfica debido a la globalización de la industria autopartista. Segundo, los datos se obtuvieron mediante encuestas que son informes verbales susceptibles a los efectos nocivos de recuerdos limitados o selectivos y articulación pobre o inexacta.

3.1. Pruebas de certeza y validez

Anthony (1965) identificó tres niveles de SCG que se consideran pertinentes para el propósito de este estudio: estratégico, operativo y táctico. Basándose en estudios previos (Davila 2000; Ariño 2003), el gerente general de las JV está directamente implicado con los SCG en los tres niveles, por consiguiente esta persona, y no cualquier representante de los socios, será quien responderá el cuestionario. Davila (2000) dirigió el cuestionario al gerente del proyecto mientras que Ariño, (2003) solicitó las respuestas a los directivos que están directamente involucrados en establecer y dirigir las alianzas estratégicas. Si bien no hay un antecedente directo y puntual, la combinación de los dos estudios citados es adecuada al propósito de este trabajo.

La medición de ítems incluidos en los estudios empíricos y su transformación en variables se debe someter a pruebas de certeza y validez. Las fuentes comunes de error que afectan la certeza y validez fueron controladas utilizando ítems de cuestionarios empleados en estudios previos con unidades de análisis similares (Davila 2000; Ariño 2003). La medida de consistencia interna considerada para la mayoría de las medidas luego del análisis factorial exploratorio es el alfa de Cronbach (Cronbach 1951), porque es más conservador ya que representa el límite inferior de la certeza de una escala no proporcional de N ítems, eso es, $p \geq \alpha$ (Carmines y Zeller 1979). Para comprobar la no existencia de errores por falta de respuestas y autoselección de los participantes, la muestra se partió en mitades y no se encontraron diferencias significativas entre ambas tanto en la estadística descriptiva como en las regresiones en las que el desempeño es la variable dependiente.

3.2. Medida de variables

A. Variable dependiente: desempeño organizacional

El desempeño organizacional, y más específicamente el desempeño de una JV puede ser medido de múltiples maneras. Anderson (1990) clarificó una discusión importante en la literatura, ya que el desempeño es un resultado (medir un indicador de desempeño) pero a la vez es un requisito de entrada (medir un determinante del desempeño). Las medidas de desempeño organizacional en JVs, incluyen indicadores financieros como la capacidad de generar ganancia, crecimiento y costos (Lecraw 1983); supervivencia (Killing 1983; Geringer 1990), duración de la JV (Harrigan 1986; Kogut 1988), inestabilidad de la forma de propiedad (Gomes-Caceres 1987), y re-negociaciones del contrato inicial (Blodgett 1987). Una buena operacionalización de esta variable se puede hacer siguiendo a Ariño (2003) quien aplicó un instrumento de encuesta donde los directivos de las JVs dan su opinión sobre 13 indicadores.

El desempeño es un concepto complejo y multidimensional; estudios previos sugieren que se debe incluir múltiples medidas del desempeño para capturar las diferentes dimensiones (Ittner y Larcker 2001). Existe evidencia de que las medidas objetivas del desempeño no pueden capturar completamente las complejas metas que se fijan para las JVs, por eso

se han introducido medidas de percepción tales como el logro de los objetivos de los socios de la JV (Ariño 2003). Siguiendo el diseño de Davila (2000) y adaptado a JVs en función de Ariño (2003), el desempeño puede ser valorado como alto (5) o bajo (1) basado en la opinión de los gerentes. En 3 JVs el desempeño informado por los gerentes en el instrumento de la encuesta fue contrastado con el desempeño financiero informado por la firma a terceros. En todos los casos se encontró que había una concordancia alta entre ambos grupos de indicadores. La Tabla 1 proporciona detalles de los ítems del cuestionario y cómo ellos están altamente relacionados en un solo factor que justifica el 49% de la variación en JVs. Los 13 ítems son consolidados en una sola medida calculada como un promedio, lo que mantiene la relevancia y comparabilidad de la escala, ya que tiene un alto coeficiente de certeza (Cronbach alfa de 0,8753) por lo tanto es utilizada para representar el concepto del desempeño.

Tabla 1

Variable dependiente: desempeño organizacional

Ítems en el cuestionario	Media (ds)	Rango teórico	Rango actual	Peso 1º factor
Desempeño real comparado con lo planeado	3,114 (1,157)	1-5	1-5	0,6873
Operar según regulaciones locales	3,457 (0,701)	1-5	2-5	0,6846
Cumplir metas de tiempo	3,571 (0,778)	1-5	2-5	0,6397
Ser rentable (cumplir costos y presupuestos)	3,629 (1,190)	1-5	1-5	0,9068
Satisfacer requerimientos de clientes	3,857 (1,004)	1-5	1-5	0,7262
Cumplir con especificaciones del producto	3,629 (0,973)	1-5	2-5	0,5210
Evolución de la participación de mercado	3,314 (0,718)	1-5	2-5	0,3892
Medidas financieras (ROE, ROI, ROA)	3,514 (0,742)	1-5	2-5	0,6689
Medidas operativas (defectos por millón)	3,857 (0,772)	1-5	2-5	0,3104
Medidas subjetivas (evaluación de empleados)	3,600 (0,553)	1-5	2-5	-0,2097
Evaluación general del desempeño de la JV	3,600 (0,847)	1-5	1-5	0,7446
Estimación de la satisfacción del socio local	3,400 (1,117)	1-5	1-5	0,7380
Estimación de la satisfacción del socio extranjero	3,714 (0,667)	1-5	2-5	0,6994
Variación explicada				0,4909
Eigenvalue				5,2995
Alpha de Cronbach				0,8753

Fuente: Elaboración propia.

