

IMPLICACION DEL SISTEMA DE CONTROL DE GESTION EN LAS RELACIONES

* Yelitza E. Vega A.
** Pablo Alcoy Sapena
** Vicente Ripoll Feliu

* Profesora DAC-UCLA
** Profesores Facultad de Economía
Universitat de Valencia, España

RESUMEN

Cuando se produce una relación de tipo interorganizacional, el suministro de datos entre dos o más empresas, da origen a una serie de alianzas en donde se comparten recursos, siendo probablemente el más importante la información. La Contabilidad de Gestión y dentro de ella el Control de Gestión se centran en analizar aquellos aspectos que afectan a este tipo de relaciones, adoptando y desarrollando un Sistema de Control de Gestión Horizontal. El presente trabajo se centra en analizar como incide la implantación del Control de Gestión en las Relaciones Inter-Organizacionales (RIO), a través de aspectos corporativos definidos en la teoría de los cambios, como son la estrategia, la tecnología, la organización y el control. El caso de estudio es una empresa dedicada al ensamblaje de vehículos ubicada en la ciudad de Valencia-Venezuela, que dentro del Control de Gestión utiliza una Contabilidad Compartida, elemento vital en las RIO.

Palabras claves: Relaciones interorganizacionales, control de gestión, subcontratación.

SUMMARY

When inter organizational relations take place, exchange of information process between two or more companies produces a series of alliances in which resources are shared, being information the most important. Both the Accounting Management and Management Control Systems emphasize upon the analysis of aspects affecting this type of relations; therefore adopting and developing the so called "System of Horizontal Management Control" (SHMC). This article stresses on the analysis of SHMC implantation and its impact on inter organizational relations in aspects such as: strategy, technology, organization and control. The analysis is based on a case study of "Open Book Accounting" implantation (as part of a Management Control System) in an automobile assembly factory in Valencia-Venezuela.

Key words: Interorganizational relations, management control, information.

IMPLICATION OF THE MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN THE INTERORGANIZATIONAL RELATIONS

* Yelitza E. Vega
A.
** Pablo Alcoy Sa-

* Professor DAC-UCLA

** Professor Facultad de Economía
Universitat de Valencia, España

INTRODUCCIÓN

Las organizaciones empresariales, en la búsqueda por la obtención de los mejores resultados de su gestión organizacional, adoptan la flexibilización como estrategia con el objetivo de adecuarse a un mercado globalizado, dando origen a un proceso que incide en su sistema estructural. Una empresa flexible es la que se orienta hacia los clientes, posee tecnología nueva y presenta acuerdos laterales de organización e innovación, (Hansen y Mouritsen, 1999).

La flexibilización permite ampliar los horizontes organizacionales, dando lugar a comparar proyectos de investigación y desarrollo con subcontratistas y proveedores, insertar a sus empleados en empresas relacionadas, así como, desarrollar sistemas de control de costo inter-organizacional, (Cooper y Yoshikawa, 1994). El aumento en los límites de la organización permite que las cadenas de suministro sean creadas para dar respuesta a nuevas formas de producción (Christopher, 1998) así como mejorar la eficiencia en toda la cadena de valor, desde la compra de materia prima hasta la entrega al cliente del bien o servicio. Shank y Govindarajan (1997: 64) definen la cadena de valor como la unidad de negocios que puede desarrollar una ventaja competitiva continua, basándose en el costo, en la diferenciación o en ambas cosas.

Para establecer coherencia entre las organizaciones, es vital que la información fluya si la empresa refleja dependencia con sus proveedores, a lo largo de la cadena de valor, debido a que el proveedor posee una parte relevante de la información registrada acerca del costo y de la producción (Mouritsen, Hansen y Hansen, 2001). De esta manera, dos o más empresas, dan forma a las relaciones donde se comparten gran parte de los recursos, incluyendo la información (Womack, Jones y Roos, 1990); generando sistemas de información relevantes, cuando las organizaciones requieren alcanzar objetivos conjuntos, (Mouritsen et al, 2001).

La información compartida permite la integración entre comprador y proveedor, generando confianza y entendimiento entre las partes, con el fin de eliminar o minimizar la carencia de control, que se produce cuando en los procesos de producción se presentan sistemas de gestión como la subcontratación, (Prahalad y Hamel, 1990), o reducir el riesgo cuando una organización perteneciente a la competencia, pueda apropiarse de aspectos claves del negocio y de esta manera adelantarse en el mercado, (Bleeke y Ernst, 1991, 1995).

Las RIO proporcionan instrumentos con el objeto de analizar el control de gestión, que estudian las interrogantes generadas entre comprador y proveedor. Por lo tanto, el control inter-organizacional proporciona un espacio nuevo para la gestión, donde no sólo se estudia los efectos inter-organizacionales, sino también los intra-organizacionales, (Mouritsen et al, 2001).

En este sentido, desarrollamos el presente trabajo, estudiando la incidencia de los sistemas de control de gestión en las RIO, a través de aspectos corporativos definidos en la teoría de los cambios, investigando como se efectúan los cambios al tratar de implantar un sistema de gestión.

Por tal motivo, el objetivo principal de esta investigación está dirigido a conocer como incide el Sistema de Control de Gestión (contabilidad compartida en las RIO) a través de aspectos corporativos como la estrategia, la tecnología, la organización y el control.

Este objetivo se fundamenta, en primer lugar, en conocer, como son los cambios ocurridos a fin de implantar un sistema de control de gestión, visto desde una perspectiva sociológica, lo cual permite ampliar un poco más el estudio a los sistemas de gestión. En segundo lugar, conocer la relevancia del sistema de gestión cuando se presentan en las RIO la necesidad de una mayor y mejor información debido a la peculiaridad de las alianzas; cuestión que será vi-

tal, con el fin de concretar los objetivos conjuntos. Y en tercer lugar, determinar si el sistema de control de gestión de Contabilidad Compartida, resulta ser el más idóneo para las RIO.

Dado que el estudio del comportamiento de las organizaciones se analiza mejor dentro de su contexto, la presente investigación se realiza en una organización con el fin de conocer la perspectiva de los integrantes, así como, aquellos aspectos que puedan dar respuesta a los planteamientos formulados.

El control de gestión inter-organizacional puede estar asociado a múltiples aspectos de la práctica organizacional pudiendo estar relacionados de forma distinta desde la teoría de los cambios. No pretendemos que este trabajo represente de manera específica, todos cambios que puedan ocurrir en una organización, pero sí podrá considerarse como punto de referencia para futuras investigaciones.

Por lo antes expuesto, y tras conformar un marco teórico que proporcione la base para la investigación, se presenta un estudio cualitativo en la organización Motors de Venezuela, desarrollado en el Centro de Proyectos, con el objeto de dar respuesta a las siguientes cuestiones:

- El sistema de control de gestión incide en las RIO originando cambios en la forma de operar con relación al control, la tecnología, la estrategia y la organización.
- La información de gestión proporciona acceso y confianza en las RIO.
- Un nuevo sistema de control de gestión incide en la estrategia de coordinar la capacidad en las RIO.

