



Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes

Carla Antonini Morales

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid

carla.antonini@uam.es | <https://orcid.org/0000-0001-7139-2249>

Nicolás García Torea

Profesor de la Universidad de Burgos

ngtorea@ubu.es | <https://orcid.org/0000-0003-4301-3517>

Jacobo Gómez Conde

Profesor de la Universidad Autónoma de Madrid

jacobo.gomez@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-0907-3471>

Extracto

Los factores clave de éxito, como la internacionalización y la formación del capital humano, permiten obtener ventajas competitivas que redundan en aumentos del rendimiento. La adopción de diversas herramientas de control de gestión permite la correcta gestión de estos factores, sin embargo, qué efectos producen no ha sido suficientemente analizado.

El objetivo principal de este trabajo es determinar el efecto mediador del uso de una diversidad de sistemas de control de gestión (SCG) en la relación entre los factores de éxito –capital humano formado y capacidad de internacionalización– y el rendimiento. Tomando como muestra el sector agroalimentario español, los resultados evidencian que, la internacionalización tiene una relación directa y positiva con el rendimiento, mientras que la formación del capital humano se relaciona indirecta y positivamente con el rendimiento a través de un alto uso de diversos SCG.

Palabras clave: sistemas de control de gestión; internacionalización; capital humano; rendimiento organizacional.

Fecha de entrada: 22-06-2021 / Fecha de aceptación: 27-10-2021

Cómo citar: Antonini Morales, C.; García Torea, N. y Gómez Conde, J. (2022). Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 159-184.



Management control systems in the competitive success and performance of SMEs

Carla Antonini Morales

Nicolás García Torea

Jacobo Gómez Conde

Abstract

Key factors such as internationalization and human capital training foster competitive advantages that increase performance. The adoption of a set of management control tools enables the correct management of these factors, however, the effect of those systems has not been sufficiently analyzed in the literature.

The main objective of this paper is to determine the mediating effect of the diversity of use of the management control systems (MCS) in the relationship between the success factors –human capital training and internationalization–, and performance. Using a sample of Spanish firms from the food industry, the results show that internationalization has a direct positive impact on organizational performance, while human capital training is indirectly and positively related to performance through the use of a high diversity of MCS.

Keywords: management control systems; internationalization, human capital; organizational performance.

Citation: Antonini Morales, C.; García Torea, N. y Gómez Conde, J. (2022). Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 159-184.



Sumario

1. Introducción
 2. Revisión de la literatura y desarrollo de hipótesis
 - 2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 - 2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 3. Metodología de investigación
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Medición de los constructos
 - 3.3. Modelo de ecuaciones estructurales
 4. Resultados
 - 4.1. Modelo de ecuaciones estructurales
 - 4.2. Test de hipótesis
 - 4.2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 - 4.2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 5. Discusión y conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Anexo 1. Preguntas del cuestionario
- Anexo 2. Factores

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por los miembros de uno de los grupos de investigación seleccionados en la Convocatoria 2020 de Grupos de Investigación, promovida por la Fundación Maruri Hergar, en colaboración con la Editorial CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera, con especial énfasis en el ámbito global de la contabilidad y su utilidad práctica a la realidad empresarial.

1. Introducción

Tradicionalmente, la investigación contable se ha centrado en tratar de explicar las diferencias de rendimiento con una visión macroeconómica, es decir, a través de fuentes externas a las empresas (Rumelt, 1991). Sin embargo, algunas teorías, entre ellas la Teoría de los Recursos y Capacidades¹ (Penrose, 1959; Wernerfelt, 1984), consideran que ciertos factores internos, en especial aquellos de naturaleza intangible, como el capital humano o la capacidad de internacionalización de la organización, pueden actuar como variables explicativas del desempeño (Galbreath, 2005).

La internacionalización es un elemento clave en la supervivencia de muchas empresas dadas las limitaciones de los mercados domésticos, la creciente globalización y la necesidad de diversificar riesgos (Araujo *et al.*, 2011; Sanchez Gea, 2019; Garcia Cabrera, *et al.*, 2019). Sin embargo, un control de gestión inadecuado de la relación con las empresas extranjeras puede perjudicar el rendimiento de las operaciones internacionales (Simeone-Gomes, 2011). Por tanto, surge la necesidad de adoptar mecanismos de gestión que permitan crear y mejorar estas relaciones. En este sentido, Anderson (2008) destaca la escasa implicación de los sistemas de control de gestión (SCG) en aspectos ajenos a la producción, tales como la comercialización o la relación con los proveedores.

Por su parte, numerosos autores afirman que un capital humano formado constituye uno de los factores determinantes para generar valor añadido en las empresas (Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004). Este valor se potencia cuando el conocimiento se encamina hacia el logro de los objetivos de la organización, ya que del capital humano depende en gran medida la capacidad de las empresas para desarrollar y aprovechar el conocimiento (Carmeli y Schaubroeck, 2005). La gestión de dicho capital requiere de una atención muy especial, que supone la capacidad de los directivos de identificar, medir, desarrollar y renovar el activo intangible para el éxito de la organización. De esta forma, los SCG se posicionan como un elemento clave a través del cual el capital humano puede ser fundamental en el rendimiento empresarial.

Estudios previos han tratado de analizar la influencia directa de la utilización de los SCG sobre el rendimiento empresarial (Henri y Journeault, 2010; Kallunki *et al.*, 2011), sin un claro consenso en los resultados obtenidos. Esta confusión puede explicarse por el papel mediador de los SCG en la gestión de los recursos empresariales y su impacto en el rendimiento orga-

¹ Traducción del término original en inglés *Resource Based View* (RBV). En adelante se utilizan estas siglas.

nizativo (Bisbe y Otley, 2004; Hutahayan, 2020). Si bien la adopción de diversos SCG no es capaz de explicar por sí misma el éxito competitivo (Kallunki *et al.*, 2011), sí puede contribuir a que otros factores, como la internacionalización o el capital humano, se relacionen positivamente con el rendimiento a través de su correcta gestión (Henri, 2006; Mitter y Hiebl, 2017).

En este trabajo se analiza si, a través del uso de diversos SCG, la internacionalización y la formación del capital humano promueven que las organizaciones obtengan rendimientos superiores. Esta pregunta de investigación es analizada empíricamente en la industria agroalimentaria española, una de los más importantes, a nivel nacional, en cuanto a aportación al producto interior bruto y número de empleados (Muñoz Ciudad y Sosvilla Rivero, 2011). Los resultados de una encuesta realizada a 231 empresas muestran una relación directa de la internacionalización sobre el rendimiento, así como indirecta de la formación del capital humano en el rendimiento a través del uso de diversos SCG.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera: el segundo epígrafe presenta la revisión de literatura, distinguiendo conceptos como recursos, capacidades y las condiciones para alcanzar una ventaja competitiva, asimismo desarrolla el modelo y plantea las hipótesis de investigación. El tercero describe la metodología de investigación. En el cuarto epígrafe se muestran los resultados. Finalmente, el último epígrafe expone las conclusiones, limitaciones del trabajo y líneas de investigación futuras.