B. Uso de los sistemas de la contabilidad de gestión (SCG)

En función de los dos roles que cumplen los SCG en JVs y siguiendo a Davila (2000) se proporcionan dos medidas de propósito de uso utilizando una escala de 5 puntos tipo Likert donde en el extremo inferior (1) se menciona “sólo para controlar” y en el extremo superior (5) se menciona “sólo coordinación”. Las medidas se agrupan en dos variables:

propósito de uso de los componentes del SCG y propósito de uso de los distintos tipos de información que componen el SCG. Estudios previos muestran una discrepancia respecto los SCG considerados en cada tipo de literatura (la literatura de administración considera principalmente mecanismos de gobierno, y la de contabilidad de gestión considera planes/presupuestos, medición del desempeño y asignación de costos e ingresos). Quizás esa discrepancia indique una perspectiva diferente con respecto a los mecanismos de control; por ejemplo, la literatura de administración está enfocada en mecanismos de control para la alta gerencia (principalmente mecanismos de gobierno, tal como se lo identifica en la literatura); por lo que los trabajos en esta literatura sostienen que el control afecta negativamente el desempeño (Boateng y Glaister 2002). Mientras que la literatura de contabilidad de gestión contempla mecanismos de control de gestión para niveles medios y altos de gerencia lo que introduce el uso intensivo y con propósito de coordinar lo que ayuda a reducir la incertidumbre y mejorar el desempeño (Groot y Merchant 2000; Dekker 2004). Este trabajo se enfoca en cinco componentes del sistema de control de gestión y en cinco tipos de información siguiendo el diseño del cuestionario de Davila (2000). La Tabla 2 ofrece los detalles de los ítems del cuestionario. Para simplificar el análisis posterior, estos ítems han sido consolidados en una sola variable que se calcula como un promedio simple (con las escalas revertidas en los últimos ítems 4.2, 4.3, 5.1, 5.2 y 5.3) lo que es una adecuada representación del concepto que se quiere medir (alfa de Cronbach de 0,8229).

Tabla 2

Propósito de uso de los SCG

Ítems en el cuestionario	Media (ds)	Rango teórico	Rango actual	Peso 1º factor	Peso 2º factor
Tipos de información:					
1. Regulaciones locales	2,106 (1,133)	1-5	1-5	0,2676	0,5846
2. Medidas de tiempo (scheduling)	2,973 (0,821)	1-5	1-4	0,4527	0,1271
3. Información financiera	3,270 (1,004)	1-5	1-5	0,2324	-0,1946
4. Datos de clientes y mercado	3,270 (1,056)	1-5	1-5	0,2610	-0,3593
5. Desempeño tecnológico: producto/procesos	3,460 (1,055)	1-5	1-5	0,3750	-0,2378
Componentes del sistema de gestión:					
Planes y presupuestos					
1.2. Planeamiento estratégico	3,163 (0,972)	1-5	1-4	0,5952	0,2890
1.3. Presupuestos	3,406 (0,998)	1-5	1-5	0,6402	-0,1520
1.4. Planeamiento operativo	3,270 (0,948)	1-5	1-5	0,6294	0,0614
Medición del desempeño					
2.1. Medición del desempeño de la JV	2,838 (0,915)	1-5	1-4	0,5276	-0,2918
2.2. Medición del desempeño individual	2,539 (1,306)	1-5	1-5	0,8638	-0,2018
2.3. Sistemas de incentivos	2,378 (0,940)	1-5	1-4	0,6559	-0,2752
3. Asignación de costos					
3.1. Medición de costos	2,973 (0,788)	1-5	2-4	0,8272	0,3531

3.2. Contenido de sistemas de costos	3,108 (1,133)	1-5	1-5	0,8415	0,3801
3.3. Procedimientos de asignación de costos	3,107 (0,980)	1-5	2-5	0,7595	0,4126
4. Precios de Transferencia					
4.1. Centros de responsabilidad	2,513 (1,221)	1-5	1-5	0,0610	0,5884
4.2. Precios cobrados a socios de la JV	2,972 (1,052)	1-5	1-5	-0,1493	0,5257
4.3. Precios pagados a socios de la JV	3,188 (0,954)	1-5	2-5	-0,0292	0,8792
5. Mecanismos de gobierno					
5.1. Cambios en la estructura de propiedad	2,675 (1,693)	1-5	1-5	-0,6687	0,4011
5.2. Selección de gerentes de la JV	2,702 (1,486)	1-5	1-5	-0,2799	0,3795
5.3. Selección del auditor externo	2,837 (1,515)	1-5	1-5	-0,3347	0,2176
Variación explicada				0,2956	0,4529
Eigenvalue				5,7890	3,0814
Alpha de Cronbach					0,8229

Fuente: Elaboración propia.

Siguiendo el diseño del cuestionario de Davila (2000) para identificar la intensidad de uso de los SCG se evalúa la información en cuatro características en una escala de 5 puntos Likert: nivel de detalle (alto 5 o bajo 1), frecuencia de actualización (desde nunca 0 hasta semanal 1), grado de formalidad (alto 5 o bajo 1), e importancia para la gerencia (alta 5 o baja 1). En todos los casos un cero indica la opción para JVs que no generan reportes escritos y formales. Se espera que las características estén a priori correlacionadas porque todas tienen el propósito de reducir la incertidumbre (Merchant 1981), por lo que es una buena representación de la intensidad de uso del SCG. La Tabla 3 ofrece los detalles de los ítems del cuestionario así como muestra que están relacionados en un solo factor. Estos ítems han sido consolidados en una sola variable que se calcula como un promedio simple y es una adecuada representación del concepto que se quiere medir (alfa de Cronbach de 0,8145).

