
EFFECTOS DEL ESTABLECIMIENTO UNILATERAL DE SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA CONFIANZA INTER-ORGANIZATIVA: UN ESTUDIO CON PYMEs

José Manuel Sánchez Vázquez (Universidad de Cádiz), María Vélez Elorza (Universidad de Cádiz) y Clara Agustín Cañibano (Instituto de Empresa)

RESUMEN

Anteriores investigaciones defienden que los sistemas de contabilidad de gestión (SCG) establecidos unilateralmente por una empresa productora dañan la confianza de sus distribuidores. Este estudio cuestiona la universalidad de este argumento incluyendo los dos usos de los SCG (supervisión / coordinación) en el análisis. Los datos recogidos mediante un cuestionario en 107 PYMEs, integrantes de un canal de distribución, muestran que, en contra de las hipótesis iniciales, ambos usos de los SCG son complementarios de la confianza, contribuyendo a la investigación del papel de los SCG en las relaciones interorganizativas.

Palabras clave: sistemas de contabilidad de gestión; confianza; relaciones interorganizativas

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años ha surgido un renovado interés por el estudio de los canales de distribución externalizados (CDs) como medio que posibilita el éxito o el fracaso de muchas empresas [Cepeda, 2003]. En el contexto de las relaciones interorganizativas, un CD puede ser configurado como una alianza contractual asimétrica, en el que una empresa productora externaliza parte de su cadena de valor a un conjunto de pequeñas e independientes empresas distribuidoras [Stern et al., 1996; Camaleño, 1999]. Para asegurar el buen funcionamiento y la cooperación en las relaciones interorganizativas, se ha apuntado que requieren la implantación de apropiados sistemas de contabilidad de gestión (SCG) [Frazier y Summers, 1984] y el desarrollo de confianza interorganizativa [Das y Teng, 1998; Hancké, 1998].

Por un lado, la empresa productora puede establecer un SCG para la mejora de la capacidad competitiva del CD, para gestionar proactivamente las actividades y flujos entre los miembros, resolviendo problemas derivados del conflicto de intereses y de posibles comportamientos oportunistas [Cepeda, 2003]. En este sentido, la literatura de contabilidad de gestión en las relaciones entre-empresas [p.e., Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2000; Langfield-Smith y Smith, 2003] indica que los SCG pueden ayudar en su gestión continuada [Seal et al., 1999], además de influenciar en la decisión estratégica de internalizar vs. externalizar [Anderson et al., 2000] y en el diseño de estructuras de gobierno [Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2000; Dekker, 2004].

Por otro lado, la literatura de gestión de relaciones interorganizativas defiende la confianza como esencial para que la relación sea formada y mantenida [Neu, 1991; Das y Teng, 1998], e indispensable en relaciones con alto grado de incertidumbre y vulnerabilidad [Das y Teng, 2001]. Anteriores estudios muestran que la confianza también reduce el grado de conflicto, incrementa el compromiso y refuerza la longevidad de los CDs [Ganesan, 1994; Aulakh et al., 1996], teniendo, sin embargo, un carácter más general, puesto que hace referencia a la creencia de que las

acciones tomadas por la otra parte cumplirán con las expectativas establecidas [Anderson y Weitz, 1992].

En los últimos años ha cobrado especial interés el estudio de la relación existente entre estos dos constructos: los SCG y la confianza. Actualmente, hay tres hipótesis de trabajo que describen la relación entre ambos. En primer lugar, distintos autores [Neu, 1991; Ring y Van de Ven, 1994; Andaleeb, 1995] establecen el carácter sustitutivo entre los dos mecanismos, argumentando que la introducción de SCG dañaría la confianza entre los socios. Por otro lado, y atendiendo a los beneficios de ambos constructos, algunos autores resaltan la importancia que puede tener diseñar SCG que permitan crear una atmósfera en la que la confianza crezca [Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2000]. Así, autores como Berry et al. [2000], Poppo y Zenger [2002] y Coletti et al [2005] defienden su carácter complementario, argumentando que los SCG generan expectativas de cooperación, delimitan el ámbito de la relación, registran la consecución de sus resultados, y, por consiguiente, nutren la confianza. En tercer lugar, autores como Tomkins [2001] sugieren profundizar en la relación más allá de la existencia de funciones mutuamente incluyentes o excluyentes, contemplando el ciclo de vida de la relación. Tomkins [2001] defiende que en las primeras etapas de la relación habrá una asociación positiva entre los dos constructos, pero que cuando un cierto nivel de confianza llega a estar establecido, en etapas maduras de la relación interorganizativa, el efecto de la introducción de nuevos MCS sobre la confianza establecida anteriormente llega a ser negativo. Por ello, diversos autores [Langfield-Smith y Smith, 2003; Dekker, 2004; Van der Meer-Kooistra y Vosselman, 2006] demandan más investigación que analice la relación entre ambos constructos dentro del contexto de las relaciones interorganizativas.

En este estudio, se plantea que la funcionalidad de los SCG puede ser un factor que ayude a explicar el carácter complementario o suplementario de los SCG y la confianza. La literatura contable establece que los SCG sirven a dos usos: (a) facilitar la toma de decisiones, lo que es denominado gestión de decisión o coordinación y (b) controlar la conducta, control de decisión o supervisión [Zimmerman, 2003; Abernethy y Vagnoni, 2004; Dekker, 2004]. La mayoría de los autores que defienden un efecto sustituto de los SCG sobre la confianza se centran, implícita o explícitamente en la función de supervisión de los SCG [Knights et al., 2001]. Sin embargo, la literatura interorganizativa ha aceptado que cuando una empresa comparte información y se usa para la toma de decisiones, se favorece la confianza [Morgan y Hunt, 1994]. Por lo que, aunque no explícitamente debatido en términos de función de coordinación, se propone un efecto positivo. De lo que se propone que ambos usos podrían tener diferentes o solapados efectos sobre la confianza.

Con el objetivo de analizar la asociación entre los usos de los SCG y la confianza, se plantea un modelo. Dicho modelo es evaluado con los datos obtenidos mediante un cuestionario en 107 PYMEs que forman el CD de una empresa productora llamada CMD. Debido a que Tomkins [2001] defiende que es en las relaciones maduras donde la asociación SCG-confianza se convierte en negativa, este CD se ha seleccionado por su longevidad y madurez, y porque recientemente la empresa productora ha introducido unilateralmente dos nuevas herramientas contables. Se estudia el efecto en la confianza de las PYMEs dado que son ellas el objeto de los SCG que las empresas productoras de forma intencional desarrollan. De acuerdo con Abernethy y Vagnoni [2004], por un lado, se examina el efecto que sobre la confianza tiene el uso que las PYMEs hacen en sus actividades diarias de los SCG (función de coordinación). Y, por otro lado, se examina cómo la percepción que las PYMEs tienen sobre cómo la empresa productora usa los SCG para controlar sus resultados y acciones (función de supervisión) afecta a la confianza que ellas depositan en la productora.