2. Revisión de la literatura y desarrollo de hipótesis

La teoría de la firma basada en los recursos de la empresa (del inglés *resource-based view*, RBV) define a la empresa como una colección única de recursos y capacidades que no se pueden comprar y vender libremente en el mercado (Conner y Prahalad, 1996; Rumelt, 1984; Wernerfelt, 1984). La premisa fundamental es la existencia de recursos heterogéneos que permiten explicar los diferentes resultados obtenidos por cada una de las empresas (Rumelt, 1984; Barney, 1991a). Otro de los postulados fundamentales de la RBV es que el rendimiento de la empresa depende de la gestión de la cartera de recursos y capacidades que disponga. Estudios previos han identificado dos factores relevantes que son explicativos del éxito competitivo bajo el prisma de la RBV: la internacionalización (Henri, 2006; Weerawardena *et al.*, 2007) y el capital humano (Carmeli, 2004). En esta línea, cabe señalar que estos dos recursos intangibles ligados a las personas son clave, ya que cumplen las condiciones necesarias para generar ventajas competitivas según la RBV, dado que son imperfectamente imitables, valiosos, escasos e imperfectamente sustituibles, y, por ello, son activos muy difíciles de transferir de una organización a otra (Hall, 1993).

La literatura de gestión no ofrece una única definición de internacionalización (McDougall y Oviatt, 2000; Mitter y Hiebl, 2017). En este sentido, la RBV considera la internacionalización como una capacidad de emprendimiento (Fink *et al.*, 2008; Zahra *et al.*, 2001), en referencia a la capacidad de la empresa de asumir riesgos de forma constructiva en los mer-

cados extranjeros (Miller, 1983; Naman y Slevin, 1993). Esta capacidad de emprendimiento implica la creación de nuevos recursos o la combinación eficiente de los ya existentes para acceder con garantías a nuevos mercados (Hitt *et al.*, 2001).

La consideración de la internacionalización como una capacidad generadora de ventajas competitivas por parte de la RBV se basa en el aprendizaje y conocimiento acumulado a través de la experiencia internacional (Prange y Verdier, 2011). Por lo general, la empresa tiene la intención de conseguir un nivel suficiente de desarrollo nacional hasta llegar a un umbral necesario para apoyar el proceso de internacionalización. En ese momento la empresa soporta un proceso de consolidación de conocimientos y experiencia que le permite acudir a estos nuevos mercados con mayores garantías. Esto es especialmente importante en las empresas que han tenido una larga experiencia en el mercado nacional, ya que se enfrentarán a algunas dificultades para cambiar la mentalización empresarial que conlleva el proceso de internacionalización (Gassmann y Keupp, 2007). En este sentido, se considera la internacionalización como una capacidad basada en rutinas organizacionales y estratégicas que permiten la utilización eficiente de los recursos empresariales (Eisenhardt y Martin, 2002).

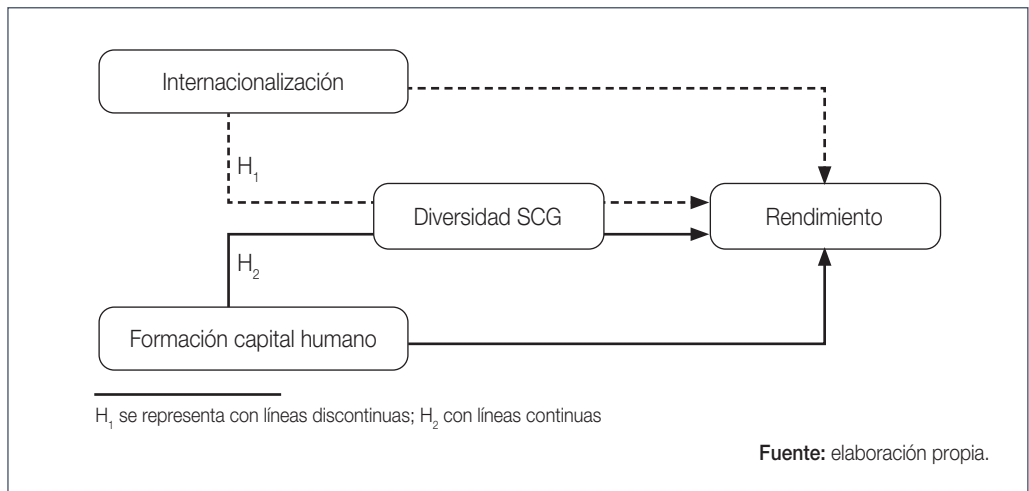
Por otro lado, en las últimas décadas el capital humano se ha considerado uno de los factores primordiales que explica las diferencias en el rendimiento de las organizaciones (Asiaei *et al.*, 2021; Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004). Subramaniam y Youndt (2005) definen el capital humano como los conocimientos, destrezas y habilidades que tienen y utilizan los trabajadores. De entre los diferentes tipos de capital humano que pueden coexistir en una empresa, cabe destacar aquel que poseen los trabajadores centrales, es decir, aquellos que están involucrados en la actividad clave de la organización (Lepak y Snell, 2002). La RBV indica que las ventajas de un capital humano con unas habilidades y destrezas de alto valor proporcionan una mayor competitividad a la empresa (Barney y Wright, 1998). Bajo la misma perspectiva, Lepak y Snell (2002) consideran que un capital humano altamente formado mejora la eficiencia de una empresa realizando contribuciones a través de una disminución de costes, mejoras en la calidad, atención al cliente o incrementos en la productividad.

Tanto la internacionalización como el capital humano necesitan ser gestionados para que afecten al rendimiento. Los SCG son prácticas y procedimientos formales basados en información, que los directivos utilizan para mantener o modificar conductas en las actividades de una organización (Chenhall y Langfield-Smith, 1998, p. 245). Además, pueden servir para gestionar las capacidades que manejan y ayudar a diferenciar sus productos o servicios. Numerosos autores coinciden en afirmar en que su alcance es amplio, ya que permiten a la dirección tanto la coordinación de los integrantes de la organización como la asignación de los recursos disponibles (Aparisi *et al.*, 2009; Naranjo-Gil y Hartmann, 2007). Además, pueden colaborar en el logro de la misión, visión, objetivos y metas de la empresa. El SCG se compone de varios subsistemas interrelacionados, pero las empresas pueden implementarlos de manera independiente, aunque con el menoscabo de las ventajas que se lograrían con su integración total (Kanthi, 2007). Por tanto, herramientas como la planificación estratégica formal, los presupuestos, el *benchmarking*, la contabilidad de costes, el cuadro de mando integral, los procesos de asignación de recursos o los sistemas de incen-

tivos y recompensas a empleados, bien funcionando de manera independiente o bien de forma integrada, constituyen el SCG de una organización (Kanthi, 2007). Estas herramientas de control de gestión tienen una perspectiva interactiva que potencia la colaboración y participación de los diferentes miembros de la organización (Bisbe y Otley, 2004; Bisbe y Malagueño, 2015). La diversidad del SCG se entenderá como la variedad de estas herramientas que se integren dentro del mismo, lo que mejora el alcance y capacidad del sistema.