Tabla 3
Intensidad de uso de los SCG

Ítems en el cuestionario	Detalles plan de producción	Detalles reportados producción	Detalles reportados a los gerentes	Formalidad de los reportes a gerentes	Frecuencia de actualización de los reportes a los gerentes	Importancia para facilitar decisiones	Importancia del tipo de información
Regulaciones locales	0,42724	0,48316	0,64899	0,81427	0,85187	0,59206	-0,09438
Medida: tiempo (scheduling)	0,74310	0,61278	0,62655	0,75213	0,7552	0,55439	0,46060
Información financiera	0,79587	0,87580	0,83202	0,82839	0,88360	0,45434	0,63924
Datos de clientes y mercado	0,63858	0,64763	0,80765	0,80438	0,68148	0,40896	0,38077
Desempeño tecnológico (productos y procesos)	0,65737	0,77513	0,60740	0,70465	0,60250	0,03211	0,37277
Variación Explic.		0,5256		0,61971	0,73217		0,5035
Eigenvalues		7,13163		3,05852	2,95089		1,94622
Alfas de Cronbach		0,9145		0,8868	0,8675		0,6224
Concepto: Intensidad de uso – JVs							
Peso en el primer factor		0,92172		0,82175	0,70404		0,49209
Variación Explicada				0,65881			
Eigenvalue				2,26266			
Alfa de Cronbach				0,8145			

Fuente: Elaboración propia.

C. Los factores externos al sistema de la contabilidad de gestión

La operacionalización de los conceptos se basa en lo que es relevante en la industria, según lo determinado en estudios anteriores de casos de JVs operando en la misma industria (Porporato 2013) y en lo desarrollado en la literatura en general (Davila 2000; Chenhall 2007). En este trabajo la volatilidad del entorno mide la percepción de la experiencia que se tiene con el mercado local, con la industria, y con los competidores en general. Para lograr un modelo más válido, este trabajo se enfoca en la volatilidad del entorno que describe la importancia de la experiencia con el mercado local en primer lugar y con la industria suplementariamente (Von Hippel 1998). El segundo factor es la complejidad de la tarea que se caracteriza en este estudio como la complejidad de la tecnología que se mide de acuerdo a la percepción de experiencia con la misma; por lo tanto se la define en términos de experiencia con el proceso de producción y la tecnología del producto.

La Tabla 4 proporciona los detalles de los ítems del cuestionario que se usan para medir cada variable y cómo cada uno de ellos puede ser identificado con un factor. Hay que destacar que lo que interesa medir es no solamente la volatilidad per se, sino cuán concientes son los gerentes de la misma ya que la idea de la incertidumbre según Galbraith (1973) requiere que quien tome las decisiones sepa cual es la información que necesita para completar su modelo decisor. Los ítems del cuestionario son consolidados en una sola medida calculada como un promedio para mantener la relevancia y comparabilidad de la escala; todas las medidas tienen aceptables coeficientes de certeza por lo tanto son utilizadas para representar los conceptos de factores externos.

Tabla 4

Variables independientes: factores externos

Ítems en el cuestionario	Socio Local		Socio extranjero	
	Primer factor	Segundo factor	Primer factor	Segundo factor
Experiencia con:				
el proceso productivo	0,64940	-0,39007	0,83946	-0,12743
la tecnología del producto	0,67428	-0,23560	0,82496	-0,20790
el Mercado / Cliente	0,35905	0,57036	0,42994	-0,15061
la industria automotriz	0,58524	0,39685	0,34265	0,54938
la cultura del país de la JV	-0,19663	0,12647	0,26571	0,58330
Variación explicada	0,8292		0,8558	
Eigenvalue	1,38646		1,75810	
Alfa de Cronbach	0,6044		0,6493	

Fuente: Elaboración propia.

D. Variables de control: tamaño, alineación estratégica y confianza

En este estudio se usan tres variables de control. El objetivo de incluir las variables de control es ver si los modelos que identifican el efecto de los SCG en el desempeño, siguen siendo válidos cuando se incorporan conceptos que en la literatura de administración se sostiene que son factores críticos para el éxito y supervivencia de las JVs. La primera variable de control es el tamaño o estructura organizacional que consiste en variables que

miden el tamaño de la unidad de negocio, la cantidad de productos o servicios de la unidad de negocio, estructura funcional o divisional, etc. En este estudio la estructura de la organización incluye sólo dos indicadores del tamaño: la superficie de la planta y el año de inicio de actividades. La segunda variable de control es el alineamiento estratégico entre los socios para las JV. En este estudio el alineamiento estratégico se mide a través de dos dimensiones separadas sin consolidarlas en un factor: valores empresariales (ética) y motivos para formar la JV. Para la tercera variable de control este estudio considera el compromiso de los socios como un subrogante de la variable confianza (trust), entendida como confiar lo suficiente en un socio o una idea como para invertir valiosos recursos a pesar del riesgo inherente. La confianza es medida como la inversión hecha por cada socio en términos de personal, instalaciones, tiempo y dinero (Tabla 5). En el cuestionario los ítems son evaluados en una escala de 5 puntos Likert que van desde nulo (0) y muy bajo (1) hasta muy alto (5).

Tabla 5

Variable de control – Inversión en la JV (confianza)

Ítems en el cuestionario: Inversión en	Socio local Peso del 1º factor	Socio extranjero Peso del 1º factor
personal dedicado a la JV	0,61896	0,85037
instalaciones dedicadas a la JV	0,65304	0,59547
tiempo de la alta gerencia (socios de la JV)	0,42317	0,61297
en términos monetarios	0,76881	0,74374
dedicación de largo plazo	0,83407	0,87911
importancia percibida de la JV	0,41493	0,64691
Variación explicada	0,6989	0,8891
Eigenvalue	2,44755	3,1979
Alfa de Cronbach	0,7611	0,8507

Fuente: Elaboración propia.