Esta investigación contribuye a la literatura existente de varias formas. Primero, se aporta al debate académico contemplando las relaciones entre cada uno de los usos de los SCG y la confianza, y proveyendo evidencia empírica sobre cómo ambos, en contra de lo esperado, pueden ser compatibles con el desarrollo de confianza. Estos hallazgos son especialmente relevantes en la gestión de los CDs, dado que las empresas productoras tienden al establecimiento unilateral de SCG para reducir los riesgos y fracasos, y donde la confianza es especialmente importante debido a la naturaleza abstracta de los servicios realizados por los distribuidores [Sirdeshmukh et al., 2002]. Segundo, frente a estudios anteriores centrados en cómo las PYMEs actúan para crear confianza en las empresas productoras [Sharif et al., 2005], se analiza el efecto que los SCG tienen en la confianza de las PYMEs. El desarrollo de confianza para este tipo de empresas es de particular interés ya que funciona como medio de reducción de la incertidumbre [Hancké, 1998; Sharif et al., 2005] y debido a su vulnerabilidad frente las acciones que la empresa productora puede emprender unilateralmente [Sachdev et al, 1994; Kumar et al., 1995]. Los resultados resaltan que las PYMEs, aceptando la función de supervisión realizada por la empresa productora, pueden encontrar en los SCG la información y herramientas necesarias que mejoren su gestión diaria afectando positivamente a su confianza. Con estas contribuciones, este trabajo se adhiere a la corriente investigadora que trasciende los límites tradicionales de la contabilidad de gestión, más centrados en la toma de decisiones en la función de producción y en entornos intraorganizacionales.

El resto del trabajo se estructura como sigue: primero, se desarrolla el modelo teórico propuesto. Segundo, se describe la metodología utilizada en el estudio empírico. A continuación, se analizan los resultados del estudio, para finalizar con las conclusiones y limitaciones del estudio.

2. DESARROLLO DEL MODELO TEÓRICO

2.1. USOS DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS CANALES DE DISTRIBUCIÓN EXTERNALIZADOS

Wilson y Chua [1993:17] afirman que la “contabilidad de gestión abarca técnicas y procesos que son entendidos para suministrar información financiera y no financiera a las personas de la organización para tomar mejores decisiones, conseguir control organizativo y aumentar la eficacia”. De acuerdo con la literatura contable, con distinta nomenclatura, una misma herramienta de los SCG puede ser usada para dos propósitos fundamentales [Zimmerman, 2003; Ahrens y Chapman, 2004; Abernethy y Vagnoni, 2004; Dekker, 2004]: (i) Alinear los intereses de los miembros de la organización, dirigiendo su atención y esfuerzos hacia actividades que la benefician, lo que se conoce como función influenciadora, control de decisión o función de supervisión; y (ii) capacitar a los miembros de la organización para tomar decisiones deseables para la consecución de los objetivos y metas organizativas, uso denominado gestión de decisión, facilitadora o función de coordinación. Extrapolando estas dos funciones al ámbito de las relaciones interorganizativas y más concretamente a los CDs, las empresas productoras pueden unilateralmente implantar SCG, que les ayuden en la consecución de sus estrategias a través de los distribuidores, siendo usados para:

(a) Función de Supervisión: De acuerdo con lo asumido en el entorno intraorganizacionales [Abernethy y Vagnoni, 2004] e interorganizacionales [Tomkins, 2001; Dekker, 2004], la importancia de esta función viene de la asunción de que las PYMEs-distribuidoras no actúan siempre en el mejor interés de la empresa productora sino en el suyo propio. Los SCG sirven a este uso proveyendo información ex post sobre la acción elegida por los miembros, siendo usada para medir y premiar su rendimiento [Noordewier et al., 1990], con el objetivo de influenciar en sus conductas y acciones [Ahrens y Chapman, 2004]. Por tanto, el uso por parte de la empresa productora de los SCG para la función

de supervisión se refiere a la evaluación, motivación, confirmación y premio de las acciones de las PYMEs-distribuidoras [Sachdev et al., 1994]. La información de los SCG sería usada para vigilar e inspeccionar el cumplimiento de los objetivos, reduciendo la posibilidad de indeseables consecuencias de oportunismos y divergencias [Ahrens y Chapman, 2004], mediante la provisión de señales de alarma y limitando las opciones de las empresas distribuidoras [Ittner y Larcker, 1997].

(b) Función de coordinación: La empresa productora, mediante los SCG, comunica los objetivos, reducen divergencias, dirigen la atención, facilitando el aprendizaje, mitigando ex ante la incertidumbre [Dekker, 2004], a la vez que mejoran la toma de decisiones de las PYMEs-distribuidoras sobre una base mejor informada [Speklé, 2001; Abernethy y Vagnoni, 2004]. En este sentido, se argumenta que los SCG ayudan a la formulación e implantación de planes y estrategias conjuntas [Abernethy y Vagnoni, 2004], proveyendo información para la coordinación [Cooper y Yoshikawa, 1994]. En el escenario íterorganizativo, adquiere una relevancia especial la necesidad de la función de coordinación, motivada por la división del trabajo y especialización, la diversidad de conocimientos y capacidades, y el carácter interdependiente de las tareas llevadas a cabo por empresas distintas [Dekker, 2004]. Trasladando lo defendido por Ahrens y Chapman [2004], los SCG buscan poner a las PYMEs-distribuidoras en una buena posición para gestionar directamente las contingencias inevitables que emergen en sus actividades diarias.

2.2. CONFIANZA INTERORGANIZATIVA

Definiendo la confianza como la creencia de una parte de que sus necesidades serán satisfechas en el futuro por las acciones tomadas por la otra parte [Anderson y Weitz, 1992], la confianza puede desarrollarse entre individuos, entre individuos y organizaciones, y/o entre organizaciones [Ganesan y Hess, 1997; Das y Teng, 2001; Curral y Inkpen, 2002]. Por lo que en la actualidad, el estudio de la confianza se ha centrado también en escenarios íterorganizativos, contemplándola como el sentimiento o percepción colectiva de que la otra parte actuará en su interés [Zaheer et al., 1998]. En este sentido, este estudio se centra en el análisis de las percepciones y expectativas de los miembros del CD respecto a la firma productora.