Numerosos autores afirman que en el caso de que los SCG se encuentren bien implementados, pueden actuar como palanca para la generación de una fuente de ventaja competitiva sostenible (Albertini, 2019; Barney, 1991b; Davila *et al.*, 2009), operando como impulsor de éxito competitivo en el uso conjunto con otros recursos empresariales, tales como la internacionalización (Henri, 2006; Simeone-Gomes, 2011) o el capital humano (Widener, 2007). En este sentido, la figura 1 presenta el modelo conceptual propuesto. En primer lugar, se muestra la relación directa entre la internacionalización y el rendimiento y la relación mediadora del uso de diversos SCG entre ambos constructos (H_1). En segundo lugar, se presenta la relación directa entre el capital humano formado y el rendimiento, así como el efecto mediador de la diversidad de uso de los SCG en esta relación (H_2).

Figura 1. Modelo conceptual propuesto



2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

El mayor número de oportunidades disponibles, la facilitación de las transacciones internacionales por las nuevas tecnologías y la apertura de los mercados internacionales han

llevado a un número creciente de empresas a internacionalizarse (Hitt *et al.*, 2001). Varios trabajos han encontrado que el acceso a nuevos mercados internacionales tiene un efecto positivo en el rendimiento de una empresa y crea valor (Lu y Beamish, 2001; Pangarkar, 2008). En esencia, las organizaciones aprenden nuevas capacidades de los nuevos mercados en los que entran y difunden este conocimiento por toda la empresa para que pueda ser utilizado con éxito en otros mercados (Hitt *et al.*, 2001). La internacionalización tanto se puede dar en organizaciones grandes como en pequeñas, así como en empresas nuevas o ya establecidas. En este sentido, Gupta y Govindarajan (2000) sostienen que las empresas multinacionales existen debido a su capacidad de transferir y explotar el conocimiento que se puede lograr mediante la adopción de mecanismos de internacionalización de manera más eficiente y dentro de toda la corporación. Por otro lado, Lu y Beamish (2001) concluyen que las pequeñas empresas invierten directamente en los nuevos mercados para aprovechar oportunidades únicas, así como posibles nichos.

Sin embargo, algunos autores como Gassmann y Keupp (2007) consideran que la internacionalización hará que muchas empresas se tengan que enfrentar a múltiples dificultades y este esfuerzo provocará que caiga el rendimiento empresarial. Debido a la falta de consenso para definir la internacionalización como un factor que afecta directa y positivamente al rendimiento, los SCG se posicionan como un elemento clave en esta relación. En este sentido, el control de las empresas que actúan en mercados foráneos es mucho más complejo que el de aquellas que tan solo lo hacen en los domésticos. Factores como la distancia, la cultura o el idioma, en la práctica pueden crear barreras para la gestión de la internacionalización, por ello la utilización de diversos SCG puede ser una herramienta que aporte información valiosa y útil para la toma de decisiones (Sánchez Vázquez *et al.*, 2009). La asimetría de información entre la empresa que pretende internacionalizarse y aquellas que ya se encuentran en el mercado de destino (en relación con la legislación, hábitos, riesgos o gustos del consumidor) puede ser compensada con la adopción de los SCG (Simeone-Gomes, 2011).

Por lo tanto, la información generada por los diferentes SCG es fundamental para actuar con garantías en mercados internacionales (Simeone-Gomes, 2011). Teniendo en cuenta las características de la información generada por una alta integración y diversidad de los SCG, estos datos pueden facilitar la comprensión de las relaciones de causa-efecto entre las operaciones realizadas y el objetivo de rendimiento propuesto (Chenhall, 2005). La utilización de diversos SCG proporciona una herramienta para tratar de sintonizar el análisis realizado y las acciones a desarrollar, y modificar la estrategia de mercado seguida en el caso de cambios en el entorno competitivo (Bisbe y Otley, 2004). Diferentes herramientas tienen diferentes características y atributos, siendo diferentes por naturaleza, y esto puede suponer que el uso de diversos SCG sea más apropiado en aquellas empresas que actúan en mercados internacionales, ya que se adaptarán con mayor facilidad a contextos distintos. La diversidad de técnicas que componen los SCG proporcionan información amplia y variada que facilita que el proceso de internacionalización de la organización se lleve a cabo con mayores garantías. Con el fin de explorar esta relación, se proponen las siguientes hipótesis:

H_{1a}. *Existe una relación directa y positiva entre la internacionalización y el uso de diversos SCG.*

H_{1b}. *Existe una relación directa y positiva entre el uso de diversos SCG y el rendimiento.*

2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

Taggar (2002) asegura que un capital humano altamente formado, es decir, con amplios conocimientos y destrezas, contribuye positivamente a la generación de ventajas competitivas ya que favorece un mejor tratamiento de la información, un aprendizaje rápido y una aplicación eficaz de lo aprendido. Todo esto se espera que conduzca a una mejora del rendimiento organizativo. Sin embargo, aunque la relación entre el capital humano y el rendimiento ha sido extensamente estudiada (Ballot *et al.*, 2001; Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004), los resultados son contradictorios y poco concluyentes, no permitiendo afirmar que la mayor formación del capital humano influye directamente en el logro de mayores niveles de éxito.

Lepak y Snell (2002) argumentaron que un capital humano altamente formado mejora la eficiencia de una empresa a través de una disminución de costes, mejoras en la calidad, atención al cliente, incrementos en la productividad o búsqueda de nuevos mercados o clientes. Los SCG proporcionan información tanto del interior (costes, productividad) como del exterior (clientes, mercados), constituyéndose en una herramienta que facilita que el capital humano genere ventaja competitiva (Nevis *et al.*, 1995). En esta línea, Nevis *et al.* (1995) afirmaron que el capital humano altamente formado puede comprender información amplia y diversa, por lo que disponer de información sobre tareas tanto del propio departamento como del entorno externo potencia que el capital humano genere ventaja competitiva y, mejor, por ende, el rendimiento de la organización.

La diversidad de información procedente de SCG más comprensivos facilita la gestión de los recursos en las organizaciones (Bouwens y Abernethy, 2000). Los SCG compuestos por diferentes técnicas suministran información amplia (por ejemplo, interna, externa, orientada al corto y largo plazo), lo que promueve que un capital humano formado interprete mejor la información y aplique sus conocimientos a la mejora de los procesos y procedimientos en la organización. En ese sentido Progoulaki y Theotokas (2010) argumentaron que una interpretación más rica de los datos por parte del capital humano repercute en una mayor eficiencia de las operaciones o la reducción de costes (Progoulaki y Theotokas, 2010). Más aún, Bouwens y Abernethy (2000) argumentaron que la diversidad de herramientas de control de gestión permite al capital humano usar información más completa, facilitando que la organización comprenda mejor las relaciones con el entorno.