4. RESULTADOS

Antes de presentar los resultados de las evaluaciones de las hipótesis es importante validar la unidad de análisis. El gerente general de la JV es la unidad de análisis y los ítems del cuestionario se enfocaron en los SCG que ellos utilizan normalmente. Los resultados de Tabla 6 confirman que los gerentes de las JVs reciben información con más frecuencia que cualquiera de los representantes de los dos socios de la JV, sin embargo es interesante notar que el socio extranjero hace un uso más intensivo que el socio local, tal vez sea debido a que el socio local puede acceder de modo informal a información adicional gracias a la proximidad geográfica. Las diferencias son estadísticamente significativas por lo que se justifica claramente la selección del gerente general como la unidad de análisis.

Tabla 6

Estadísticas descriptivas de la frecuencia de actualización

	Regulaciones locales	Medidas			Desempeño tecnológico
		de tiempo	financieras	de clientes	
Actualización del Gerente	1,77	3,52	3,43	3,51	2,89
Actualización al Socio Local	1,43	2,26	2,86	2,15	1,95
Actualización al Socio Extranjero	1,46	2,45	2,82	2,34	2,08
Diferencia de medias: gerente-socio local					
t-tests	2,1770	6,0222	2,8620	2,154	1,954
(p-value)	(0,0332)	(0,0000)	(0,0004)	(0,0000)	(0,0000)
Diferencia de medias: gerente-socio extranjero					
t-tests	2,3746	5,5861	3,9419	6,3033	6,2408
(p-value)	(0,0206)	(0,0000)	(0,0002)	(0,0000)	(0,0001)

Fuente: Elaboración propia.

4.1. Estadísticas descriptivas

La Tabla 7 resume el perfil de las JVs participantes mientras que la Tabla 8 presenta la estadística descriptiva de todas las variables usadas en este estudio. Con respecto a los recursos contribuidos, surge una clara diferencia en la experiencia con el entorno local, mientras que la experiencia con la industria, aunque más alta para el socio extranjero, no es tan significativa como se esperaba.

Tabla 7

Perfil de las JVs participantes

	Media	Mínimo	Máximo
Número de empleados	536,8	41	4000
% de empleados de producción	70,37%	30%	90%
Niveles jerárquicos	4,57	3	7
Líneas de producción	2,43	1	5
Número de diferentes productos	3,34	1	6
Cantidad de plantas	1,37	1	3
Ventas anuales	11 a 50 mill. (dólares)	Hasta 10 mill. (dólares)	Entre 201 y 500 millones (dólares)

Fuente: Elaboración propia.

5. Inversión del socio local	0,1771	0,4376	0,4582*	0,1716	1,0				
6. Inversión socio extranjero	0,0899	0,2451	0,1556	0,1941	0,3297	1,0			
7. Alin. estratégica: valores	-0,2083	0,3008	0,1808	0,0908	0,2837	0,1664	1,0		
8. motivos	-0,1214	0,2507	0,2013	0,2015	-0,026	0,1580	0,6712**	1,0	
9. Superficie de la planta	-0,1524	0,1345	0,1345	0,2373	0,107	0,2351	0,4310	0,0407	1,0
10. Año inicio de actividades	0,0027	0,1291	-0,1291	-0,0173	-0,1236	0,2840	-0,0512	0,0120	0,006

* Nivel de confianza del 10%; ** Nivel de confianza 5%

Fuente: Elaboración propia.

4.2. Desempeño y uso de los sistemas de la contabilidad de gestión

La Tabla 10 muestra los resultados de regresiones múltiples del tipo OLS que capturan el efecto de las dos características del uso de los SCG en el desempeño. Los modelos están en línea con la teoría y capturan bastante bien la realidad con significativos indicadores F y valores de R² ajustado en el rango del 22% al 62%. Para evaluar la hipótesis que relaciona el desempeño de las JVs internacionales con el uso de los SCG, este trabajo usa la siguiente ecuación de regresión:

Desempeño = f (intensidad de uso de los SCG, propósito de uso de los SCG)

La Hipótesis H1 predecía una relación positiva entre la intensidad el propósito de uso para coordinar de los SCG y el desempeño. Para la intensidad de uso, el modelo 4 muestra un coeficiente estadísticamente significativo, confirmando la idea de que un uso más intenso de la información mejora el desempeño según lo percibe el gerente general de la JV. Para el propósito de uso, son dos los modelos (3 y 4) que muestran un coeficiente estadísticamente significativo, confirmando la idea de que el desempeño mejora si los SCG se usan primordialmente para coordinar. Interesante es notar que en el modelo 4 dos variables de control tienen coeficientes significativos, inversión del socio extranjero y superficie de la planta. En función de estos resultados se afirma que la Hipótesis 1 escrita de modo alternativo puede ser rechazada. La idea de la Hipótesis 1 está confirmada por los resultados. El desempeño de la JV internacional según lo percibe su gerente, mejora en la medida que los SCG se usan más intensivamente y con el propósito de coordinar. Basándose en la definición de incertidumbre elaborada por Galbraith (1973), estos resultados apoyan la noción de que el uso de los SCG mejora el desempeño ya que ayudan a reducir la incertidumbre o la diferencia entre la información disponible y la que se cree necesitar para tomar decisiones. Se observa también que la experiencia de los socios no está relacionada con el desempeño de la JV internacional de un modo estadísticamente significativo.