La interdependencia que caracteriza a los CDs, hace a la confianza muy valiosa para reducir incertidumbres y vulnerabilidades [Anderson y Narus, 1990]. Por un lado, su desarrollo puede ser especialmente relevante para las empresas productoras debido a que, como estudios anteriores muestran, la confianza reduce el grado de conflicto, incrementando el compromiso y reforzando la longevidad de los CDs [Ganesan, 1994; Aulakh et al., 1996]. De igual forma, cuando PYMEs locales establecen relaciones altamente asimétricas con grandes productoras, la confianza adquiere una especial relevancia [Sharif et al., 2005]. En este sentido, la confianza actúa como generador de seguridad en la relación, mitigando la percepción de vulnerabilidad frente a las acciones de la empresa productora y como amortiguador de la incertidumbre [Sachdev et al., 1994; Sharif et al., 2005].

2.3. RELACIÓN ENTRE LOS USOS DE LOS SCG Y LA CONFIANZA INTERORGANIZATIVA

De acuerdo con Tomkins [2001] y Dekker [2004], se puede considerar que los investigadores no siempre han considerado cómo las diferentes funciones de los SCG se relacionan con la confianza. De hecho, como indican Abernethy y Brownell (1999) mucha investigación empírica, aunque reconoce el papel de coordinación antes descrito, se ha centrado únicamente en analizar los SCG como herramienta de diagnóstico, para evaluar y premiar el rendimiento. La mayoría de los estudios [Ring y Van de Ven, 1994; Andaleeb, 1995; Inkpen y Curral, 2004] se han centrado en

el análisis de la función de supervisión, llegando a confundirla con el todo [ver, como ejemplo, Coletti et al., 2005]. La doble función de los SCG podría ser una de las razones que explicaría la división de opiniones y el existente debate, planteado en la introducción, sobre los efectos de los SCG en la confianza interorganizativa.

De forma consistente con el objetivo de este trabajo, a continuación se desarrollan las hipótesis que identifican cómo cada uno de los usos de los SCG impacta sobre la confianza.

2.4. PERCEPCIÓN DE LAS PYMES-DISTRIBUIDORAS SOBRE EL USO QUE LA EMPRESA PRODUCTORA REALIZA DE LOS SCG (FUNCIÓN DE SUPERVISIÓN) Y SU EFECTO SOBRE LA CONFIANZA

Existe una larga tradición en la literatura que defiende una relación sustituta [Knights et al., 2001], entre la función de supervisión de los SCG y la confianza. En contra a los argumentos que ven los SCG como registro de logros [Poppo y Zenger, 2002] y que establecen el ámbito y la localización de los riesgos, la posición mayoritaria contempla que la confianza economiza el desarrollo de SCG costosos [Andaleeb, 1995]. Así, de acuerdo con esta visión sustituta, la confianza incluye una expectativa de reducir las potenciales conductas oportunistas por lo que relaja la necesidad de SCG, y su introducción puede ser vista como una falta de confianza [Neu, 1991]. Cuando unilateralmente establece mecanismos de supervisión, la firma productora traslada el riesgo a las PYMEs-distribuidoras [Stern et al., 1996], estableciendo objetivos de rendimiento específicos para ellas [Bergen et al., 1992]. Hopwood [1972] sugiere que las medidas de rendimiento tienden a incrementar la tensión para el agente, afectando negativamente a su confianza. Al establecer objetivos de rendimiento y controles sobre las acciones, las PYMEs-distribuidoras ven limitada su autonomía, pudiendo percibir una falta de creencia por parte de la empresa productora en su fiabilidad, competencia e intenciones [Das y Teng, 1998; Inkpen y Curral, 2004]. Por lo que la función de supervisión, debido a que asume posibles conductas oportunistas de los socios [Dekker, 2004], puede hacer que la suspicacia más que la confianza domine la relación [Das y Teng, 1998].

De acuerdo con estos argumentos, se establece la siguiente hipótesis:

H.1. La percepción de las PYMEs-distribuidoras sobre el uso que la empresa productora realiza de los SCG, a través de la función de supervisión, tiene un efecto negativo sobre la confianza que depositan en la empresa productora.

2.5. USO QUE LAS PYMES-DISTRIBUIDORAS REALIZAN DE LOS SCG (FUNCIÓN DE COORDINACIÓN) Y SU EFECTO SOBRE LA CONFIANZA

En contraste con el anterior uso, la relación entre el uso de los SCG para la función de coordinación y la confianza no ha sido discutida tan explícitamente en la literatura [Dekker, 2004]. No obstante una revisión de la literatura pone de manifiesto argumentos contrapuestos en esta asociación. Por un lado, se defiende que no hay necesidad de establecer mecanismos formales que faciliten la coordinación, pues ésta es un efecto natural de la confianza, llegando incluso a una comprensión que no necesita de palabras, estableciendo su carácter sustituto [Ring y Van de Ven, 1992].

Frente a esto, la literatura en confianza interorganizativa reconoce ampliamente que la provisión de oportuna y apropiada información es entendida como una estrategia para crear confianza [Anderson y Hoyer, 1991]. La información compartida en las relaciones entre firmas es definida como compartir información significativa y oportuna entre firmas [Anderson y Narus, 1990]. Las PYMEs-distribuidoras pueden interpretar esta información como una señal de que la empresa productora intenta trabajar de forma cercana a ellas y promover relaciones a largo plazo con objetivos comunes [Anderson y Weitz, 1989]. Cualquiera que sea el nivel de confianza, en la