En lo que sigue revisamos, en primer lugar, los principales aspectos referidos a las RIO, donde la conceptualización está dirigida a las alianzas, que surgen de acuerdos particulares entre las organizaciones, con el propósito de

subcontratar alguna de sus actividades para minimizar costos, (Groot y Merchant, 2000); en segundo lugar, los Sistemas de Control de Gestión y la Teoría Sociología de los Cambios. Para ello, estudiamos las aportaciones principales, dirigidas a conocer, como el control de gestión inter-organizacional referido a la Contabilidad Compartida, proporciona nuevas posibilidades de análisis en las RIO. De esta forma, el control y los aspectos corporativos (estrategia, tecnología y organización), serán investigados en una organización para conocer como se han realizado los cambios al introducir un nuevo sistema de gestión.

En los epígrafes siguientes analizaremos las principales aportaciones en cuanto a las Alianzas; los tipos existentes; las características de las RIO; el sistema de Control de Gestión y la Teoría Sociológica de los Cambios (Translations).

ALIANZAS

En las últimas dos décadas las alianzas han originado una de las formas organizacionales más importantes, (Dyer, Kale y Singh, 2002), desarrollándose como un factor relevante para la creación de valor. Esto se fundamenta en los estudios que inciden en aquellas alianzas que producen valor económico (Anand y Khanna, 2000). El valor es creado a través de las sinergias, cuando los socios alcanzan beneficios mutuos que ninguno habría alcanzado individualmente, (Teece, 1992). Por tal motivo, las alianzas se desarrollan dentro de un conjunto de negocios, compuesto por una variedad de grupos inter-relacionados y con una diversidad de objetivos. Según Tomkins (2001), estos grupos pueden ser: subcontrataciones, licencias tecnológicas, alianzas estratégicas, desarrollo de consorcios y empresas copropietarias.

Para conocer los diferentes tipos de alianzas procederemos a exponer las definiciones dadas en la literatura, para entender las características y establecer sus diferencias.

SUBCONTRATOS

Este tipo de alianza se caracteriza por estar planteado en empresas que reorganizan sus espacios de producción para obtener un mayor apoyo, a través del desarrollo de procesos más fluidos que permitan una estructura organizacional de tipo horizontal. El objetivo de este tipo de alianza es lograr la reducción del costo de producción y la mejora de la calidad (Frances y Garney, 1996; Mouritsen, 1999; Groot, Merchant, 2000; Tomkins, 2001).

LICENCIAS TECNOLÓGICAS

Estas se caracterizan por la formación de equipos conjuntos con otras empresas, facilitando la generación de procesos creativos, como el desarrollo de nuevos productos por medio de tecnología sofisticada. Este tipo de alianza tiene como propósito lograr un rápido acceso tecnológico a sus componentes, reduciendo costos. (Hansen y Mouritsen, 1999; Teece, 1996; Tomkins, 2001).

ALIANZAS ESTRATÉGICAS

Se caracterizan por las relaciones estratégicas entre empresas inter-dependientes, que comparten metas comunes en la búsqueda de beneficios mutuos, a través de acuerdos cooperativos, con el fin de lograr un co-desarrollo de productos, tecnologías o servicios. Su objetivo es el desarrollo de bienes o servicios. (Gulati, 1995; Das y Teng, 2000^a; Tomkins, 2001).

DESARROLLO DE CONSORCIOS

Esta alianza se caracteriza por tener diferentes organizaciones independientes, que se unen para conformar equipos con el fin de alcanzar un objetivo común. (Hardy y Phillips, 1998). Su propósito es desarrollar nueva tecnología.

EMPRESAS COPROPIETARIAS

Son socios que crean una entidad con el objetivo de llevar acabo algunos propósitos estratégicos (Harrigan, Newman, 1990). También se puede plantear en organizaciones independientes compuestas por dos o más empresas para unir recursos y compartirlos de manera equitativa, formando un espacio común donde se gestione con mayor velocidad. (Kumar y Seth, 1998). El fin es la búsqueda de nuevos negocios. (Tomkins, 2001).

CARACTERÍSTICAS DE LAS RIO

La competitividad y colaboración, los acuerdos particulares o contractuales y el modo complejo de las organizaciones, son los motivos por las cuales las empresas crean alianzas estratégicas (Hagedoorn, 1993). Las alianzas estratégicas son creadas por acuerdos cooperativos inter-organizacionales dirigidos para alcanzar objetivos estratégicos comunes (Dekke, 2001). La literatura organizacional se centra principalmente en tres temas interrelacionados cuando analiza las RIO (Kale, Singh y Permuter, 2000).

ESTRUCTURA DE DIRECCIÓN EN LAS RIO

Esta referida a una forma de dirección híbrida, producto de relaciones entre dos o más firmas (Heide, 1994). Este tipo de dirección esta caracterizada por una inter-dependencia, cuyo objetivo es el beneficio (Larson, 1992; Doz, 1996; Gulati, 1998; Ireland, Hill, y Vaidya-naath, 2002).

La dirección híbrida abarca una variedad de formas en las RIO, tales como, los acuerdos de investigación y desarrollo (I+D), la investigación a través de consorcios, los acuerdos para estudios de mercado o las relaciones comprador / proveedor. (Das y Teng, 2000^b). Esta alternativa de dirección requiere de una mayor información para poder ejercer mecanismos de

coordinación y control en las relaciones (Kumar y Seth, 1998).

CREACIÓN DE VALOR EN LAS RIO

Las empresas desarrollan las RIO para alcanzar resultados de beneficios mutuos por cooperación, llevando a cabo actividades que generan valor (Zajac y Olsen, 1993; Dyer y Singh, 1998; Madhok y Tallman, 1998). Cuando se adopta una perspectiva de creación de valor sobre las RIO, los socios reúnen recursos y deciden sobre una división de valor. Esta división de valor, es el resultado de un cierto grado de inter-dependencia entre las sub-tareas, que deben ser coordinadas a través de los límites de la organización.

Las diferencias lógicas de creación de valor dependen de la estrategia racional marcada en las RIO. En este sentido, como las tareas tienen más interdependencia, se origina mayor incertidumbre y por tal razón, se incrementa la necesidad de coordinación y de decisión conjunta, (Dyer, 1996; Gulati y Singh, 1998). El objetivo principal es la necesidad de coordinación (Gulati y Singh, 1998).

MECANISMO DE CONTROL EN LAS RIO

Los mecanismos de control, pueden ser formales o informales (Smith et al., 1995). Los controles formales consisten en obligaciones contractuales y mecanismos organizacionales estandarizados cuyo fin es la cooperación. Pueden ser subdivididos en resultados y comportamientos (Ouchi, 1979). El control informal, se refiere al control social y las relaciones de gobierno, relativos a la cultura y los sistemas que influyen en los miembros, basados especialmente sobre mecanismos que introducen autorregulación, es decir, no estandarizados (Ouchi, 1979).

Cuando los mecanismos de control del resultado y del comportamiento son considerados como medios ineficaces para alcanzar un con-

trol suficiente, el mecanismo de control social puede aportar una solución al problema planteado (Ouchi, 1979).