Tabla 10

Relaciones entre el desempeño, uso del SCG y factores externos

Variable Dependiente	Desempeño de la JV			
	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
Variable Independiente				
Constante	2,6687	-22,543	2,155	-15,493
Intensidad de uso SCG			0,244	0,389*
Propósito de uso SCG			0,414**	0,511**
Exper. Mercado local:				
socio local	0,107	0,080	0,042	-0,062
socio extranjero	-0,173	-0,268	-0,180	-0,263
Exper. Tarea/Industria:				
socio local	-0,100	-0,188	-0,106	-0,109
socio extranjero	0,251	0,251	0,008	-0,029
Inversión (Trust):				
socio local		0,150		-0,038
socio extranjero		0,171		0,254*
Alineación estratégica:				
Valores		0,014		-0,262
Motivos		0,038		-0,238
Superficie de la planta		0,095		0,130*
Años de actividades		0,012		0,008
F (p-value)	1,15 (0,3512)	1,39 (0,2465)	2,54 (0,0429)	3,45 (0,0059)
R2 ajustado	0,0176	0,0927	0,2142	0,6229

** Nivel de confianza 5% * Nivel de confianza 10%

Fuente: Elaboración propia.

4.3. Factores externos y el uso de los sistemas de la contabilidad de gestión

La Tabla 11 muestra los resultados de regresiones múltiples del tipo OLS que capturan el efecto de los factores externos en las dos características de uso de los SCG. Los modelos 5 y 6 que incluyen intensidad de uso están en línea con la teoría y capturan bastante bien la realidad con significativos indicadores F y valores de R2 ajustado en el rango del 42% al 58%; lo mismo no sucede con los modelos 7 y 8 de propósito de uso. Para probar las hipótesis que relacionan los SCG con factores externos, este trabajo usa las siguientes ecuaciones de regresión:

$$\text{Intensidad de uso de los SCG} = f(\text{factores externos})$$

$$\text{Propósito de uso de los SCG} = f(\text{factores externos})$$

La Hipótesis H2a predecía una relación positiva entre el uso de los SCG y la experiencia de los socios de la JV internacional con la volatilidad del mercado local (no confundir con el modo alternativo en el que está escrita en la sección 2). Los modelos 5 y 6 que muestran un coeficiente estadísticamente significativo incluyen la experiencia con el mercado del socio local, confirmando la idea de que si el factor externo se percibe como controlable implicará un uso más intensivo de los SCG. En función de estos resultados se afirma que

la Hipótesis H2a puede ser rechazada solo para el caso del impacto en la intensidad de uso de la experiencia con el mercado del socio local de la JV.

La Hipótesis H2b predecía una relación positiva entre el uso de los SCG y la experiencia con la volatilidad de la tarea. Los modelos 5 y 6 que muestran un coeficiente estadísticamente significativo incluyen la experiencia del socio extranjero, confirmando la idea de que si el factor externo se percibe como controlable, implicará un uso más intensivo de los SCG. En función de estos resultados se afirma que la Hipótesis H2b puede ser rechazada solo para el caso del impacto en la intensidad de uso del conocimiento de la tarea que poseen los socios extranjeros de las JV.

Las Hipótesis H2a y H2b están parcialmente confirmadas por los resultados. Interesante es notar que de las variables de control, la inversión (trust) presenta coeficientes significativos. En función de estos resultados se afirma que la idea detrás de la Hipótesis 2 es respaldada por los datos empíricos. El uso de los SCG es más intenso a medida que la experiencia con el factor externo que se percibe como controlable por la gerencia aumenta. Basándose en la definición de incertidumbre elaborada por Galbraith (1973), estos resultados apoyan la noción de que más experiencia con un cierto factor turbulento, entorno o tarea, induce a usar más intensamente los SCG para reducir la incertidumbre o la diferencia entre la información disponible y la que se cree necesitar para tomar decisiones acertadas.

Tabla 11

Factores externos y uso de los SCG

Variable Dependiente	Intensidad de uso de los SCG en JVs		Propósito de uso de los SCG en JVs	
	Modelo 5	Modelo 6	Modelo 7	Modelo 8
Variable independiente				
Constante	-1,5496	7,3468	2,1581	-19,368
Experien.Mercado local:				
socio local	0,366*	0,531**	-0,060	-0,125
socio extranjero	-0,115	0,029	0,085	-0,032
Exper.Tarea/Industria:				
socio local	0,089	0,018	-0,038	-0,139
socio extranjero	0,739**	0,602**	0,149	0,089
Inversión(trust):				
socio local		-0,026		0,389*
socio extranjero		-0,242*		0,021
Alineación estratégica:				
Valores		0,194		0,056
Motivos		0,176		0,394
Superficie de la planta		0,098		-0,000
Años de actividades		-0,004		0,010
F (p-value)	12,88 (0,000)	7,96 (0,000)	0,46 (0,762)	1,47 (0,213)
R2 ajustado	0,5829	0,4267	-0,0675	0,1107

** Nivel de confianza 5% * Nivel de confianza 10%

Fuente: Elaboración propia.

4.4. Factores externos, uso de los sistemas de la contabilidad de gestión y desempeño

Si los tres grupos de variables se combinan en un solo modelo los resultados de la encuesta podrían complementar las conclusiones de los estudios de casos. Primero se consideró interpretar al SCG como una variable mediadora ya que ello representa mejor la realidad en la que los factores externos (estímulos) afectan el desempeño (respuesta) a través del uso que se hace de la información de los SCG (Baron y Kenny 1986). Los resultados obtenidos con el propósito de uso no permiten usar este modelo.