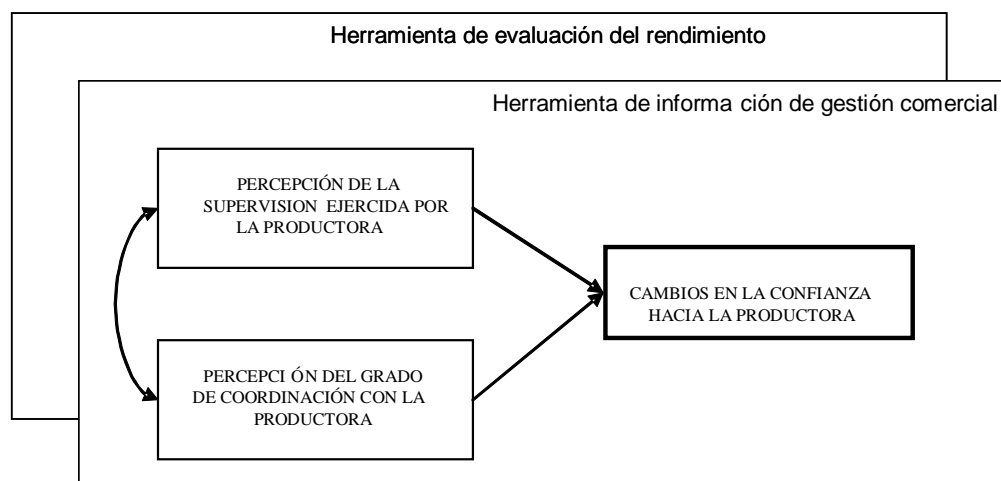
relación es necesario compartir información que ayude a planificar futuras colaboraciones, estableciendo lo que cada parte desea conseguir [Gulati y Singh, 1998]. De esta forma, la confianza es mantenida a través de compartir, de modo formal o informal, información entre las firmas [Morgan y Hunt, 1994], debido a que la comunicación ayuda a resolver disputas y a alinear percepciones y expectativas [Aulakh et al., 1996]. Es más, la expectativa de conseguir información de una forma continua posibilita a las PYMEs-distribuidoras a emprender mejoras de sus procesos internos y la información de las condiciones externas del mercado [Heide y John 1992]. Autores como Dwyer et al. [1987] o Nootboom et al. [1997] defienden que cuando se formaliza una relación, y se estimula la participación en la toma de decisiones, esto tiene un efecto positivo sobre la confianza de la relación. Con lo que el intercambio de información está positivamente relacionado con la confianza [Aulakh et al., 1996].

Al carecer de las connotaciones negativas de la función de supervisión, se propone que a través de la función de coordinación se crea confianza, como consecuencia de las continuas negociaciones y del mayor conocimiento mutuo [Woolthuis et al., 2005]. Por consiguiente, se establece que las PYMEs encuentran, en esta información de los SCG para la función de coordinación, las herramientas necesarias que les permite mejorar su gestión, reconociendo la capacidad y el cumplimiento de las promesas de la firma productora, lo queda recogido en la siguiente hipótesis:

H.2. El uso que las PYMEs-distribuidoras realizan de los SCG, función de coordinación, tiene un efecto positivo sobre la confianza que depositan en la empresa productora.

Basado en los anteriores argumentos, se establece un modelo teórico (ver Figura 1), para analizar cómo cada uno de los usos de los SCG afectan la confianza.

Figura 1: Modelo teórico de las relaciones entre los usos de los SCG y la confianza desde la perspectiva de la empresa distribuidora.



3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Esta investigación se ha realizado en el CD de una empresa productora llamada CMD, en el que una gran empresa productora mantiene una relación asimétrica y longeva con un conjunto de pequeñas empresas independientes en las que ha delegado parte de su cadena de valor. CMD es la empresa productora líder de su sector químico en España y utiliza un canal de distribución

externalizado para realizar las funciones de distribución. El CD tiene una población total de 178 PYMEs, estando repartidos por toda España, variando en su dedicación y forma legal. Dado que el CD se formalizó en 1985 y a que el 97% de estas PYMEs-distribuidoras son miembros del CD desde hace más de cinco años (el 56% durante más de quince años), se puede entender que la relación es madura [como apuntan Dwyer et al., 1987].

CMD recientemente ha desarrollado nuevos SCG para su CD. En el año 2000, CMD introduce una herramienta de contabilidad de gestión a través de la cual suministra a las PYMEs información de gestión comercial (GESG) que incluía entre otra, análisis de la información de ventas, número de nuevos clientes, evolución de los conceptos de facturación y caídas de consumo. De igual forma, desde finales de 2001, CMD desarrolla un sistema de evaluación del rendimiento para distribuidores (SED), a través de 37 indicadores (26 internos y 11 externos), lo que le permite establecer objetivos, medir y recompensar el rendimiento de cada una de las PYMEs-distribuidoras.

Dado el reducido tamaño de las PYMEs (de 1 a 4 trabajadores), los cuestionarios fueron dirigidos mediante encuesta postal a su director o propietario. Los datos fueron recogidos desde diciembre 2003 a abril 2004, donde el equipo investigador se encargó de su proceso de gestión, registro y codificación. El ratio de respuesta fue del 61,23 %, con 109 cuestionarios recibidos (útiles 107) del total de 178 enviados.

3.1. MEDICIÓN DE LAS VARIABLES

Aunque la separación teórica esté bien definida por la literatura, es complicado separar en la práctica ambas funciones de los SCG con claridad [Gulati y Singh, 1998; Dekker, 2004]. Después de realizar una revisión de los trabajos empíricos que analizan las funciones de los SCG, y siguiendo a Abernethy y Vagnoni [2004], se establece que son los superiores o directivos los que realizan la función de supervisión, por lo que en el CD se ha entendido que este uso es desarrollado por la empresa productora. Por otro lado, se examina la función de coordinación a través del uso de los SCG que las PYMEs hacen en la gestión de sus actividades diarias. Se adaptaron los ítems desarrollados por Abernethy y Vagnoni [2004] para medir la forma en la que las dos herramientas SCG son usadas para ambas funciones de los SCG (ver Tabla I), definiéndose 8 ítems, que se repetían para ambas herramientas. En ambos casos, el rango de la escala Likert abarca desde 1-totalmente en desacuerdo, 4-neutral a 7-totalmente de acuerdo.

- Función de coordinación: se adaptaron los 4 ítems desarrollados por estos autores para analizar esta función a través de cómo las PYMEs usan la información que la firma productora les provee para gestionar sus actividades diarias.

- Función de supervisión: se evaluó esta función a través de cómo las PYMEs perciben que la firma productora usa los SCG para controlar su conducta y/o resultados adaptando los 4 ítems de Abernethy y Vagnoni [2004].

Tabla I - Resumen de los artículos seleccionados para las escalas utilizadas y su adaptación para este estudio.