Por otra parte, la información diversa reduce la incertidumbre en las relaciones dentro de los departamentos, ya que fomenta el aprendizaje y la generación de ideas (Bouwens y Abernethy, 2000). También permite a los jefes de departamento «aprender» cómo adap-

tar los productos y métodos de producción para que sea compatible con otras áreas de la organización (Atkinson *et al.*, 1997). Ante esta gran diversidad de información, el capital humano formado podrá considerar más alternativas y tener una mejor comprensión de las relaciones de la organización, tanto internas como externas. La información oportuna generada por el uso de diversos SCG también tiene potencial para reducir la incertidumbre, ya que posibilita que el capital humano formado ajuste continuamente sus actividades en respuesta a los cambios exigidos por el entorno. Esto incrementa la probabilidad de que se encuentren soluciones que sean óptimas para la empresa en general y, por tanto, aumente el rendimiento (Bouwens y Abernethy, 2000). En este trabajo creemos que la relación entre el capital humano y el rendimiento está mediada por el uso de diversas herramientas o técnicas de control de gestión. En este sentido formulamos las siguientes hipótesis:

H_{2a}. *Existe una relación directa y positiva entre el capital humano y el uso de diversos SCG.*

H_{2b}. *Existe una relación directa y positiva entre el uso de diversos SCG y el rendimiento.*

3. Metodología de investigación

3.1. Muestra

Las hipótesis fueron contrastadas en el sector de la industria agroalimentaria española. Las empresas que lo forman están sometidas a un mismo entorno general y específico lo que permite poner de manifiesto tan solo aquellos aspectos de carácter estrictamente empresarial que puedan discriminar mejor los resultados. Se escogió el sector agroalimentario español, ya que en los últimos años presenta una tendencia alcista en sus cifras de exportaciones e importaciones, y en el que la internacionalización es un factor estratégico tanto para las empresas a nivel individual, como para el conjunto del sector. Además, dispone de un mercado de trabajo con unas cifras de parados inferiores al total de la economía española (Muñoz Ciudad y Sosvilla Rivero, 2011).

La población objeto de estudio está compuesta por las empresas de este sector² que cuentan con más de 10 empleados. De este modo se excluyen aquellas entidades que carecen de una mínima estructura empresarial y, por ende, de SCG formalizados.

La selección de la muestra aleatoria, mediante un procedimiento de muestreo estratificado por tamaño, se realiza a partir de la base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos) en la cual la población del sector considerado supone un total de 5.814 empresas³.

² Se ha discriminado por Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009: apartados 10 y 11.

³ Una vez eliminadas las observaciones erróneas (CNAE no coincidente o empresas sin actividad).

El tipo de información necesaria para la realización del trabajo de investigación, con datos de naturaleza cualitativa y cuantitativa, pero no disponibles en cuentas anuales u otros informes de carácter financiero o comercial, obligó a su recogida a través de encuesta. Este instrumento es ampliamente utilizado en la literatura contable y de gestión. Se realizó un pretest, a partir de la edición preliminar del cuestionario, para el que se contó con la participación de 12 profesores vinculados al área de gestión, así como con la colaboración de tres gerentes de empresas del sector agroalimentario y otros dos ajenos a este. Todos ellos realizaron propuestas y validaron la versión final del cuestionario antes de su difusión. En general, en el proceso de revisión, los expertos hicieron hincapié en la necesidad de acortar y abreviar el cuestionario tanto como fuese posible.

Siguiendo los cinco pasos propuestos por Dillman (2000) y adaptados por Naranjo-Gil (2006) para el diseño de cuestionarios en la investigación de control de gestión, en primer lugar se enviaron correos electrónicos a todas las empresas con el fin de comprobar la exactitud de los datos; en segundo lugar, se le solicitó al máximo responsable de la empresa su disposición a participar en la investigación, ya que suele poseer una visión más amplia de la organización y su entorno; en tercer lugar, se les envió una carta de presentación del trabajo junto con el cuestionario, todo ello por correo electrónico; en cuarto lugar, se envió la encuesta y, finalmente, se realizaron una serie de llamadas telefónicas para solicitar, a aquellos que aún no lo habían hecho, que completasen el cuestionario.

Se obtuvo una muestra de 231 organizaciones cumpliendo con el tamaño mínimo para poblaciones finitas⁴ (García-Martínez *et al.*, 2010). El índice de respuesta sobre el total de la población se establece en el 3,97 %. La ficha técnica de la investigación se muestra en la tabla 1.

Tabla 1. Ficha técnica de la investigación empírica

Universo y ámbito de la investigación	5.814 empresas del sector agroalimentario radicadas en España con CNAE 10 y 11
Tamaño de la muestra	231
Nivel de confianza	95 %
Error muestral	± 6,3 %
Procedimiento de muestreo	Muestreo aleatorio estratificado por tamaño



⁴ Para $N = 5.814$; $Z = 1,96$ (nivel de confianza 0,95); $p = 0,5$; $q = 0,5$; $e = 0,063$ se obtiene una muestra mínima de 231 empresas. Donde: n = tamaño de la muestra; N = población; Z = nivel de confianza; p = variabilidad positiva; q = variabilidad negativa; e = error permitido.



Fecha del trabajo de campo	Febrero-Mayo 2011
Tipo de entrevista	Entrevista <i>online</i> dirigida al máximo responsable de la empresa

Fuente: elaboración propia.

Por otro lado, la tabla 2 proporciona información sobre los datos demográficos más relevantes de la muestra obtenida. Destaca el porcentaje de empresas con una facturación inferior a 10 millones de euros (80,09 %) y con menos de 50 empleados (78,79 %).

Tabla 2. Datos demográficos de la muestra (n = 231)

	Número	%
Ventas anuales (en millones de euros)		
< 2	86	37,23
2-10	99	42,86
11-20	21	9,09
> 20	25	10,82
Número de empleados		
10-49	189	81,82
50-199	29	12,56
200-499	8	3,46
> 500	5	2,16
Edad (años)		
< 10	19	8,23
10-25	86	37,23
26-50	77	33,33
> 50	49	21,21

Fuente: elaboración propia.

3.2. Medición de los constructos

Internacionalización. Se midió en función de una versión adaptada de los procedimientos propuestos por Lu y Beamish (2001) y Gerpott y Jakopin (2005). Esta consta de cuatro variables: (1) el grado de internacionalización mediante una escala Likert de cinco puntos de muy bajo a muy alto, (2) porcentaje de importaciones, (3) porcentaje de exportaciones y (4) porcentaje de capital extranjero en la organización. Estas tres últimas variables fueron medidas con datos obtenidos de fuentes secundarias. Los cuatro ítems fueron modelados como variables de un constructo latente denominado «internacionalización». Todas las cargas son significativas ($p < 0,001$), la bondad de ajuste respeta los valores recomendados y el coeficiente *alpha* de Cronbach se acerca al valor de 0,70 (Nunnally, 1978) (véase anexo 2).

Formación del capital humano. Para la medición del constructo capital humano se utilizaron cuatro variables, que han sido frecuentemente utilizadas con anterioridad (Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004): (1) porcentaje de la plantilla (excepto directivos) con estudios superiores, (2) porcentaje de directivos con estudios superiores, (3) existencia de un plan de formación y (4) establecimiento de carrera profesional para cada uno de los empleados. Los cuatro ítems fueron modelados como variables de un constructo latente denominado capital humano. Todas las cargas son significativas ($p < 0,001$), la bondad de ajuste respeta los valores recomendados y el coeficiente *alpha* de Cronbach supera el valor de 0,70 (Nunnally, 1978) (véase anexo 2).