Como alternativa se consideró un análisis de sendero (path análisis). El análisis fue hecho en SAS ver 9.1 usando el método de mínimo cuadrados ponderado basado en la matriz de correlación y la utilización de la técnica de optimización de Newton Raphson. Los efectos totales muestran que la mayor parte del impacto de los factores externos sobre el desempeño está basado en los efectos del SCG (Tabla 12). Es de destacar que todos los coeficientes de las ecuaciones son estadísticamente significativos, que las tres medidas de ajuste (fit) del modelo son altas, y que la covarianza entre las variables independientes no es significativa. Todos estos indicadores permiten concluir que los SCG son en realidad variables mediadoras entre la turbulencia que enfrentan las empresas, en particular las JVs internacionales, y su desempeño.

Tabla 12

Análisis de Sendero

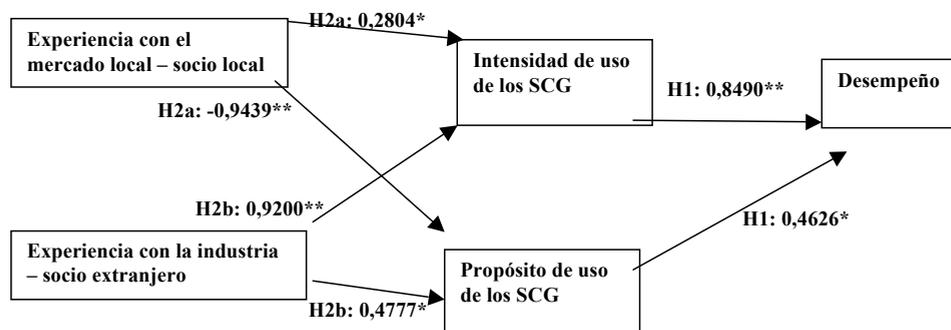
JV_Perf=0,8490 Int_JV+0,4623 Purp_JV-0,19831 ExpMerSL+1,0019 ExpTarSE+e (t-value) (19,3515) (7,4221)
Int_JV = 0,2804 ExpMerSL +0,9200 ExpTarSE + e (t-value) (4,4425) (31,7825)
Purp_JV = -0,9439 ExpMerSL + 0,4777 ExpTarSE + e (t-value) (29,2797) (6,5407)
Donde: JV_Perf: desempeño de la JV Int_JV: intensidad de uso de los SCG Purp_JV: propósito de uso de los SCG ExpMerSL: experiencia del socio local de la JV con el mercado donde la JV está basada ExpTarSE: experiencia del socio extranjero de la JV con la tarea (producto/tecnología) de la JV e: termino de error
Medidas de ajuste del modelo: Goodness of Fit Index (GFI) 0,9943 GFI Adjusted for Degrees of Freedom (AGFI) 0,9858 Chi-Square (Pr > Chi-Square) 98,73 (<.0001)
Covarianza entre las variables independientes: COV ExpMerSL y ExpTarSE = 0,13689

Fuente: Elaboración propia.

JVs en esta industria muestran una conformación estándar. JVs del tipo 50/50 en la industria autopartista siempre cuentan con un socio local experto en el mercado o país donde la JV se establece, y un socio extranjero que es el experto en el producto y la tecnología de fabricación. En este particular contexto el papel de los SCG es claramente un mediador como se confirma en el análisis de sendero y se expone gráficamente en el gráfico 1.

Gráfico 1

Representación gráfica de las relaciones entre las variables (path analysis)



** Nivel de confianza 5% * Nivel de confianza 10%

Fuente: Elaboración propia.

Llama la atención la diferencia entre ambos métodos al tratamiento dado al propósito de uso. En las regresiones OLS no son todas las relaciones estadísticamente significativas al 10%, pero en el sistema de ecuaciones estructurales son todas relevantes. Interesante también es notar que el propósito de uso tiene una relación positiva y otra negativa, indicando en las JVs internacionales que mayor experiencia con la volatilidad del entorno por parte del socio local, implica un uso más bien para controlar.

5. CONCLUSIÓN

El propósito de este estudio ha sido contribuir al entendimiento del rol que juegan los SCG en el éxito o fracaso de las organizaciones en entornos turbulentos, particularmente JVs internacionales formadas por dos socios con propiedad y derechos de accionistas equilibrados. Con respecto al uso de los SCG, la percepción de los gerentes permite agregar contenido a la literatura sobre el tema ya que los resultados son concordantes con la literatura existente que sostiene que los SCG ayudan a reducir la incertidumbre cuando los factores que la generan pueden ser afectados por las decisiones gerenciales (Davila 2000). Estos resultados también están alineados con la literatura de organizaciones que operan en entornos turbulentos ya que complementando los estudios de casos (Groot y Merchant 2000; Kattan et al. 2007; Porporato 2013) la encuesta demuestra que el uso de la información de los SCG mejora el desempeño y su uso está influenciado por factores externos que se perciben como controlables por la gerencia (entorno del mercado local para el socio local de la JV y tecnología del producto y proceso para el socio extranjero).

Estudios previos en la literatura de administración o dirección estratégica sostienen que el impacto de los sistemas de control en los resultados o desempeño de las JVs es importante, pero aún no hay convergencia en si el impacto es positivo o negativo. Usando conceptos de la contabilidad de gestión, aquí se estudió el impacto en el desempeño organizacional

de la intensidad y propósito de uso (para coordinar entre agentes y principales o por el principal para controlar al agente). Hay que destacar que el concepto de incertidumbre aquí empleado es el definido por Galbraith (1973) y usado consistentemente en estudios posteriores en contabilidad de gestión (Davila 2000; Davila y Foster 2005). La variable dependiente escogida es el desempeño organizacional, las variables independientes son factores contingentes tales como el entorno y tarea, y las variables mediadoras son dos variables tales como propósito de uso (controlar o coordinar) e intensidad de uso (alta o baja) de los sistemas de la contabilidad de gestión (SCG).