	Autor/es	Estudio	Medida adaptada
SCG	Abernethy y Vagnoni [2004]	Examinan ambas funciones de los SCG en el contexto de Hospitales públicos de Italia.	<p>Función de coordinación</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Investigar los puntos en los que puede mejorar en su gestión como distribuidor 2. Tomar decisiones para mejorar su relación con los clientes 3. Analizar las causas que provocan sus puntos débiles 4. La utiliza para mejorar su gestión administrativa, de almacenaje y de distribución <p>Función de supervisión</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La empresa productora le da mucha importancia a la consecución de los objetivos que Ustedes se proponen 2. La empresa productora influye en su comportamiento a través de esta información 3. Con esta herramienta, la empresa productora les hace responsables de las desviaciones sobre los objetivos que ocurren en su zona 4. Pedirles explicaciones de las acciones que toma para corregir las causas de sus puntos débiles
Confianza	Ganesan [1994]	Estudia la orientación a largo plazo de las relaciones entre clientes y proveedores y la importancia de la confianza.	<ol style="list-style-type: none"> 1. La confianza que depositan en las promesas que les hace la empresa productora es: 2. La seguridad que tienen Ustedes de que la empresa productora no realiza falsas afirmaciones es 3. El grado de apertura en que la empresa productora se comporta con Ustedes es [eliminado]: 4. El grado de honestidad con el que la empresa productora se comporta ante cualquier eventual problema en su relación es

Respecto a la confianza, se han utilizado cuatro ítems desarrollados por Ganesan [1994], donde el rango de respuestas abarca desde 1-mucho menos, 4-igual, a 7-mucho más. La adaptación de las medidas del cuestionario al CD se llevó a cabo mediante una serie de entrevistas en 9 PYMEs-distribuidoras, donde se suministró el cuestionario acompañado de la carta de presentación donde se indicaba la motivación y los objetivos del trabajo.

Tabla II - Resultados del Análisis Factorial Confirmatorio Multigrupo.

PYMEs-Distribuidoras													
	Media _{ítem} [st.dev]	λ	ϵ	C	VE	VS							
CONFIANZA1- ítem ₈	4,70 [1,29]	1.10	0.26	.69	0.73	0.21							
CONFIANZA2- ítem ₉	4,92 [1,34]	1.23	0.22	.83									
CONFIANZA3- ítem ₁₀	5,09 [1,35]	1.10	0.26	.65									
<i>Índices del factor</i>	<i>Media_{factor}</i>	<i>Fiabilidad</i>											
	4,37	.89											
Herramienta SCG: GESC							Herramienta SCG: SED						
	Media _{ítem} [st.dev]	λ	ϵ	C	VE	VS	Media _{ítem} [st.dev]	λ	ϵ	C	VE	VS	
coordinación.1- ítem ₁	4,94 [1,64]	1.44	0.19	.85	0.63	0.25	5,05 [1,39]	1.44	0.19	.73	0.63	0.49	
coordinación.2- ítem ₂	4,96 [1,55]	1.18	0.26	.53			4,92 [1,45]	1.18	0.26	.66			
coordinación.4- ítem ₄	4,48 [1,78]	1.04	0.29	.33			4,35 [1,66]	1.44	0.19	.37			
<i>Índices del factor</i>	<i>Media_{factor}</i>	<i>Fiabilidad</i>					<i>Media_{factor}</i>	<i>Fiabilidad</i>					
	3,88	.83					3,91	.87					
supervisión.1 – ítem ₅	4,84 [1,59]	1.11	0.25	.65	0.53	0.25	4,70 [1,48]	1.11	0.25	.57	0.53	0.49	
supervisión.2- ítem ₆	4,51 [1,37]	1.23	0.22	.77			4,60 [1,44]	1.23	0.22	.69			
supervisión.3- ítem ₇	3,93 [1,66]	1.20	0.23	.69			4,28 [1,71]	1.20	0.23	.45			
<i>Índices del factor</i>	<i>Media_{factor}</i>	<i>Fiabilidad</i>					<i>Media_{factor}</i>	<i>Fiabilidad</i>					
	3,33	.77					3,71	.84					
OVERALL FIT													
	Chi Square Satorra-Bentler	62.75 [56 df]; p=0.25											
	NFI	.99											
	NNFI	.99											
	CFI	.03 [.00-.05]											
	RMSEA												
Correlaciones entre los Factores [GESC matriz inferior, SED matriz superior]													
	Coordinación	Supervisión	Confianza										
Coordinación	--	.70	.35										
Supervisión	.50	--	.55										
Confianza	.22	.30	--										

* Tres ítems presentaron cargas cruzadas positivas: ítems 5 y 6 en la herramienta GESC, ítem 4 en la herramienta SED

** Ninguna de las comparaciones de medias de los ítems por grupo presenta diferencias estadísticamente significativas.

4. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Para comprobar las hipótesis de estudio, se realizó un análisis exploratorio de los ítems y las escalas, seguido de un Análisis Factorial Confirmatorio (AFC). La Tabla II proporciona los resultados finales del AFC, fiabilidad, y validez discriminante para las escalas de medida por cada herramienta de los SCG. El AFC se ha realizado utilizando EQS 6.1 (software para la realización de modelos de ecuaciones estructurales) mediante la técnica multigrupo. Para cada ítem, se estimaron las cargas factoriales para los ítems que en teoría comparten el mismo rasgo, así como los errores y varianzas. Además se utilizó el test de Hartman's single factor test utilizando Análisis Factorial Confirmatorio para extraer el posible sesgo debido al instrumento de medida. El análisis multigrupo permitió analizar la invarianza métrica y configuracional en los modelos de medida correspondientes a cada herramienta mediante el test de Lagrange Multiplier Test basado en chi-cuadrado.

El criterio mínimo utilizado para la eliminación de ítems que no satisfacen las condiciones mínimas de validez convergente es de 0.40 para el coeficiente de carga del factor y de 0.30 para el indicador de la comunalidad [Pedhazur y Schmelkin, 1981]. La fiabilidad estimada en la Tabla II corresponde al alpha de Cronbach. El criterio mínimo aceptado de fiabilidad es de 0.70. El análisis de la validez discriminante corresponde al test de Fornell y Larcker [1981], donde la variabilidad extraída entre los ítems de un mismo constructo se compara con la variabilidad compartida con otros constructos. Se considera que los constructos tienen validez discriminante cuando la varianza extraída es mayor que la varianza compartida.