Otra de las variables que nos permiten analizar las relaciones entre las empresas es el Sistema de Control de Gestión. En nuestro trabajo pretendemos poner de manifiesto la incidencia de los Sistemas de Control de Gestión en las RIO.

LA CONTABILIDAD COMPARTIDA EN EL CONTROL DE GESTIÓN

La estructura y el control en las RIO requieren establecer un adecuado sistema en los procesos y en el control (Van Der Meer-Kooistra y Vosselman, 2002). La gestión del control en las RIO, no es una actividad que tenga una sola dirección, es decir, se presentan controles internos y externos, que se aplican en los centros y la periferia de la organización, (Mouritsen, Hansen y Hansen, 2001).

El control de gestión se concentra, usualmente, sobre relaciones entre las organizaciones que presentan varios grados de descentralización en la toma de decisiones, (Van Der Meer-Kooistra y Vosselman, 2000). Para Anthony (1988: 10), el control de gestión es el proceso por el cual los gerentes influyen sobre otros miembros de la organización, para implantar una estrategia organizacional. Dependiendo del grado de delegación, los centros de responsabilidad toman la forma de centros de coste, centro de beneficios o centros de investigación (Anthony, 1988).

La investigación de Anthony se basa en un sistema de gestión, donde el control vertical de las relaciones entre la gerencia y los gerentes de los centros de responsabilidad es su característica principal, proporcionando herramientas, que permiten implantar estrategias organizacionales en los diferentes niveles de la organización de un proceso subcontratado, (Vosselman, 2002).

Con el objeto de considerar a las RIO como más integradas y conectadas con un sistema de control, es necesario establecer los cambios en la implantación y dirección de la gestión horizontal, con el fin de proporcionar información (Vosselman, 2002). Los nuevos sistemas de control de gestión, permiten que las actividades en los centros sean eficientes y efectivas, es decir, donde existen procesos de subcontratación, ya que facilita la estabilización de las RIO y posibilita la colaboración entre las partes para disminuir el riesgo (Van Der Mer-Kooistra y Vosselman, 2000).

La Contabilidad Compartida se caracteriza por presentar la información de manera transparente, por ejemplo, los cálculos de costos son presentados a las diferentes partes, sin ocultar datos ni soportes financieros, con el fin de facilitar su explicación. Christopher (1998: 235) señala que la Contabilidad Compartida es otra manifestación de este movimiento hacia la transparencia, ya que los datos de coste son compartidos entre todos los integrantes, por tanto, el beneficio de cada organización es visible a los otros.

La transparencia de coste significa compartir la información sobre costes entre cliente y proveedor, incluyendo datos que tradicionalmente eran mantenidos en secreto por cada parte, siendo estos utilizados en la negociación. Se pretende que cliente y proveedor trabajen de manera coordinada en un proceso de reducción de costes (Lamming, 1993).

Lamber (1998), indica que el intercambio de información de manera transparente, es un elemento vital en la formalización de un sistema de producción competitivo global. Cuando las empresas transfieren los procesos existentes, crean nuevas formas de cooperación con otras firmas, como la subcontratación. Esto implica la necesidad de un sistema de gestión que permita el control de las actividades.

Por su parte, Schoberger (2002), señala que la Contabilidad Compartida, conforma un conjunto de conocimientos dirigidos por completo a desarrollar las posibilidades del negocio. El conocimiento del negocio posibilita y ofrece información de forma continua, lo que favorece y amplía la información al negocio planteado en el ámbito global.

La propiedad y la gestión del rendimiento de la información en la Contabilidad Compartida están clasificadas por las relaciones en dos sentidos: el dirigido a los procesos y a los resultados conjuntos.

El aspecto, dirigido al proceso, se refiere a presentar actividades de mejora continua, mientras que en los resultados conjuntos se utiliza la información referida a costes, ingresos de ventas o mercado de acciones, siendo presentados y discutidos periódicamente en su totalidad.

TEORÍA SOCIOLÓGICA DE LOS CAMBIOS (TRANSLATIONS)

La adopción de un sistema de control de gestión produce cambios en la forma de gestionar los procesos, puesto que son estudiados considerando aspectos corporativos como son la estrategia, tecnología y organización, además del control. El estudio se centra en investigar estos cambios, para ello, es necesario definir, analizar y ubicar dichos aspectos dentro de la teoría sociológica de cambios, que es definida como aquella que se centra en estudiar y explicar las transformaciones efectuadas con el fin de realizar el trabajo y poder cumplir con el objetivo propuesto.

En consecuencia, para analizar un proceso de control inter-organizacional como es el Sistema de Contabilidad Compartida y las relaciones establecidas entre las empresas, es preciso centrarse en tres aspectos de la Sociología de los Cambios como son: Relacionabilidad, Funcionabilidad, (Callon 1986^b; Latour, 1987) y Heterogeneidad, (Law, 1999). Según Brown y

Capdevilla (1999), la Teoría de los Cambios se denomina, de manera genérica, como la Teoría del Actor Network y analiza la capacidad que tiene una empresa para realizar un proceso.

La relacionabilidad, asume, que los hechos son producto de una serie de relaciones, más que de su esencia específica, (Callon, 1986a). Sin embargo, las relaciones no tienen un carácter general, es decir, son alianzas que se crean con elementos del contexto, en un escenario determinado. En consecuencia, aspectos como: estrategia, organización, tecnología y control, no permanecen estables, están influenciados por el entorno, puesto que las relaciones generadas a su alrededor solo actúan en relaciones definidas, (Mouritsen et al, 2001).

La Funcionabilidad sugiere que los hechos no existen por si mismos, si no que se originan por los aspectos generalizados en los procesos entre las organizaciones. La importancia de un hecho en si, depende de como las asociaciones se pueden desarrollar en un escenario determinado (Latour, 1986). En este trabajo pondremos de manifiesto como afectan, las decisiones tomadas sobre la adopción del sistema de control de gestión en las organizaciones.

Por su parte la Heterogeneidad establece que cualquier sistema de relaciones esta compuesto por una serie de recursos de diferentes clases. Law (1992: 380), puso de manifiesto que la sociedad, las organizaciones, los agentes y las máquinas son aspectos generados en los diversos diseños de redes, puesto que se conciben por acuerdos convencionales entre lo externo / interno, estratégico / operacional, humano / no-humano, durante el proceso de cambio. Tales dicotomías no pueden explicar el estado de la cuestión, pero son consideradas como efectos de los cambios, y no pueden ser reducidas solo a su esencia, (Latour, 1988). Por estos principios ontológicos, el estudio tratará de analizar como el sistema de control de gestión interviene en los procesos de cambio, lo que implica examinar las relaciones entre los actores huma-

nos, los no humanos y el sistema de control de gestión.

El control de gestión según esta perspectiva, actúa como patrón, representando determinadas directrices de los procesos de la organización, (Robson, 1992). En consecuencia, no representan estructuras rígidas, así como tampoco tienen un papel determinado en la existencia de la organización. Bajo este aspecto, el control de gestión es analizado como el resultado en la formación de varios elementos asociados y heterogéneos, que estudian las alianzas para establecer los propósitos técnicos (Callon, 1986a).