La diversidad de los sistemas de control de gestión. Esta variable se midió mediante el índice de heterogeneidad de Blau (1977), el cual ha sido usado extensamente (Naranjo-Gil, 2007). El índice de heterogeneidad de Blau se calcula como $(1 - \sum p_i^2)$, donde p_i es la proporción de la adopción i^{th} de cada una de las tres herramientas de gestión consideradas: contabilidad de costes, cuadro de mando integral y presupuestos. A mayor puntuación del índice, mayor será la diversidad. Previo a la creación del índice, y con el fin de comprobar la fiabilidad de los tres ítems estudiados, estos fueron incluidos en un análisis factorial que explica el 68,44 % de la varianza, con coeficiente *alpha* de Cronbach que supera el valor de 0,70 recomendado (Nunnally, 1978).

Rendimiento organizacional. La medición del rendimiento organizacional se realizó mediante la cifra de facturación.

En la tabla 3 se pueden observar los estadísticos descriptivos más comunes para los diferentes ítems usados para medir los constructos latentes de las variables independientes y mediadora, así como para la variable dependiente.

Este trabajo controló el efecto del tamaño de la organización, medido como número de empleados que tiene la empresa (Naranjo-Gil y Hartmann, 2007; Pangarkar, 2008).

Tabla 3. Estadísticos descriptivos

	Media	Des. típica	Rango teórico	Mínimo	Máximo
Grado de internacionalización	2,42	1,25	1-5	1	5
% exportaciones	16,46	23,64	0-100	0	100
% importaciones	14,30	24,40	0-100	0	100
% capital extranjero	3,18	15,61	0-100	0	100
% empleados estudios superiores	45,05	41,05	0-100	0	100
% directivos estudios superiores	45,26	40,95	0-100	0	100
Plan de formación	0,61	0,49	0-1	0	1
Carrera profesional	0,12	0,33	0-1	0	1
Uso de contabilidad de costes	3,07	1,51	0-5	0	5
Uso de cuadro de mando integral	1,75	1,31	0-5	0	5
Uso de presupuestos	2,71	1,56	0-5	0	5
Facturación (miles de €)	12.559,71	44.366,25	–	9,58	576.047,14

Fuente: elaboración propia.

Por su parte, en la tabla 4 se puede observar la matriz de los coeficientes de correlación de Pearson.

Tabla 4. Matriz de correlaciones (Pearson)

	1	2	3	4
1. Internacionalización	1			
2. Formación capital humano	0,310*	1		
3. Diversidad de SCG	0,088	0,264*	1	
4. Rendimiento	0,169**	0,156**	0,184**	1

* La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

** La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

Fuente: elaboración propia.

3.3. Modelo de ecuaciones estructurales

El modelo teórico presentado en este estudio refleja dos características que deben ser consideradas cuando se realiza la elección de una herramienta estadística: a) la presencia de múltiples relaciones con dependencia entre sí, y b) la presencia de variables latentes que no se pueden observar directamente.

El modelo de ecuaciones estructurales representa un conjunto de técnicas multivariantes que permiten el estudio simultáneo de varias relaciones causales entre variables endógenas y exógenas (Henri, 2006, p. 542). Los datos recogidos de la encuesta fueron analizados con el *software* estadístico AMOS 16. Teniendo en cuenta la no normalidad de los datos, se utilizó la estimación de máxima verosimilitud.

4. Resultados

4.1. Modelo de ecuaciones estructurales

La tabla 5 presenta los resultados del modelo de ecuaciones estructurales en el que se exponen las relaciones entre cada uno de los factores, internacionalización y capital humano, con la diversidad de uso de los SCG y el rendimiento, lo que permite evaluar las hipótesis propuestas. Por su parte, en la tabla 6 se descomponen los efectos totales en directos e indirectos que permiten analizar los potenciales efectos mediadores del uso de diversos SCG. El modelo respeta los valores mínimos recomendados para la bondad del ajuste, según se aporta en el pie de tabla. La figura 2 expone los resultados después de testar el modelo completo.

4.2. Test de hipótesis

4.2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

Tal y como se expone en la tabla 5, la internacionalización se muestra significativa y positiva ($p < 0,05$) en su relación directa con el rendimiento organizacional. También en la figura 2 se puede observar este dato. Los resultados coinciden con los obtenidos por distintos trabajos anteriores (Pangarkar, 2008; Papadopoulos y Martín Martín, 2010).

En la misma línea, para testar la hipótesis de la influencia de la internacionalización en el rendimiento a través del uso de diversos SCG, se utilizó el método propuesto por Baron y Kenny (1986) y al que también recurrieron Naranjo-Gil y Hartmann (2007) o Chenhall (2005).

Baron y Kenny (1986) argumentan que son necesarias tres condiciones para testar efectos mediadores: (1) la variable independiente debe tener una relación significativa con la variable dependiente, (2) la variable independiente debe tener una relación significativa con la variable mediadora y (3) la relación entre la dependiente y la independiente debe ser mayor en (2) que en (1) (Naranjo-Gil y Hartmann, 2007). En la tabla 6 y en la figura 2 se puede observar que, aunque hay una relación significativa y positiva de la diversidad de SCG y el rendimiento, la adopción de los SCG no tiene un efecto mediador entre la internacionalización y el rendimiento, por lo que no hay soporte empírico para un efecto indirecto.

4.2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

No es posible establecer una relación positiva y significativa ($p = 0,263$) entre la formación del capital humano y el rendimiento. Al igual que en la anterior relación, en la figura 2 se representa mediante una línea discontinua que esta relación no es significativa. Los resultados concuerdan con los obtenidos por otros trabajos como el de Ballot *et al.* (2001), sin embargo, no siguen la tendencia de otros en los que sí se encuentra evidencia empírica que soporte esta relación (Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004).

De igual forma que en la anterior relación, y siguiendo la misma metodología, se testa un efecto indirecto, es decir, si existe una relación mediadora del uso de diversos SCG en la relación entre el capital humano y el rendimiento. Los resultados aportan evidencia empírica de que el capital humano influye positivamente en el rendimiento a través del uso de diversos SCG.