Los resultados iniciales del AFC presentados en la Tabla II indican que todos los ítems, sin excepción, alcanzaron los criterios de validez convergente y fiabilidad. Sin embargo, tres ítems no alcanzaron los criterios de validez discriminante y fueron excluidos del análisis. Una vez eliminados estos tres ítems, los índices generales de ajuste fueron (χ^2 /Satorra-Bentler= 62.75 [56df]; $p=0.25$; NFI=.91; NNFI=.99; CFI=.99; RMSEA=.03 [.00-.05]). Las correlaciones entre los factores de función de supervisión y función de coordinación obtenidos fueron de .50 y .70 para la herramienta de información de gestión comercial (GESC) y de evaluación del rendimiento (SED) respectivamente. Respecto a las medias de los ítems en las dos herramientas, los resultados obtenidos permitieron confirmar la invarianza en las medias para los factores de función de coordinación, función de supervisión (excepto ítem 3) y confianza.

Una vez analizada y confirmada la robustez del modelo de medida, la validez convergente y discriminante, la fiabilidad y la invarianza de las cargas factoriales y de dispersión para los dos grupos, procedemos al contraste de las hipótesis de nuestro estudio. El modelo propuesto fue contrastado mediante EQS 6.1 utilizando el análisis factorial anteriormente descrito y la técnica de análisis multigrupo donde se compararon los efectos de ambas funciones de los SCG (coordinación y supervisión) en la confianza, para cada una de las herramientas (GESC y SED). La Tabla III presenta los resultados obtenidos. El modelo ofrece buenos índices generales de medida (χ^2 /Satorra-Bentler= 55.59 [55df]; $p=0.49$; NFI=.92; NNFI=.99; CFI=.99; RMSEA=.00 [.00-.045]), y R^2 de .20 y .22 para la herramienta de gestión comercial (GESC) y de evaluación del rendimiento (SED) respectivamente.

Tabla III - Coeficientes de Regresión de la confianza de la empresa distribuidora en la productora para cada herramienta de control de gestión.

Variables Independientes	Sistemas de Control de Gestión				R ²
	Información de Gestión comercial – herramienta 1		Evaluación del Rendimiento – herramienta 2		
	β (ϵ)	T-value	β (ϵ)	T-value	
Coordinación percibida	+.30 [.12]	2.57	+.30 [.12]	2.57	.20
Supervisión percibida	+.55 [.20]	2.66	+.55 [.20]	2.66	.22
Indices de ajuste	Chi Square S-B= 55.59 [55 df]; p=0.49				
	NFI = .92				
	NNFI = .99				
	CFI = .99				
	SRMSEA = .00 [.00-.045]				

4.1. EFECTO SOBRE LA CONFIANZA DE LA PERCEPCIÓN DE LAS PYMES-DISTRIBUIDORAS SOBRE EL USO QUE LA EMPRESA PRODUCTORA REALIZA DE LOS SCG (FUNCIÓN DE SUPERVISIÓN)

Para las dos herramientas (GESC y SED) introducidas los resultados no soportan la hipótesis H1. En contra de los argumentos mayoritarios de la literatura, los resultados indican que incrementos percibidos por las PYMEs en la función de supervisión ejercida por la empresa productora mediante los SCG tienen un efecto directo positivo y significativo en la confianza ($\beta=.30$; $p<0.01$).

4.2. EFECTO SOBRE LA CONFIANZA DEL USO QUE LAS PYMES-DISTRIBUIDORAS REALIZAN DE LOS SCG (FUNCIÓN DE COORDINACIÓN)

Analizando los resultados, el uso de las SCG por las PYMEs para mejor coordinarse con la empresa productora influye positivamente en su confianza ($\beta=.55$; $p<0.01$). Este resultado se confirma para las dos herramientas (GESC y SED), y por tanto los resultados proporcionan apoyo a la hipótesis H2.

Cabe resaltar que, no encontramos ninguna diferencia estadísticamente significativa en la magnitud del efecto (coeficientes beta) de ambas funciones de los SCG en la confianza entre las dos herramientas. Con las dos herramientas, la empresa productora es capaz por tanto, de generar confianza en las PYMEs.

5. DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS Y CONCLUSIONES

Se observa un interesante debate en la literatura sobre la relación entre SCG y confianza interorganizativa, sobre si son sustitutos [p.e. Andaleeb, 1995]; complementarios [p.e. Langfield-Smith y Smith, 2003]; o si bien mantienen una asociación más compleja [p.e. Tomkins, 2001]. Debido a que éste último autor [Tomkins, 2001] defiende que en las relaciones maduras la asociación SCG-confianza se convierte en negativa, este estudio se ha realizado en un CD maduro. En los CDs, caracterizados por una alta interdependencia [Cepeda, 2003], la gestión de las relaciones emerge de forma importante [Stern et al., 1996], por lo que el análisis de la asociación entre SCG y confianza adquiere una especial relevancia [Hancké, 1998].

Los resultados que ofrece esta investigación contribuyen a este debate académico dentro de los escenarios interorganizacionales, indicando primero que cuando una empresa productora introduce herramientas contables y éstas son usadas por las empresas distribuidoras para la gestión de sus actividades, se incrementa la confianza que éstas últimas depositan en la primera. El uso por parte de las PYMEs–distribuidoras de los SCG suministrados por la productora para tomar decisiones, investigar puntos en los que pueden mejorar, analizar causas de sus puntos débiles (función de coordinación), ha incrementado su percepción de que la empresa productora actuará en el bien de la relación y será honesta. En este sentido, la literatura ampliamente reconoce que el intercambio de información significativa y oportuna entre firmas está positivamente relacionado con la confianza [Anderson y Narus 1990; Morgan y Hunt, 1994; Aulakh et al., 1996]. Los SCG además de posibilitar este intercambio, lo hacen de manera formal y, de acuerdo con lo propuesto por Anderson y Weitz [1989], el carácter formal del intercambio de información puede ser interpretado como una señal de que la empresa productora intenta trabajar de forma cercana a ellas y promover relaciones a largo plazo con objetivos comunes, aspecto generador de confianza de acuerdo con Sako y Helper [1998]. Esto también es congruente con los resultados de autores como Dwyer et al. [1987] y Nootboom et al. [1997] que defienden que la formalización de la relación y el estímulo de la participación en la toma de decisiones tienen un efecto positivo sobre la confianza. Bradach y Eccles [1989] argumentan que el proceso de creación de confianza puede acelerarse si los individuos del intercambio tienen contactos regulares, regularidad que se consigue formalmente con los SCG, que además permiten establecer rutinas consistentes, aspecto que, de acuerdo con los resultados de Dyer y Chu [2000], está altamente relacionado con la confianza.