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

La metodología utilizada en el presente trabajo, es de corte cualitativa, aplicada al estudio de los Sistemas de Control de Gestión con relación a las RIO. Analizaremos cómo incide la adopción de un sistema de gestión en las relaciones (aspectos dinámicos de la organización), como es comportamiento de las organizaciones, ante un cambio, lo que implica mayor complejidad en el momento de estudiarlo mediante técnicas estrictamente cualitativas.

La metodología cualitativa se basa en la observación participativa, el estudio de caso y las entrevistas no estructuradas. Esta se define, como la que analiza la realidad en un contexto natural, en el que se desarrolla, e intenta explicarla, considerando a las personas que lo componen. La información de los hechos es producto de las actividades de los individuos, grupos u organizaciones, mostrados tal y como se presentan, es decir, sin alteración alguna, a fin de no modificar su entorno. (Eisenhardt, 1989; Yin, 1994; Rodríguez et.al., 1999).

En nuestro caso, el proceso de implantación de un sistema de gestión en las RIO, está compuesto por situaciones que presentan caracterís-

ticas propias, máxime si se presenta un proceso de subcontratación, que lo hace más específico. De esta forma, su estudio es necesario presentarlo en forma de caso, debido a que manifiesta características propias que dificultan extraerlo de la realidad que lo envuelve.

En el presente trabajo pretendemos conocer como la Contabilidad Compartida, incide en las RIO para coordinar procesos a distancia, como la subcontratación, para controlar esfuerzos cooperativos.

MÉTODO DEL ESTUDIO DE CASO

Al conocer los hechos y determinar que no pueden separarse de las circunstancias y aspectos en donde se desenvuelven, las interpretaciones y análisis de los resultados, no pueden estar separados. Es así, como el método de estudio de caso, presenta características de investigación cualitativa, ya que investiga un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto real, (Yin, 1994).

El objetivo de la investigación empírica en el estudio de caso, no es generalizar sus resultados, sino que utiliza su capacidad de explicación para profundizar en el entendimiento del fenómeno de estudio, es decir, se plantean cuestionamientos para dar respuesta al *cómo* y el *porqué*, para lograr comprender las situaciones con relación a sus actores.

En la investigación planteada, se ha resuelto considerar los postulados del estudio del caso, para emplearlos como estrategia de diseño metodológica, y así generar las proposiciones. Nos decidimos en el estudio del caso, por la dinámica del comportamiento de las organizaciones, ya que las relaciones no se comportan de igual forma, ni el control de gestión puede influir de forma diferente en las RIO.

La organización objeto de estudio fue seleccionada por sus características propias, puesto que posee procesos subcontratados, así como,

un sistema de control de gestión definido, que proporciona los requisitos necesarios para el desarrollo del estudio, con el fin de contrastar su realidad y explicarla en la investigación.

En consideración a la tipología del estudio del caso, nuestra investigación empírica se enmarca en la de casos descriptivos, ya que caracteriza el comportamiento de las variables a estudiar dentro de la organización como de tipo explicativo, debido a que pretendemos establecer "como" es la incidencia del control de gestión inter-organizacional.

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Para definir el tipo de investigación, hemos establecido los parámetros en los que se ubica este trabajo. Para ello se determinó el diseño de la investigación (Yin, 1994), constituido por los pasos lógicos que vamos a realizar, para confirmar la congruencia de los datos recabados con los hechos producto de la realidad estudiada y determinar las conclusiones en relación con los cuestionamientos diseñados, estas son:

- ¿Cuáles son los efectos de la adopción del control de gestión en las RIO?
- ¿Cómo puede la información de gestión generar acceso y confianza en las RIO?
- ¿La introducción de un nuevo sistema de control de gestión incide en la estrategia de coordinar la capacidad en las RIO?

Determinadas nuestras cuestiones, vamos a presentar un grupo de proposiciones, que serán contrastadas por medio del estudio empírico. Dichas proposiciones fueron enumeradas e identificadas con la letra (P), donde cada una representa un carácter descriptivo o explicativo, con relación a los objetivos planteados en la investigación. Las mismas son:

- (P1) Los Sistemas de Control de Gestión inciden en las RIO, ya que permiten el control

de las actividades interdependientes a través de estructuras horizontales.

- (P2) El Sistema de Control de Gestión, proporciona mecanismos de control, que otorgan un mayor flujo en la información requerida por las RIO.
- (P3) La aplicación de un Sistema de Control de Gestión, proporciona información de manera asequible, generando confianza en torno a las actividades de las RIO.
- (P4) El suministro de la información de gestión restituye el sentido de pertenencia en torno a las RIO.
- (P5) El Sistema de Control de Gestión, permite establecer estrategias para coordinar las capacidades tecnológicas en las RIO.

A continuación, definiremos la unidad de análisis, que está referida a la delimitación de las fronteras de la investigación, es decir, establecer el caso de estudio y quien o quienes serán los encargados de analizarlo. Al concretar la investigación se logra obtener las evidencias de los objetivos de estudio. Este trabajo está referido a establecer “*como*” incide el sistema de control de gestión en las RIO. Nuestro objetivo será demostrar las adaptaciones y ajustes realizados, es decir, la manera de realizar el trabajo para implantar un sistema de control de gestión en el *Centro de Proyectos de Motores de Venezuela (MV)*.

El siguiente punto es precisar la correlación de los datos con las proposiciones, por medio de la definición de las variables y su forma de medición con el ítem seleccionado, en los instrumentos de recogida de datos, tales como, las entrevistas, documentos y observación directa. El propósito es lograr datos que sean representativos de los hechos investigados en las proposiciones. En resumen, definir la correspondencia de los datos obtenidos y las variables de la investigación.

Para establecer como se analizan los resultados, la etapa más difícil para el investigador (Rodríguez, et.al, 1999), y para incrementar la validez de la investigación, hemos determinado que la *creación de la explicación* de Yin (1994) es la más adecuada, ya que se enmarca en los estudios del caso de tipo explicativo, dirigida a único caso. La misma consiste en conformar un marco teórico inicial, donde se explique el aspecto a estudiar y de apoyo las proposiciones teóricas, para seguidamente contrastar los resultados alcanzados con las proposiciones teóricas. La revisión de este proceso es repetitiva, es decir, hasta que los datos obtenidos concurren en una secuencia lógica que logren explicar los resultados determinados en el caso (1994).

VALIDEZ DE LA INVESTIGACIÓN

Una investigación debe evidenciar que ha cumplido con las exigencias metodológicas, que deben ser aplicadas, tanto en el diseño de la investigación, como en el desarrollo para dar credibilidad a los resultados obtenidos.

Los estudios del caso deben ser confeccionados, bajo un mismo criterio de exigencia metodológica de investigación cualitativa, aunque sus procedimientos sean totalmente diferentes y específicos, para cumplir con los criterios de validez interna y externa, como es la fiabilidad. (Yin, 1994).