Tabla 5. Resultados del modelo ecuaciones estructurales

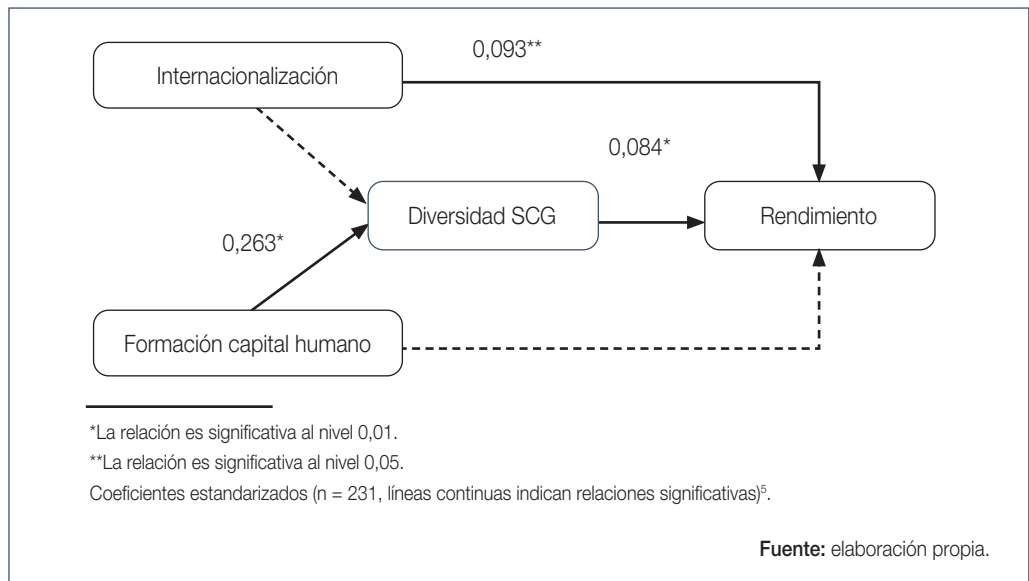
	Coefficientes	Coefficientes estandarizados	Estadístico Z	p-valor
Internacionalización → Rendimiento	4061,590	0,093	1,517	0,038
Capital humano → Rendimiento	2970,121	0,068	1,070	0,263
SCG → Rendimiento	3679,362	0,084	1,325	0,021
Internacionalización → SCG	0,006	0,006	0,100	0,920
Capital humano → SCG	0,262	0,263	4,128	0
Tamaño	60,122	0,334	5,447	0



	Coeficientes	Coeficientes estandarizados	Estadístico Z	p-valor
Bondad del ajuste del modelo				
Chi-cuadrado	39,884			
NNFI	0,915			
CFI	0,943			
RMSEA	0,105			
Número de casos	231			

Los valores recomendados para evaluar la bondad del ajuste son (Henri, 2006): a) NNFI > 0,90, b) CFI > 0,95 y c) RMSEA < 0,10

Fuente: elaboración propia.

Figura 2. Modelo estructural


⁵ El tamaño, al igual que en numerosos trabajos previos (Naranjo-Gil y Hartmann, 2007; Pangarkar, 2008), afecta a la variable de rendimiento (coeficiente estandarizado 0,334, significativo al 0,01).

Tabla 6. Descomposición de efectos directos e indirectos a través de la adopción de los SCG

Relación	Directa	Indirecta(1)	Total
Internacionalización → SCG → Rendimiento	0,093	–	0,094
Capital humano → SCG → Rendimiento	0,068	0,022(2)	0,090

(1) El efecto indirecto resulta de multiplicar los coeficientes significativos de cada relación. En el caso de «Internacionalización → SCG → Rendimiento», no se calculó dado que «Internacionalización → SCG» no es significativo.

(2) $(0,263 \times 0,084)$.

Fuente: elaboración propia.

Con el fin de completar los resultados obtenidos del modelo de ecuaciones estructurales, se analiza si las organizaciones que tienen un alto grado de internacionalización (tabla 7) o de capital humano formado (tabla 8) y una mayor diversidad de uso de los SCG tienen rendimientos superiores. Para ello se realizan dos análisis ANOVA. En el primero (tabla 7), se divide la internacionalización en dos con base en los valores medios de sus puntuaciones: alto (mayor que la media) y bajo (inferior a la media). En el segundo se repite el procedimiento para la formación del capital humano: alta formación (valores superiores a la media) y baja formación (valores inferiores a la media). Estos análisis proporcionan evidencia adicional sobre la relación entre ambos factores, la diversidad de los SCG y el rendimiento. Sin embargo, no permiten concluir en relación con la aceptación o no de las hipótesis.

Los datos que se muestran en la tabla 7 indican que el rendimiento organizacional es mayor cuando los niveles altos de internacionalización se combinan con alto uso de diversos SCG.

Tabla 7. Medias de las puntuaciones de rendimiento (n = 231)

	Alto uso de diversos SCG	Baja uso de diversos SCG
Alta internacionalización	29.874,97; n = 56	12.745,35; n = 45
Baja internacionalización	6.390,23; n = 59	3.911,68; n = 71

Fuente: elaboración propia.

Al igual que sucede en la anterior relación, la tabla 8 muestra que aquellas empresas con una alta formación del capital humano, junto con un alto uso de diversos SCG, obtienen rendimientos más elevados que el resto.

Tabla 8. Media de las puntuaciones de rendimiento (n = 231)

	Alto uso de diversos SCG	Baja uso de diversos SCG
Alta formación del capital humano	27.826,04; n = 64	8.634,01; n = 44
Baja formación del capital humano	5.277,56; n = 51	6.546,86; n = 72

Fuente: elaboración propia.

5. Discusión y conclusiones

El principal objetivo de este trabajo fue analizar el papel del SCG como mediador de la influencia de la formación del capital humano y la internacionalización en el rendimiento. El marco teórico del estudio se desarrolla a partir de la RBV, mediante la cual se establece un modelo que se valida en el sector agroalimentario español.

Respecto a la internacionalización, los resultados obtenidos permiten concluir su capacidad de explicar directamente el rendimiento organizacional. Inicialmente, se había argumentado que una alta diversidad de los SCG podría canalizar los efectos positivos de internacionalización al mitigar barreras como la distancia, la cultura o el idioma. No obstante, a pesar de la evidencia preliminar proporcionada por el análisis ANOVA, no se ha obtenido evidencia empírica significativa que demuestre que el grado de diversidad de los SCG medie entre este factor y la internacionalización. Este resultado, que defiere de los de trabajos anteriores como el de Simeone-Gomes (2011), puede ser atribuido a la configuración de la muestra. Tal y como se recoge en la tabla 2, la mayor parte de las organizaciones encuestadas son pequeñas y medianas. En este tipo de empresas, cuyo nivel de internacionalización es, generalmente, menor que el de compañías de mayor tamaño, pueden ser menos proclives al uso de instrumentos de control cuya implantación pueda ser más costosa en comparación con sus beneficios en términos de internacionalización, como los presupuestos o el cuadro de mando integral.

En relación con la formación del capital humano, se concluye que este factor necesita ser gestionado mediante diversos SCG para influir en el éxito competitivo. Los resultados indican que el rendimiento de la organización mejorará si se usan diversas herramientas de los SCG para lograr que la formación del capital humano se convierta en un factor clave. Los empleados con conocimientos y destrezas de alto valor tienen la habilidad de interpretar de forma correcta los datos obtenidos por estos sistemas de control y, por tanto, la toma de decisiones permite obtener ventajas competitivas derivadas de posibles reducciones de costes o de eficiencia en los procesos. En este sentido, nuestros resultados soportan los argumentos proporcionados por Ylinen y Gullkvist (2014) sobre el potencial de los SCG, en especial de aquellos que incorporan herramientas interactivas, de incrementar el conoci-

miento de los empleados sobre los procesos de la empresa, lo que puede desencadenar mejoras en el rendimiento organizativo.