Segundo, los resultados de este estudio difieren de los argumentos que defienden que la mayor percepción de las PYMEs–distribuidoras de que la productora usa los SCG para evaluarlas (función de supervisión) afectarían negativamente a su confianza, por ser asociados a una limitación de su autonomía y a una falta de creencia en su fiabilidad, generando suspicacias [Neu, 1991; Andaleeb, 1995; Inkpen y Curral, 2004]. Nuestro análisis encuentra que una mayor percepción de la función de supervisión ejercida, a través de los SCG, por la empresa productora no necesariamente daña la confianza de las PYMEs–distribuidoras. Como es defendido por parte de la literatura [Das y Teng, 1998; Poppo y Zenger, 2002; Langfield-Smith y Smith, 2003], los SCG pueden contribuir a definir el ámbito de la relación, sus riesgos y responsabilidades. En este sentido, el uso de los SCG para supervisar genera confianza porque podrían reducir la percepción de incertidumbre como apuntan Kumar et al. [1995]. Además, frente a la evaluación subjetiva, la naturaleza formal y la apariencia de objetividad de los SCG se asocia a la percepción de una evaluación y sistema de incentivos más justo y equitativo [Ring y Van de Ven, 1992; Kumar et al., 1995] lo que puede haber influido, como defienden Anderson y Narus [1990], en el incremento de la percepción de las PYMEs de que la empresa productora no tomará acciones inesperadas que

podrían resultar en negativos resultados para ellas. Junto a esto, estudios como el de Langfield-Smith y Smith [2003] establecen que aunque usados para supervisar y alinear intereses, el proceso de establecer metas y objetivos mediante los SCG si se establece de manera “democrática” genera comunicación, que permite a las partes compartir, de modo informal, información. Aspecto que, aunque no se ha medido en este estudio, pudiera ser explicativo del aumento de confianza generada, puesto que, como se ha indicado, se ha reconocido como un principal precursor de la confianza [Morgan y Hunt, 1994], debido a que la comunicación ayuda a resolver disputas y a alinear percepciones y expectativas. Por último, el hecho de que los mismos SCG sean usados por las PYMEs-distribuidoras para la función de coordinación puede haber influenciado en esta visión positiva, promoviendo una mejor cooperación, aspecto defendido en su estudio por Coletti et al. [2005].

Por consiguiente, analizando por separado los dos usos de los SCG reconocidos por la literatura contable, nuestro estudio ofrece apoyo a la teoría sobre la complementariedad entre los SCG y la confianza (defendida por autores como Poppo y Zenger, 2002; Langfield-Smith y Smith, 2003; Coletti et al., 2005), puesto que no se ha encontrado ninguna relación significativa negativa, que pudiese proporcionar apoyo a los argumentos que defienden que la introducción de SCG puede dañar la confianza, en etapas no iniciales de una relación interorganizativa como Tomkins [2001] defiende. Por tanto y en línea con los trabajos que señalan que cualquiera que sea el nivel de confianza, en la relación es necesario compartir información que ayude a planificar futuras colaboraciones, estableciendo lo que cada parte desea conseguir [Gulati y Singh, 1998], los resultados muestran que aunque la relación sea madura, la implantación de SCG usados a la vez por la productora para supervisar y usados por las PYMEs-distribuidoras para la coordinación en su relación con la productora no sólo no daña la confianza que las PYMEs depositan en la empresa productora, sino que la hace crecer.

Estos resultados ofrecen evidencia de la utilidad de los SCG implantados unilateralmente por la empresa productora, en escenarios que no son de producción ni intraorganizativas. Se abren nuevas expectativas sobre los usos de las diferentes cerramientos de los SCG en la gestión de los CDs, como reclama Frazier y Summers [1984] o Stern et al. [1996]. En este sentido, nuestros resultados tienen implicaciones para la práctica, sugiriendo la necesidad de considerar la funcionalidad de las herramientas de contabilidad de gestión en los CDs actuando como generadores de confianza. Teniendo en cuenta que una de las formas más extendidas de distribuir es a través de acuerdos de colaboración con pequeñas empresas que conforman un CD [Stern et al., 1996], y que las relaciones interorganizativas en muchos casos fracasan por falta de confianza [Andaleeb, 1995; Aulakh et al., 1996] estos resultados tienen implicaciones para su gestión ya que las empresas productoras pueden decidir el establecimiento unilateral de SCG para implantar su estrategia a través del CD sin dañar la confianza previa establecida. Esto implica que las funciones que los SCG pueden desarrollar en estos escenarios interorganizativos pueden ser más importantes de lo que en principio podría pensarse, emergiendo la necesidad de desarrollarlos de forma que favorezcan la creación y sostenimiento de una atmósfera de respeto y asistencia mutua, como defienden Van der Meer-Kooistra y Vosselman [2000], por lo que de forma continua deben ser evaluados en este sentido.

Tanto los resultados obtenidos como sus implicaciones están determinados parcialmente por las limitaciones del presente estudio. En primer lugar, los resultados sólo pueden proporcionar evidencia inicial debido al uso de una muestra de un único CD en un sólo sector. Para aumentar la validez externa, sería deseable contrastar estos resultados en otros sectores y con un mayor número de canales de distribución. En segundo lugar, el estudio utilizó un diseño transversal para la recogida de datos y los resultados de este estudio se limitan por tanto a la evaluación de unos SCG en relaciones interorganizativas maduras. Sería interesante utilizar datos longitudinales para estudiar la dinámica de la relación entre los mecanismos de control de la gestión y la confianza. En tercer lugar, en este estudio, como se ha comentado, las medias de los usos no son muy