La validez conceptual o credibilidad se obtiene inicialmente, con la elaboración de un marco teórico, producto de la revisión de la literatura para obtener definiciones, conceptos y relaciones, dirigidos al tema de estudio. Con relación a la validez de la recogida de datos, consideramos el principio de la *triangulación*, donde las evidencias se logran de diversas fuentes, como son las entrevistas, observación directa y documentos, para poder contrastarlos y establecer si concluyen en un mismo hecho.

Por tanto, para una secuencia lógica de los hechos es relevante, mantener una cadena de

evidencias y verificar los informes generados por los principales entrevistados. Para los estudios del caso de tipo explicativo, la validez interna tiene especial interés, puesto que establece como valorar los datos obtenidos en la investigación. En nuestro trabajo, tratamos de conocer los cambios ocurridos al adoptar un sistema de gestión, por lo que ajustaremos la información a los patrones de causalidad indicados en las proposiciones, hasta elaborar una explicación de los resultados obtenidos.

La posibilidad de trasladar los resultados del trabajo de estudio a otros casos, se establece como validez externa. Pero en nuestra investigación, como es un caso único, es factible que las conclusiones se consideren, solamente, como punto de referencia para dar explicación a otros hechos similares.

RECOGIDA DE DATOS

El proceso de recogida de datos permite incrementar la fiabilidad de la investigación, ya que logra establecer como fueron recabados los datos, como se almacenaron en una base de datos de forma organizada y documentada para poder servir como guía a otro investigador. (Yin, 1994)

En el protocolo del caso, se determina la forma de recogida de datos, siendo los instrumentos empleados: entrevista en profundidad, entrevista estructurada, revisión de documentos y observación directa.

Con relación a las entrevistas en profundidad está dirigida a los informantes claves (internos), en nuestro caso a los gerentes del Centro de proyectos e ingenieros representantes de las empresas subcontratadas Power y Calidad; como informantes externos, también se consideró los medios de comunicación impresos, que recogen información sobre las actividades de Motors de Venezuela MV.

Las entrevistas estructuradas se aplicaron al personal que trabaja en el Centro de Proyectos, tanto directos como indirectos; en las mismas se eligió una muestra de 12 personas para obtener la información sobre la forma de realizar el trabajo y la logística empleada.

La observación directa se coordina de forma conjunta con las entrevistas en profundidad, para lograr el total desarrollo la fase descriptiva en la investigación. Se establecen visitas guiadas en el Centro de Proyectos, acordadas previamente con el gerente, para así determinar la situación planteada.

Con relación a la revisión documental, se examinó los sistemas organizacionales como: la estructura organizativa, manuales de cargos y procedimientos, sistema de gestión y planificación de proyectos.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS. DESCRIPCIÓN DEL CENTRO DE PROYECTOS DE MV

El presente apartado, tiene como propósito desarrollar el trabajo empírico para presentar y analizar los resultados, con relación al sistema de control de gestión, en el caso de organizaciones que manifiestan características de procesos subcontratados. Cuando se presenta esta situación de control a distancia en la organización, se crea una red inter-organizacional, donde el sistema de control no sólo presenta el papel de control, sino que afecta a los aspectos corporativos, la tecnología, la organización y la estrategia. No pretendemos generalizar los resultados obtenidos a todas las organizaciones, pero delimitando el alcance del trabajo, se plantea como una referencia a efectos de nuevas investigaciones. Se delimitó el universo de la investigación objeto de estudio, siendo la unidad de análisis, las empresas dedicadas al ensamblaje de vehículos, puesto que se caracterizan por presentar estructuras orgánicas con cierta flexibilidad, lo que permite posicionarse en un mercado cada

vez más competitivo, máxime en el mercado venezolano, que está influido, aspectos económicos y políticos.

Para mantener la confidencialidad de la información, se ha utilizado un seudónimo para identificar la empresa objeto de estudio. La organización seleccionada no es producto del azar, puesto que representa las características requeridas para llevar a cabo cualquier investigación, como son:

- Es un consorcio que posee una planta ensambladora de vehículos, con más de 50 años de experiencia en Venezuela
- Su organización presenta un proceso de subcontratación, en un centro que pertenece a la cadena de valor, como es I+D.
- Presenta un proceso de puesta en marcha del sistema de control de gestión desde hace dos años, lo que permite analizar el proceso de adopción y los resultados de su implantación con relación a las RIO.

Para definir el tipo de investigación fue necesario establecer los parámetros en los que se circunscribe este trabajo, ya que el mismo se desarrolla en una organización sin alterar las variables a estudiar, sin introducir ningún control, con el fin de no modificar su comportamiento; para conocer de esta forma, los procedimientos del sistema de control de gestión. Enmarcado dentro de la tipología de Scapens (1990), nuestro trabajo es de tipo exploratorio y explicativo, ya que describe la situación real para el periodo de estudio. Según Yin(1994), nuestra investigación empírica posee dos aplicaciones básicas del estudio del caso, como son: Explicar las interrelaciones causales que se producen en la realidad y describir el escenario donde se desarrolla el estudio del caso.

Motores de Venezuela (MV) es una filial venezolana, que pertenece a la corporación Motors, norteamericana. Su actividad económica

es el ensamblaje de vehículos comerciales y de pasajeros. El Centro de Proyectos de MV está adscrito al Centro de Manufactura y, este a su vez, pertenece a la Gerencia de Ingeniería de Planta. El Centro presenta la característica de estar subcontratado, estrategia considerada por la organización desde 1995 y puesta en marcha en el 2000. Son dos las empresas subcontratadas: Power y Calidad. Por tal razón, el centro tiene alrededor de 70 personas trabajando, de los que 7 ingenieros conforman la plantilla perteneciente a MV.

Las funciones del Centro de Proyectos son: desarrollar, analizar e implantar proyectos tecnológicos, para establecer los cambios necesarios en los procesos de producción, con relación al lanzamiento de nuevos productos; Canalizar los proyectos de mejora continua en los procesos estandarizados y de ensamblaje y analizar los proyectos de ampliación del proceso en planta con nuevas tecnologías.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LAS PROPOSICIONES

Con respecto al resultado obtenido sobre la base de información y valoraciones mostradas, debemos indicar que existen limitaciones propias de la investigación cualitativa, así como las que pueda presentar la información suministrada por los entrevistados. Los resultados obtenidos no pueden ser generalizados, pero son un punto de referencia para futuras investigaciones sobre el tema.

El aspecto a analizar en esta investigación es establecer como inciden los Sistemas de Control de Gestión en las RIO. Nuestro análisis se fundamentó en la forma de gestionar la información, es decir, conocer como la información facilita la integración entre el Centro de Proyectos y los subcontratistas, y también como se relaciona en el proceso intra-organizacional.

Para concluir el presente trabajo analizare-

mos en los siguiente epígrafes, cada una las proposiciones (*P*) que se derivan de la metodología utilizada.

(P1) Los Sistemas de Control de Gestión inciden en las RIO, ya que permiten la coordinación de actividades interdependientes a través de estructuras horizontales.