Los resultados obtenidos son consistentes con una buena parte de la literatura en contabilidad de gestión que explica que factores contingentes como la experiencia con la volatilidad del entorno local o con la tarea afectan el uso de los SCG. Así gerentes con experiencia logran reducir la incertidumbre vía un uso intensivo de los SCG, en especial cuando son usados para coordinar. Este estudio ha mostrado una clara asociación entre alta experiencia con un factor percibido como manejable y una alta intensidad de uso de los SCG con fines de coordinación para reducir la incertidumbre, entendida como la diferencia entre la información disponible y la percibida como necesaria para la toma de decisiones acertadas. La principal relación que se ha establecido es que mientras mayor sea la experiencia de los gerentes con los factores percibidos como controlables por sus acciones, menor será la complejidad percibida y la incertidumbre es reducida mediante un uso apropiado de la información.

Con respecto a la contribución de los SCG al éxito, se encuentra que mientras más intensamente se utilizan los SCG, mejor será el desempeño, y más aun si ellos son utilizados para coordinar hasta cierto límite. Al buscar explicaciones alternativas, se encontró que el desempeño mejora mientras mayor sea el compromiso de los socios (proxy para la confianza o trust). Estas conclusiones justifican la afirmación de que los SCG se utilizan para reducir la incertidumbre generada por factores que si bien son externos, se perciben como influenciables por las acciones de la gerencia. Complementariamente se sugiere que los SCG no son afectados por la volatilidad de los factores que no se perciben como controlables o influenciables por la gerencia y esto se refleja en la situación típica en la que los gerentes se ven forzados a buscar otras fuentes de información fuera del sistema de control de gestión.

A pesar de los resultados promisorios de este estudio, aún quedan algunas cuestiones no claramente resueltas, principalmente porque el tamaño de la muestra afecta la robustez de los resultados y no permite ejecutar modelos estadísticos más complejos. Las medidas usadas en algunas variables pueden ser mejoradas y esto representa una oportunidad para el futuro. Los ítems del cuestionario desarrollados y adaptados para capturar la intensidad de uso de SCG demostraron ser adecuados y puede ser usado en investigaciones futuras, pero lo mismo no puede aseverarse sobre las medidas que capturan el propósito de uso en función de los resultados obtenidos aquí y por Davila (2000). Es evidente que estudios futuros se deben diseñar para poder mostrar de un modo más contundente el efecto sobre el desempeño organizacional de las diferencias en el propósito de uso de los SCG.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anderson, E., 1990. Two Firms, One Frontier: On Assessing Joint Venture Performance. *Sloan Management Review*, 31 (2) Winter, 19-30.
- Anthony, R. N., 1965. *The Management Control Function*. Boston: Harvard Business School (reprint 1988).
- Ariño, A., 2003. Measures of strategic alliance performance: an analysis of construct validity. *Journal of International Business Studies*, 34, 66-79.
- Bamford, J., Ernst, D. y Fubini, D., 2004. Launching a World-Class Joint Venture. *Harvard Business Review*, 82 (2) February.
- Baron, R. y Kenny, D., 1986. The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Consideration. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51 (6), 1173-1182.
- Beamish, P., 1985. The Characteristics of Joint Ventures in Developed and Developing Countries. *Columbia Journal of World Business*, 20 (3) Fall, 13-19.
- Beamish, P. y Banks, J., 1987. Equity Joint Ventures and the Theory of the Multinational Enterprise. *Journal of International Business Studies*, 18 (2), 1-16.
- Birnberg, J., 1998. Control in Inter-firm Co-operative Relationships. *Journal of Management Studies*, 35 (4), 421-428.
- Blodgett, L., 1987. *A Resource-based Study of Bargaining Power in U.S.-foreign Equity Joint Ventures*. Unpublished doctoral dissertation, University of Michigan.
- Blodgett, L., 1991. Partner Contributions as Predictions of Equity Share in International Joint Ventures. *Journal of International Business Studies*, First Quarter, 63-78.
- Boateng, A. y Glaister, K. W., 2002. Performance of International Joint Ventures: Evidence for West Africa. *International Business Review*, 11 (5) October, 523-541.
- Carmines, E. y Zeller, R., 1979. *Reliability and Validity Assessment*. Twelfth printing 1989, Sage University Papers, Series on Quantitative Applications in the Social Sciences, Newbury Park, MA: Sage Publishing.
- Chenhall, R., 2007. Contingency Theory. Capítulo 6 en Chapman, Hopwood y Shields, 2007. *Handbook of Management Accounting Research*, Volume 1. Oxford, U.K. : Elsevier.
- Chenhall, R. y Morris, D., 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61 (1) January, 16-35.
- Contractor, F. y Lorange, P., 2002. The Growth of Alliances in the Knowledge-based Economy. *International Business Review*, 11 (4) August, 485-502.
- Cronbach, L.J., 1951. Coefficient Alpha and the Internal Structure of Tests. *Psychometrika*, 16 (3), 297-334.
- Davila, A. y Foster, G., 2005. Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-stage/startup Companies. *The Accounting Review*, 80 (4), 1039-1068.
- Davila, A., 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (4/5), 383-409.