Estas conclusiones permiten derivar una serie de implicaciones prácticas que contribuyan a mejorar la labor de los directivos y gerentes, en especial, de aquellos encargados de diseñar, implementar y revisar los SCG de la organización. Por un lado, el trabajo demuestra la necesidad de que estos actores diversifiquen los SCG, integrando diferentes tipos de herramientas, para canalizar de forma efectiva los beneficios de la formación del capital humano para el desarrollo de ventajas competitivas que mejoren el rendimiento de la empresa. Además, la inversión en formación del capital humano puede reforzar el papel mediador de los SCG dado que una fuerza de trabajo adecuadamente capacitada permite una correcta implementación de estos sistemas. Un capital humano formado permite que los SCG lleguen con más acierto al resto de la organización, lo que puede verse reflejado en incrementos en el rendimiento organizacional a través de la eficiencia de las operaciones o la reducción de costes. Por otra parte, es importante que los gerentes y directivos evalúen la necesidad de incrementar la diversidad de sus SCG como apoyo en su proceso de internacionalización. La información aportada por estas herramientas de control de gestión es valiosa y útil para la toma de decisiones en el sentido de que puede ayudar a eliminar barreras que la empresa se encuentre en mercados foráneos, como la cultura, el idioma, la legislación o el mayor conocimiento del entorno de las empresas nativas. Sin embargo, deben considerar que una mayor diversidad de herramientas supone un coste de implementación mayor que, en ciertas empresas, en especial aquellas de menor tamaño, pueden no compensar los beneficios en términos de mejoras del rendimiento.

Este trabajo, al igual que cualquier estudio empírico, tiene limitaciones. En primer lugar, el modelo que se ha investigado es el resultado de la interacción de múltiples factores que requieren más información endógena de diversas fuentes primarias para poder ser analizadas más profundamente. En segundo lugar, el estudio solo ha tenido en cuenta a un miembro de la organización en cada observación, por lo que la obtención de información de directores de las diferentes áreas permitiría ayudar a generalizar los resultados. En tercer lugar, los resultados obtenidos tan solo son representativos del sector agroalimentario español que, por sus especiales características intrínsecas, pueden diferir de los extraídos en otras industrias. Aunque este sector puede contener idiosincrasias propias, el desarrollo de la hipótesis y análisis estadístico llevado a cabo permite generalizar los resultados a otros sectores.

Por otro lado, el estudio deja espacio a futuras investigaciones que podrían analizar otras dimensiones de los SCG como el uso proporcionado (Simons, 1995) o la división de las herramientas de gestión en función de su carácter tradicional o innovador (Chenhall y Langfield-Smith, 1998). También podría ser interesante incorporar a la medición de los constructos más dimensiones que permitiesen desarrollar una medida más ajustada de las relaciones que se establecen entre ellos.

Referencias bibliográficas

- Albertini, E. (2019). The contribution of management control systems to environmental capabilities. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1.163-1.180.
- Anderson, S. W. (2008). Managing cost and cost structure throughout the value chain: research on Strategic Cost Management. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood y M.D. Shields (Coords.), *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier. Vol. 2.
- Aparisi Caudeli, J. A.; Giner Fillol, A. y Ripoll Feliú, V. M. (2009). Análisis del proceso de implantación de un sistema de gestión estratégica: estudio de caso del Cuadro de Mando Integral en la Autoridad Portuaria de Valencia. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVIII, 189-212.
- Araujo Pinzón, P.; Sánchez Vázquez, J. M.; Vélez Elorza, M. y Álvarez-Dardet Espejo, C. (2011). Sistemas de control para la gestión de los canales de exportación independientes: un análisis exploratorio sobre su diseño y uso. *Revista de Contabilidad*, 14, 115-146.
- Asiaei, K.; Rezaee, Z.; Bontis, N.; Barani, O. y Sapiei, N. S. (2021). Knowledge assets, capabilities and performance measurement systems: a resource orchestration theory approach. *Journal of Knowledge Management* (en prensa).
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S. y Young, M. (1997). *Management Accounting*. Prentice Hall.
- Ballot, G., Fakhfakh, F. y Taymaz, E. (2001). Firms' human capital, R&D and performance: a study on French and Swedish firms. *Labour Economics*, 8, 443-462.
- Barney, J. (1991a). Special Theory Forum: The Resource-Based Model of the Firm: Origins, Implications, and Prospects. *Journal of Management*, 17, 97-98.
- Barney, J. (1991b). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17, 99-120.
- Barney, J. B. y Wright, P. M. (1998). On becoming a strategic player: the role of human resources in gaining competitive advantage. *Human Resource Management*, 37, 31-46.
- Baron, R. M. y Kenny, D. A. (1986). The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research. Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1.173-1.182.
- Bisbe, J., y Malagueño, R. (2015). How control systems influence product innovation processes: examining the role of entrepreneurial orientation. *Accounting and Business Research*, 45(3), 356-386.
- Bisbe, J. y Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.
- Bouwens, J. y Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 221-241.
- Carmeli, A. (2004). Strategic human capital and the performance of public sector organizations. *Scandinavian Journal of Management*, 20, 375-392.
- Carmeli, A. y Schaubroeck, J. (2005). How leveraging human resource capital with its competitive distinctiveness enhances the performance of commercial and public organizations. *Human Resource Management*, 44, 391-412.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, stra-

- tegic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 395-422.
- Chenhall, R. H. y Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243-264.
- Conner, K. R. y Prahalad, C. K. (1996). A Resource-based Theory of the Firm: Knowledge Versus Opportunism. *Organization Science*, 7, 477-501.
- Davila, A.; Foster, G. y Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 322-347.
- Dillman, D. A. (2000). *Mail and internet surveys: the tailored design method*. Wiley.
- Eisenhardt, K. M. y Martin, J. A. (2002). Dynamic capabilities: what are they? *Strategic Management Journal*, 21, 1.105-1.121.
- Fink, M.; Harms, R. y Kraus, S. (2008). Cooperative internationalization of SMEs: Self-commitment as a success factor for International Entrepreneurship. *European Management Journal*, 26, 429-440.
- Galbreath, J. (2005). Which resources matter the most to firm success? An exploratory study of resource-based theory. *Technovation*, 25(9), 979-987.
- García Cabrera, A. M.; Gutiérrez Pérez, F. J. y García Soto, M. G. (2019). Impulsando la competitividad internacional de la empresa turística en España: una agenda de cambio institucional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 155-198.
- García-Martínez, M. C.; Balasch, S.; Alcón, F. y Fernández-Zamudio, M. A. (2010). Characterization of technological levels in Mediterranean horticultural greenhouses. *Spanish Journal of Agricultural Research*, 8, 509-525.
- Gassmann, O. y Keupp, M. M. (2007). The competitive advantage of early and rapidly internationalising SMEs in the biotechnology industry: A knowledge-based view. *Journal of World Business*, 42, 350-366.
- Gerpott, T. J. y Jakopin, N. M. (2005). The degree of internationalization and the financial performance of European mobile network operators. *Telecommunications Policy*, 29, 635-661.
- Gupta, A. K. y Govindarajan, V. (2000). Knowledge flows within multinational corporations. *Strategic Management Journal*, 21, 473-496.
- Hall, R. (1993). A framework linking intangible resources and capabilities to sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 14, 607-618.
- Hatch, N. W. y Dyer, J. H. (2004). Human capital and learning as a source of sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 25, 1.155-1.178.
- Henri, J. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 529-558.
- Henri, J. y Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 63-80.
- Hitt, M. A.; Ireland, R. D.; Camp, S. M. y Sexton, D. L. (2001). Strategic entrepreneurship: entrepreneurial strategies for wealth creation. *Strategic Management Journal*, 22, 479-491.