En el Centro de Proyectos, la Contabilidad Compartida, fue introducido para establecer la mayor conexión entre las actividades desarrolladas por las empresas subcontratadas, con el propósito de mantener una planificación eficiente en la coordinación de las actividades. Para Seal (et. al., 1999), la Contabilidad Compartida facilita acuerdos con el propósito de establecer posibles cambios en las actividades de las RIO, puesto que permite en los procesos, como la mejora continua, la reducción de costes. Esta información transparente, es decir mostrar los datos que generalmente eran protegidos por la empresa, es utilizada ahora en las negociaciones. Esta situación, hace posible que se trabaje de manera coordinada, para la búsqueda de los objetivos propuestos en las RIO, (Lamming, 1993).

La forma de gestionar la información a través de la Contabilidad Compartida en el Centro de Proyectos, facilita el proceso de seguimiento en las actividades realizadas, así como la posibilidad de planificar los procesos de las RIO, lo que proporciona el control en las RIO.

Los efectos en la adopción de más RIO, integradas y conectadas con un sistema de control, proporciona un cambio en la implantación y puesta en práctica de un sistema de control de gestión horizontal para proveer la nueva información. (Vosselman, 2002). La estructura organizacional observada en el Centro de Proyectos, conlleva ampliar los límites de la organización, lo que originó la necesidad de conectar los procesos del Centro con las demás unidades de MV, por tanto estas crean relaciones interfuncionales para coordinar la ejecución de los pro-

yectos entre las RIO y las demás unidades de la organización. (Otley, 1994)

(P2) El Sistema de Control de Gestión proporciona mecanismos que otorgan un mayor flujo en la información requerida por las RIO.

La dependencia mostrada en el Centro de Proyectos, con relación a las empresas subcontratadas, generó que la información fuese fluida, es decir, necesitaban conocer como se desarrollaban los proyectos, que fase se estaba ejecutando y como lo estaban abordando, y así implantar el control en el proceso. En tal sentido, se pudo conocer que el mecanismo de control aplicado, logra solventar esta situación gracias a una comunicación fluida entre las partes, para el desarrollo de los nuevos proyectos. A través de la contabilidad compartida se facilita el seguimiento de las actividades, lo que permite establecer un contacto directo con los procesos del Centro.

Es vital que la información fluya para proporcionar coherencia entre las organizaciones, máxime si la empresa refleja dependencia con sus proveedores, a lo largo de la cadena de valor, puesto que el proveedor posee parte relevante de la información registrada. (Mouritsen, et, al., 2001)

Por consiguiente, es importante utilizar un mecanismo de control para dirigir la interdependencia, (Gulati, et. al.,1998). La programación de un cruce de actividades, es un mecanismo importante de coordinación de gestión en este tipo de interdependencia (Grandori,1997).

En resumen, el Centro de Proyectos presenta un proceso fluido de información a través de las RIO, lo que le proporciona mayor vinculación al proceso, como también, mejora la dirección para el logro de los objetivos comunes. Por medio de los diferentes mecanismos de control es por lo que se alcanza una mayor efectividad, beneficio y consolidación de las RIO.

(P3) La aplicación de un Sistema de Control de Gestión, proporciona información de forma asequible, generando confianza en torno a las actividades de las RIO.

La forma de gestionar la información en el Centro de Proyectos ha facilitado las funciones del proyecto, producto de una mejor accesibilidad a los datos, permitiendo que el desarrollo de las actividades pueda dirigirse a través de las dos empresas subcontratadas como son Power y Calidad.

La gestión de la información por medio de la Contabilidad Compartida es efectiva cuando permite a la organización poder visualizar todas las actividades del negocio, es decir, su objetivo es mostrar de manera transparente todos los aspectos como calidad, flexibilidad en el proceso o reducción del tiempo del ciclo, en proyectos de mejora continua. (Seal et. al., 1999). De esta manera se desarrolla un proceso de confianza con relación a las RIO.

Así, la propiedad y la gestión del rendimiento de la información, presentan dos aspectos a estudiar en la Contabilidad Compartida, donde uno se centra sobre los procesos y el otro sobre los resultados conjuntos. En el primero, se observa el proceso de la obtención de la información, las actividades de mejora y los resultados de efectos directos. La información es generada continuamente y analizada por el equipo de operaciones y expuesta por el ingeniero, técnico, personal de ventas, o gerente superior. Para los equipos de operaciones, los procesos de mejora generan un aprendizaje de primera importancia, puesto que la información se obtiene en tiempo real, facilitando de forma inmediata, que los procesos se corrijan al momento de generarse las contingencias.

En el segundo aspecto se aprovechan los resultados, como pueden ser: costes, ingresos por ventas o total de ingresos. Estos son analizados en su totalidad, pero en una frecuencia de tiempo regular. Los procesos en el Centro de Pro-

yectos presentan las características antes expuestas, debido a que la información se utiliza a través de dos aspectos, el primero proporciona un seguimiento continuo de los procesos específicos referidos al desarrollo de los proyectos, y en el segundo se refiere al coste de los proyectos.

Ambos aspectos son discutidos por el ingeniero, conjuntamente con los ingenieros de las empresas subcontratadas, de esta manera al plantearse preguntas, como el porqué de los altos costes en la ejecución de los proyectos, pueden buscar soluciones conjuntas. Por consiguiente, se genera confianza entorno a la información empleada en el centro.

(P4) El suministro de la información de gestión restituye el sentido de pertenencia en torno a las RIO.

Debido a la estrategia de la organización MV, el Centro de Proyectos fue subcontratado convirtiéndose así, en el primer departamento que presentaba esta característica. La organización posee otros centros subcontratados, como son los servicios de mantenimiento para toda la planta y los servicios de vigilancia. Estas unidades presentan un proceso de subcontratación, por espacio de 8 años, lo que ha generado una efectiva estrategia de reducción de costes. Pero dichas unidades no son vitales en la cadena de valor, por lo tanto no causaron dudas en el momento de ser subcontratadas.

El Centro de Proyectos es una unidad encargada de la elaboración de nuevos productos, principalmente. Todos los nuevos proyectos de planta, se interpretan, ejecutan y analizan, con el fin de presentar mejoras a los procesos de producción, como puede ser el desarrollo de la logística en el área de ensamblaje, o la sustitución de materiales, entre otros. El centro es vital para la organización por la información que allí se utiliza; anteriormente eran procesada sólo en el centro, ahora, debe ser procesada y expuesta a proveedores que no pertenecen a la organiza-

ción. Esta situación fue solventada, por medio de la gestión de la información, que restituye el sentido de control en el Centro.

Esta situación, puede presentar conflictos por el uso de la información, debido a un distanciamiento entre las partes producto de la subcontratación, donde la empresa contratante pierde el sentido del control en los procesos y la empresa contratada presenta el dominio de los mismos. Por ello, la necesidad de implantar un sistema de control de gestión, como la Contabilidad Compartida, permite reinstalar el sentido de pertenencia en los integrantes de la organización, en actividades antes desarrolladas por ellos, generando así confianza en el proceso de subcontratación. La confianza puede surgir en la relación, a través de las partes, mediante un sistema común de valores y normas, (Gulati, 1995).