- Dekker, H., 2004. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (1), 27-50.
- Dillman, D. A., 2009. *Internet, Mail, and Mixed-Mode Surveys: The Tailored Design Method, 3rd, Edition*. Hoboken, NJ: John Wiley Co.
- Dyer, J., 1996. Specialized Supplier Networks as a Source of Competitive Advantage: Evidence from the Auto Industry. *Strategic Management Journal*, 17 (4), 271-291.
- Dyer, J. y Singh, H., 1998. The relational View: Cooperative Strategy and Sources of Inter-organizational Competitive Advantage. *Academy of Management Review*, 23 (4), 660-679.
- Dyer, J., y Nobeoka, K., 2000. Creating and Managing a High Performance-Sharing Network: The Toyota Case. *Strategic Management Journal*, 21, 345-367.
- Financial Executive, 2004. Survey Finds Growing Interest in Alliances. 20 (5) Jul/Aug, 11.
- Galbraith, J., 1973. *Designing Complex Organizations*. Organization Development Series, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Gary, L., 2004. A Growing Reliance on Alliance. *Harvard Management Update*, 9 (4) April, 3-5.
- Geringer, M., 1990. Strategic Determinants of Partner Selection Criteria in International Joint Ventures. *Journal of International Business Studies*, 22 (1) First quarter, 41-62.
- Geringer, M. y Hebert, L., 1989. Control and Performance of International Joint Ventures. *Journal of International Business Studies*, 20 (2) Summer, 235-254.
- Gomes-Caseres, B., 1987. Joint Ventures Instability: Is It a Problem? *Columbia Journal of World Business*, 22, 97-101.
- Gordon, G. y Narayanan, V., (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), 33-47.
- Govindarajan, V., 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, 31 (4), 828-853.
- Groot, T. y Merchant, K., 2000. Control of International Joint Ventures. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6), 579-607.
- Harrigan, K., 1986. *Managing joint venture success*. Lexington, MA: Lexington Books.
- Hayes, D., 1977. The Contingency Theory of Managerial Accounting. *The Accounting Review*, 52 (1) January, 22- 39.
- Hofstede, G., 1981. Management Control of Public and Non-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3), 193-211.
- Ittner C. y Larcker, D., 2001. Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: a Value Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1-3), 349-410.
- Kattan, F., Pike, R., y Tayles, M., 2007. Reliance of management accounting under environmental uncertainty: the case of Palestine. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3 (3), 227-249.
- Khandwalla, P., 1972. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 10 (2), 275-285.
- Killing, J., 1983. *Strategies for Joint Venture Success*. New York: Praeger.

- Kogut, B., 1988. Joint Ventures: Theoretical and Empirical Perspectives. *Strategic Management Journal*, 9 (4), 319-332.
- Lecraw, D., 1983. Performance of Transnational Corporations in LDCs. *Journal of International Business Studies*, 14 (1), 15-34.
- Lecraw, D., 1984. Bargaining Power, Ownership, and Profitability of Transnational Corporations in Developing Countries. *Journal of International Business Studies*, 15 (1), 27-43.
- Lee, J., Chen, W. y Kao, C., 2003. Determinants and Performance Impact of Asymmetric Governance Structures in International Joint Ventures: an Empirical Investigation. *Journal of Business Research*, 56 (10) October, 815-828.
- McGrath, M., 1995. *Product Strategy for High-Technology Companies*. New York: Irwin.
- Merchant, K., 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Performance and Behavior. *The Accounting Review*, October, 813-829.
- Mjoen, H. y Tallman, S., 1997. Control and Performance in International Joint Ventures. *Organization Science*, 8 (3), 257-274.
- Moskalev, S. y Swensen, R., 2007. Joint ventures around the globe from 1990-2000: Forms, types, industries, countries and ownership patterns. *Review of Financial Economics*. 16 (1), 29-67.
- Nohria, N. y Garcia-Pont, C., 1991. Global Strategic Alliances and Industry Structure. *Strategic Management Journal*, Summer Special Issue, 12, 105-124.
- Pangarkar, N. y Klein, S., 2004. The Impact of Control on International Joint Venture Performance: A Contingent Approach. *Journal of International Marketing*, 12 (3), 86-107.
- Porporato, M., 2013. Exito Empresarial en Entornos Turbulentos: el rol de la contabilidad de gestión. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 22, July-December.
- Porporato, M. y Garcia, N., 2011. Sistemas de Control de Gestión: Un Estudio Exploratorio de su Efecto sobre el Desempeño Organizacional. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, 47, 61-77.
- Ramaswamy, K., Gomes, L. y Veliyath, R., 1998. The Performance Correlates of Ownership Control: a Study of U.S. and European MNE Joint Ventures in India. *International Business Review*, 7 (4), 423-441.
- Segil, L., 1999. Alliances for the 21st Century. *Executive Excellence*, 16 (10) October, 19.
- Segil, L., 2004. Partnering: Metrics Matter. *Financial Executive*, December, 30-35.
- Shenhar, A. y Dvir, D., 1995. Toward a Typological Theory of Project Management. Working Paper, University of Minnesota and Tel Aviv University.
- Sherman, S., 1992. Are Strategic Alliances Working? *Fortune*, September 21st, 77-78.
- Simons, R., 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2), 127-143.
- Thompson, J., 1967. *Organizations in Action*. New York: McGraw-Hill.
- Von Hippel, E., 1998. *The Sources of Innovation*. New York: Oxford Press University.
- Wang, P., Wee, C. y Koh, P., 1998. Control Mechanisms, Key Personnel Appointment, Control and Performance of Sino-Singaporean Joint Ventures. *International Business Review*, 7 (4) August, 351-375.
- Waterhouse, J. y Tiessen, P., 1978. A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organizations & Society*, 3 (1), 65-76.

- Whitley, R., 1999. Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (5/6) July-August, 507-521.
- Williamson, O., 1985. *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: Free Press.
- Yan, A. y Gray, B., 2001. Negotiating Control and Achieving Performance in International Joint Ventures: A Conceptual Model. *Journal of International Management*, 7 (4) Winter, 295-315.
- Zhang, Y. y Li, H., 2001. The Control Design and Performance in International Joint Ventures: a Dynamic Evolution Perspective. *International Business Review*, 10 (3) June, 341-362.