- Hutahayan, B. (2020). The mediating role of human capital and management accounting information system in the relationship between innovation strategy and internal process performance and the impact on corporate financial performance. *Benchmarking: An International Journal*, 27, 1.289-1.318.
- Kallunki, J.; Laitinen, E. K. y Silvola, H. (2011). Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12, 20-39.
- Kanthi, S. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26, 895-915.
- Lepak, D. P. y Snell, S. A. (2002). Examining the human resource architecture: the relationships among human capital, employment, and human resource configurations. *Journal of Management*, 28, 517-543.
- Lu, J. W. y Beamish, P. W. (2001). The internationalization and performance of SMEs. *Strategic Management Journal*, 22, 565-586.
- McDougall, P. P. y Oviatt, B. M. (2000). International entrepreneurship: The intersection of two research paths. *Academy of Management Journal*, 43, 902-906.
- Miller, D. (1983). The correlates of entrepreneurship in three types of firms. *Management Science*, 29, 770-791.
- Mitter, C. y Hiebl, M. R. (2017). The role of management accounting in international entrepreneurship. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13, 381-409.
- Muñoz Ciudad, C. y Sosvilla Rivero, S. (2011). *Informe Económico 2010*. Federación Española de Industrias de Alimentación y Bebidas FIAB.
- Naman, J. L. y Slevin, D. P. (1993). Entrepreneurship and the concept of fit: A model and empirical tests. *Strategic Management Journal*, 14, 137-153.
- Naranjo-Gil, D. (2006). Salvando las dificultades del uso de la encuesta en la investigación contable de gestión: Una aplicación empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXV, 361-385.
- Naranjo-Gil, D. (2007). Diversidad cognitiva y uso de los sistemas de control de gestión en la descentralización organizativa. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 16, 23-38.
- Naranjo-Gil, D. y Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 735-756.
- Nevis, E. C.; Dibella, A. J. y Gould, J. M. (1995). Understanding organizations as learning systems. *Sloan Management Review*, 36, 73-85.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory*. McGraw-Hill.
- Pangarkar, N. (2008). Internationalization and performance of small-and medium-sized enterprises. *Journal of World Business*, 43(4), 475-485.
- Papadopoulos, N. y Martín Martín, O. (2010). Toward a model of the relationship between internationalization and export performance. *International Business Review*, 19, 388-406.
- Penrose, E. T. (1959). *The Theory of the growth of the firm*. Basil Blackwell.
- Prange, C. y Verdier, S. (2011). Dynamic capabilities, internationalization processes and performance. *Journal of World Business*, 46, 126-133.
- Progoulaki, M. y Theotokas, I. (2010). Human resource management and competitive advantage: An application of resource-

- based view in the shipping industry. *Marine Policy*, 34, 575-582.
- Rumelt, R. (1984). Toward a strategic theory of the firm. En R. Lamb (Coord.), *Competitive Strategic Management*. Prentice Hall. Vol 1.
- Rumelt, R. P. (1991). How does industry matter? *Strategic Management Journal*, 12, 167-185.
- Sanchez Gea, A. (2019). Internacionalización y estrategia. El caso de las grandes constructoras. <<https://acef.cef.es/interntacionalizacion-estrategia-caso-grandes-constructoras.html>>.
- Sánchez Vázquez, J. M.; Vélez Elorza, M. L. y Ramón Jerónimo, J. M. (2009). Usos de los sistemas de contabilidad de gestión: evidencia empírica en relaciones interorganizativas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVIII, 75-106.
- Simeone-Gomes, J. (2011). The Management Control in Internationalized Companies. *Global Business Review*, 12, 367-376.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Subramaniam, M. y Youndt, M. A. (2005). The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities. *Academy of Management Journal*, 48, 450-463.
- Taggar, S. (2002). Individual creativity and group ability to utilize individual creative resources: A multilevel model. *Academic of Management Journal*, 45, 315-330.
- Weerawardena, J.; Mort, G. S.; Liesch, P. W. y Knight, G. (2007). Conceptualizing accelerated internationalization in the born global firm: A dynamic capabilities perspective. *Journal of World Business*, 42, 294-306.
- Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5, 171-180.
- Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 757-788.
- Ylinen, M. y Gullkvist, B. (2014). The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations. *Management Accounting Research*, 25(1), 93-112.
- Zahra, S.; Hayton, J.; Marcel, J. y O'Neill, H. (2001). Fostering entrepreneurship during international expansion: Managing key challenges. *European Management Journal*, 19, 359-369.

Anexo 1

Preguntas del cuestionario

Internacionalización

- I1. Indique es una escala de 1 (muy bajo) a 5 (muy alto), el grado de internacionalización de su empresa con respecto de sus principales competidores ____.
- I2. ¿Qué porcentaje representan las exportaciones sobre las ventas de la empresa? ____ %.
- I3. ¿Qué porcentaje representan las importaciones sobre las compras de la empresa? ____ %.
- I4. Indique en qué porcentaje su capital tiene participación extranjera ____ %.

Capital humano

- CH1. Indique el porcentaje de empleados (no directivos) con estudios superiores ____ %.
- CH2. Indique el porcentaje de directivos con estudios superiores ____ %.
- CH3. Indique si su empresa tiene establecido un plan de formación para sus empleados.
- CH4. Indique si su empresa tiene diseñada la carrera profesional de sus empleados.

Sistemas contables de gestión

- SCG1. Indique el grado de utilización de las siguientes herramientas de gestión, suponiendo (1) Muy poco, (2) Poco, (3) Algo, (4) Bastante y (5) Mucho.
- a) Contabilidad de costes.
 - b) Cuadro de mando integral.
 - c) Establecimiento de presupuestos, estándares y análisis de desviaciones.



Anexo 2

Factores

		Carga factorial	Auto-valor	% varianza explicada	α de Cronbach
Internacionalización	Grado de internacionalización	0,907			
	% exportaciones	0,907			
	% importaciones	0,920			
	% capital extranjero	0,905	3,312	82,80	0,929
Formación capital humano	% empleados estudios superiores	0,952			
	% directivos estudios superiores	0,960			
	Plan de formación	0,970			
	Carrera profesional	0,968	3,706	92,65	0,973
Diversidad SCG	Contabilidad de costes	0,850			
	Cuadro de mando integral	0,784			
	Presupuestos	0,846	2,053	68,44	0,769