(P5) El Sistema de Control de Gestión, permite establecer estrategias para coordinar las capacidades tecnológicas en las RIO.

Cuando la alianza entre empresas genera una inversión específica en las RIO, se necesita asegurar estas inversiones, y lo hacen, desde la apropiación, es decir, la oportunidad originada por la potencialidad tecnológica y habilidades técnicas que tiene el otro.

En el caso del Centro, el Control de Gestión, facilita la aplicación de estrategias relacionadas con las potencialidades tecnológicas, es decir, la gerencia del centro pasa a ser el coordinador del recurso tecnológico que presenta cada empresa subcontratada. El seguimiento de los procesos en la elaboración de proyectos permitió establecer una estrategia basada en sus capacidades. Esta estrategia permite asignar los proyectos a aquellas empresas que poseen mayor capacidad técnica, lo que permite llevar a cabo los objetivos propuestos en el Centro. Para alcanzar el desarrollo sostenido del Centro se amplió el estudio de nuevas alternativas en los pro-

cesos de mejora continua, que se dirigen entre otros, a los sistemas de producción de planta, por tal motivo, se realiza una clasificación de los grupos para incorporar la tecnología más avanzada en la realización de nuevos productos.

La gerencia, además de manejar la información del coste de los proyectos, utiliza de forma compartida datos sobre producción y control de calidad; conoce el uso de nuevos materiales, técnicas y desarrollo de investigación. Una vez que se establecen las RIO, la Contabilidad Compartida ayudará a construir la confianza, incluso, si las desigualdades de poder son reflejadas en la información contable (Seal, et. al., 1999).

La información compartida permite la integración entre comprador y proveedor, generando confianza y entendimiento entre las partes para eliminar o minimizar la carencia de control que se produce cuando, en los procesos de producción, se presentan sistemas de gestión como el subcontrato, (Pralhad y Hamel, 1990).

CONCLUSIONES

Expondremos aquellas dirigidas, a los aspectos prácticos y teóricos de la investigación, basado en la Teoría Sociológica de los Cambios.


La Contabilidad Compartida, incide en las RIO a través de la coordinación y control de las actividades, producto del uso de la información en forma transparente. Los datos son gestionados en el Centro de Proyectos para establecer una planificación y seguimiento de las actividades entre todos los integrantes de las RIO. Como indica Lamming (1993), la transparencia, significa compartir la información de coste entre el cliente y el proveedor, incluyendo los datos que tradicionalmente eran mantenidos en secreto por cada grupo, datos que ahora son empleados en las negociaciones.

La Contabilidad Compartida permitió mantener los procesos de subcontratación, de forma cercana, es decir, la información suministrada facilita la planificación de nuevas estrategias a fin de establecer procedimientos para lograr mejoras en la elaboración de proyectos, como la conformación de grupos de ingenieros, en función a las habilidades técnicas y de las capacidades.

La necesidad de controlar las actividades subcontratadas, a través de la Contabilidad Compartida, permitió que los procesos irrelevantes, en la elaboración de proyectos, fueran eliminados, lo que facilitó la evaluación de las habilidades técnicas de los ingenieros, mostrando de esta manera, procesos más flexibles. La información transparente de las actividades facilita la coordinación de los procesos inter-organizacionales.

El nuevo control de gestión permitió al gerente del Centro de Proyectos gestionar la información relevante para establecer la coordinación entre actividades del departamento con los diferentes centros de MV.

En síntesis, el Sistema de Control de Gestión, Contabilidad Compartida, proporciona los mecanismos necesarios para que la información, como la búsqueda del dato de coste, sea obtenida de manera transparente, resultando de vital importancia para la gestión y rendimiento en las RIO.

En nuestra opinión la relevancia de esta investigación está dada por demostrar las ventajas potenciales que ofrece el Control de Gestión y, dentro de él la Contabilidad Compartida, al considerarla como herramienta de gestión válida a utilizar en los procesos de subcontratación, puesto que reduce el riesgo en la administración de la información, al suministrar mecanismos necesarios que minimizan la fuga de datos y no permite que aspectos claves del negocio se descubran en manos de la competencia 

BIBLIOGRAFÍA

- ANAND, B., KHANNA, T. 2000. *Do firms to create value? The case of alliances. Strategic Management Journal*, Vol. 21, 295-315.
- ANTHONY, R. 1988. *El control de gestión: Marco, entorno y proceso*. Ediciones Deusto, Madrid.
- BLEEKE, J. Y ERNST, D. 1991. *The way to win in cross-border alliances. Harvard Business Review* Nov-Dic, 127-135.
- BLEEKE, J. Y ERNST, D. 1995. *Is your strategic alliance really a sale? Harvard Business Review*. Enero-Feb, 97-105.
- BROWN, S., CAPDEVILLA, R. 1999. *Perpetuum mobile: Substance, force and the sociology of translation* en J. Law y J. Hassard (ed) Actor Network theory and after, USA, Blackwell publishers. *The Sociological Review*. 26-50.
- CALLON, M. 1986a. *The Sociology of an Actor-Network: The Case of the Electric Vehicle*, in M. Callon, J. Law, A. Rip (eds), *The Dynamics of Science and Technology: Sociology of Science in the Real World*. London, Macmillan Press, 19-34.
- CALLON, M. 1986b. *Some Elements of a Sociology of Translation: Domestication of the Scallops and the Fishermen of St Brieuc Bay*, in J. Law (ed.) *Power, Action and Belief-A New Sociology of Knowledge Sociological Review Monograph*, London, Routledge & Kegan Paul, 38, 196-233.
- CHRISTOPHER, M., 1998. *Logistics and Supply Chain Management-Strategies for Reducing Cost and Improving Service*. London, Pitman Publishing.
- COOPER, R. Y YOSHIKAWA, T. 1994. *Inter-*

- organizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. International Journal of Production, Economics*, 37, 51-62.
- DAS, T., TENG, B. 1998. *Between trust and control: developing confidence in partner cooperation alliances. Academy of Management Review*, 23, 491-512.
- DAS, T., TENG, B. 2000a. *Instabilities of strategic alliance: An internal tensions perspective. Organization Science*, Vol. 11, n° 1, 77-101.
- DAS, T., TENG, B. 2000b. *A resource-based theory of strategic alliances. Journal of Management*, Vol. 26, n° 1, 31-61.
- DEKKER, H., 2001. *Control of inter-organizational relationships. Theoretical framework and an empirical investigation.* En el 24th Annual Congress European Accounting Association, Athens (Greece), 18 al 20 de Abril.
- DOZ, Y. 1996. *The evolution of cooperation in strategic alliances: Initial conditions or learning processes? Strategic Management Journal*, Vol. 17, 55-83.
- DYER, J. 1996. *Specialized supplier networks as a source of competitive advantage: evidence from the auto industry. Strategic Management Journal*, Vol. 17.
- DYER, J., SINGH, H. 1998. *The relational view: Cooperative strategy and sources of Interorganizational competitive advantage. Academy Management Review*, 23, 660-679.
- EISENHARDT, K, 1989. *Building theories from case study research. Academy of Management Review*, 14, 532-550.
- FRANCES, J., Y GARNEY, E. 1996 *Supermarkets and suppliers in the UK: system integration, information and control. Accounting Organizations and Society*, 21, 591-610.
- GRANDORI, A 1997. *An organizational assessment of interfirm coordination modes. Organization Studies*, Vol. 18, n° 6, 6-21.
- GROOT, T., Y MERCHANT, K. 2000. *Control of international Joint-Ventures. Accounting. Organizations and Society*, 25, 579-607.
- GULATI, R. 1995. *Does familiarity Breed Trust? The implications of repeated ties for contractual choice in alliances. Academy of Management Journal*, 38, 85-112.
- GULATI, R. 1998. *Alliances and networks. Strategic Management Journal*, Vol. 19, 293-317.
- GULATI, R., SINGH, H. 1998. *The architecture of cooperation: managing coordination cost and appropriation concerns in strategic alliances. Administrative Science Quarterly*, 43, 781-814.
- HAGEDOORN, J. 1993. *Understanding the rationally of strategic technology partnering: interorganizational modes of cooperation and sectoral differences. Strategic Management Journal*, Vol. 14, 371-385.
- HANSEN, A. Y MOURITSEN, J. 1999. *Managerial technology and netted networks: competitiveness in action-the work of translating performance in a high tech firm. Organization*, 6, 451-471.
- HARDY, C., PHILLIPS, N. 1998. *Strategies of engagement: Lessons from the critical examination of collaboration and conflict in an interorganizational domain. Organization Science*, Vol. 9, n° 2.

- HARRIGAN, K., NEWMAN, W. 1990. *Bases of interorganization cooperation: propensity, power, persistence*. **Journal of Management Studies**, 27.
- HEIDE, J. 1994. Interorganizational governance in marketing channels. *Journal of marketing*, vol. 58, 71-85.
- IRELAND, D., HITT, M., VAIDYANATH, D. 2002. *Alliance management as a source of competitive advantage*. **Journal of Management**, 28 (3), 413-446.
- KALE, P., DYER, J., SINGH, H. 2002. *Alliance capability, stock market response, and long-term alliance success: The role of the alliance function*. **Strategic Management Journal**, 23, 747-767.
- KALE, P., SINGH, H., PERLMUTTER, H. 2000. *Learning and protection of proprietary assets in strategic alliances: Building relational capital*. **Strategic Management Journal**, 21, 217-237.
- KUMAR, S., SETH, A. 1998. *The design of coordination and control mechanism for managing joint venture-parent relationships*. **Strategic Management Journal**, Vol. 19, 579-599.
- LAMBER, D. M., STOCK, J. R. Y ELLRAM, L.M., 1998. **Fundamental of Logistics Management**. Boston Irwin McGraw-Hill.
- LAMMING, R., 1993. **Beyond Partnership Strategies for Innovation and Lean Supply**. New York, Prentice Hall.
- LARSON, A. 1992. *Network dyads in entrepreneurial settings: A study of the governance of exchange relationships*. **Administrative Science Quarterly**, 37, 76-104.
- LATOURE, B. 1986. *The Power of Associations*, in J. Law (ed.) **Power, Action and Belief-A New Sociology of Knowledge**, London, Routledge and Kegan Paul.
- LATOURE, B. 1988. **The Pasteurization of France**. Cambridge, MA, Harvard University Press.
- LAW, J. 1992. *Notes on the theory of the actor-network: ordering, strategy and heterogeneity*. **Systems Practice**, 5, 379-393.
- LAW, J. 1999. *After ANT: Complexity, Naming and Topology*, in J. Law, J. Hassard (ed.), **Actor Network Theory and After.**, Oxford, Blackwell Publishers.
- MADHOK, A., TALLMAN, S. 1998. *Resources, transactions and rents: Managing value through interfirm collaborative relationships*. **Organization Science**, Vol. 9, n° 3.
- MOURITSEN, J., 1999. *The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control, Accounting*. **Organizations and Society**, 24, 31-55.
- MOURITSEN, J., HANSEN, A., Y HANSEN, C. 2001. *Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*. **Management Accounting Research**, 12, 221-244.
- OTLEY, D. 1994. *Management control in contemporary organizations: Towards a wider framework*. **Management Accounting Research**, 5, 289-299.
- OUCHI, W. 1979. *A conceptual framework for design of organizational control mechanisms*. **Management Science**, 25, 833-848.
- PRAHALAD, C. Y HAMEL, G. 1990. *The core competence of the corporation*. **Harvard Business Review**, Jul-Agosto.

- ROBSON, K., 1992. *Accounting numbers as 'Inscription': action at a distance and the development of accounting.* **Accounting, Organization and Society**, *17*, 685-708.
- RODRÍGUEZ, G., GIL, J., GARCÍA, E. 1999. *Metodología de la investigación cualitativa.* Ediciones Aljibe. Granada, España.
- SCHONBERGER, R. 2002. *Open-book management: Less than meets the eye.* **Journal of Cost Management.** Enero-Febrero.
- SEAL, W., CULLEN, J., DUNLOP, A., BERRY, T., AHMED, M. 1999. *Enacting a European supply chain: A case study on role of management accounting.* **Management Accounting Research**, *10*, 303-322.
- SHANK, J., Y GOVINDARAJAN, V., 1997. *Gerencia Estratégica de Costos.* Colombia, Editorial Norma.
- SMITH, K., CARROLL, S., ASHFORD, S. 1995. *Intra-and Interorganizational cooperation: Toward research agenda.* **Academy of Management Journal**, *38*, 7-23.
- TEECE, D. 1992. *Competition, cooperation, and innovation organizational arrangements for regimes of rapid technological progress.* **Journal of Economic Behavior and Organization**, *18*, 1-25.
- TEECE, D. 1996. *Firm organization, industrial structure, and technological innovation.* **Journal of Economic Behavior and Organization**, Vol. 31, 193-224.
- TOMKINS, C. 2001. *Interdependencies, trust and information in relationship, alliances and networks.* **Accounting, Organization and Society**, *26*, 161-191.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J., Y VOSSELMAN, E. J. G. 2000. *Management of interfirm transactional relationships: The case of industrial renovation and maintenance.* **Accounting, Organisations and Society**, *25*, 51-77.
- VOSSELMAN, E. 2002. *Towards horizontal archetypes of management control: a transaction cost economics perspective.* **Management Accounting Research**, *13*, 131-148.
- WOMACK, J. M., JONES, J. T. Y ROOS, D., 1990. *The Machine That Changed the World*, New York, Harper Perennial.
- YIN, R. 1994. *Case Study: design and methods.* Publications Sage.
- ZAJAC, E., OLSEN, C 1993. *From transaction cost to transactional value analysis: Implications for the study of interorganizational strategies.* **Journal Management Studies**, *30*.