distintas, por lo que sería interesante seguir profundizando en el efecto sobre la confianza de ambos usos de los SCG en otros estudios donde si se pudiera encontrar una mayor diferenciación entre las distintas funciones. Finalmente, futuras investigaciones podrían estar dirigidas a profundizar en la naturaleza de la relación entre los SCG y la confianza incluyendo conjuntamente la perspectiva de la empresa productora o añadiendo otros factores que determinan la confianza, para medir la importancia relativa de las SCG en su generación.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ABERNETHY, M. Y BROWNELL, P. [1999]: The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24: 189-204.
- ABERNETHY, M. Y VAGNONI, E. [2004]: Power, organization design and managerial behaviour, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, núm. 3-4: 207-225.
- AHRENS, T. Y CHAPMAN, C.S. [2004]: Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain, *Contemporary Accounting Research*, vol. 21, núm. 2: 271-301.
- ANDALEEB, S.S. [1995]: The trust concept: research issues for channels of distribution, *Research in Marketing*, vol. 11: 1-34.
- ANDERSON, S.W., GLENN, D. Y SEDATOLE, K.L. [2000]: Sourcing parts of complex products: evidence on transactions costs, high-powered incentives and ex post opportunism, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25: 723-749.
- ANDERSON, W.T. Y HOYER, W.D. [1991]: Marketing in the age of intelligence: the case for control, *European Journal of Marketing*, vol. 25, núm. 8: 32-54.
- ANDERSON, J. Y NARUS, J. [1990]: A model of distributor firm and manufacturer firm working partnerships, *Journal of Marketing*, vol. 54: 42-58.
- ANDERSON, E. Y WEITZ, B. [1989]: Determinants of continuity in conventional industrial channels dyads, *Marketing Science*, vol. 8: 310-323.
- [1992]: The use of pledges to build and sustain commitment in distribution channels, *Journal of Marketing Research*, vol. 29, núm. 1: 18.
- AULAKH, P.S., KOTABE, M. Y SAHAY, A. [1996]: Trust and performance in cross-border marketing partnerships: a behavioral approach, *Journal of International Business Studies*: 1005-1032.
- BERGEN, M., DUTTA, S. Y WALKER, O. [1992]: Agency relationships in marketing: a review of the implications and applications of agency and related theories, *Journal of Marketing*, vol. 56, núm. 3: 1.
- BERRY, A.J., CULLEN, J., SEAL, W.B., AHMED, M. Y DUNLOP, M. [2000]: The consequences of inter-firm supply chains for management accounting (CIMA; London).
- BRADACH, J.L. Y ECCLES, R.G. [1989]: Market versus hierarchies: from ideal types to plural forms. In W.R. Scott (ed) *Annual Review of sociology*, vol. 15: 97-118.
- CAMALEÑO, M.C. [1999]: La logística integral y la disminución de costes en la empresa, *Partida Doble*, vol. 101: 26-41.
- CEPEDA, J.M. [2003]: El canal de distribución: Disección de las relaciones comerciales (Septem Ediciones, Oviedo, España).
- COLETTI, A.L., SEDATOLE, K.L. Y TOWRY, K.L. [2005]: The effect of control systems on trust and cooperation in collaborative environments, *The Accounting Review*, vol. 80, núm. 2: 477-500.
- 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*, vol. 37: 51-62.
- CURRAL, S.C., E INKPEN, A.C. [2002]: A multilevel approach to trust in joint ventures, *Journal of International Business Studies*, vol. 33: 479-495.
- DAS, T.K. Y TENG, B. [1998]: Between trust and control: developing confidence in partner cooperation in alliances, *Academy of Management Review*, vol. 23, núm. 3: 491-512.
- [2001]: Trust, control and risk in strategic alliances: an integrated framework, *Organizational Studies*, vol. 22, núm. 2: 251-283.

- DEKKER, H. [2004]: Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, núm. 1: 27-49.
- DWYER, R., SCHURR, P. Y OH, S., F.R. [1987]: Developing buyer-seller relationships, *Journal of Marketing*, vol. 51: 11-27.
- DYER, J. Y CHU, W. [2000]: The determinants of trust in supplier-automaker relationships in the US, Japan and Korea, *Journal of International Business Studies*, vol. 31, núm. 2: 259-285.
- FRAZIER G. L. Y SUMMERS, J. O. [1984]: Interfirm influence strategies and their application within distribution channels, *Journal of Marketing*, vol. 48, núm. 3: 43-55.
- FORNELL, C. Y LARCKER, D.F., [1991]: Evaluating Structural Equation Models with unobservable Variables and Measurement Error, *Journal of Marketing Research*, vol. 18, núm. 1: 39-50.
- GANESAN, S. [1994]: Determinants of long-term orientation in buyer-seller relationships, *Journal of Marketing*, vol. 58: 1-19.
- GANESAN, S., Y HESS, R. [1997]: Dimensions and levels of trust: implications for commitment to a relationship, *Marketing Letters*, vol. 8, núm. 4: 439-448.
- GULATI, R. Y SINGH, H. [1998]: The architecture of cooperation: managing coordination costs and appropriation concerns in strategic alliances, *Administrative Science Quarterly*, vol. 43: 781-814.
- HANCKÉ, B. [1998]: Trust or hierarchy? Changing relationships between large and small firms in France, *Small Business Economics*, vol. 11: 237-252.
- HEIDE, J. Y JOHN, G. [1992]: Do norms matter in marketing relationships?, *Journal of Marketing*, vol. 56, núm. 2: 32.
- HOPWOOD, A.G. [1972]: An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, vol. 10: 156-182.
- INKPEN, A.C., Y CURRAL, S.C. [2004]: The coevolution of trust, control, and learning in joint ventures, *Organization Science*, vol. 15, núm. 5: 586-599.
- ITTNER, C.D. Y LARCKER, D.F. [1997]: Quality strategy, strategic control systems and organizational performance, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, núm. 3-4:293-314.
- KNIGHTS, D., NOBLE, F., VURDUBAKIS, T. Y WILLMOTT, H. [2001]: Chasing shadows: control, virtuality and the production of trust, *Organization Studies*, vol. 22, núm. 2: 311-336.
- KUMAR, N., SCHEER, L. Y STEENKAMP, JB. [1995]: The effects of supplier fairness on vulnerable resellers, *Journal of Marketing Research*, vol. 32, núm.1: 42-53,
- LANGFIELD-SMITH, K. Y SMITH, D. [2003]: Management control systems and trust in outsourcing relationships, *Management Accounting Research*, vol. 14: 281-307.
- MORGAN, R.M. Y HUNT, S.D. [1994]: The commitment-trust theory of relationship marketing, *Journal of Marketing*, vol. 58: 20-38.
- NEU, D. [1991]: Trust, contracting and the prospectus process, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, núm. 3: 241-256.
- NOORDEWIER, T., JOHN, G. Y NEVIN, J. [1990]: Performance outcomes of purchasing arrangements in industrial buyer-vendor relationships, *Journal of Marketing*, vol. 54: 80-93.
- NOOTEBOOM, B., BERGER, H., Y NOORDERHAVEN, H.G. [1997]: Effects of trust and governance on relational risk, *Academy of Management Journal*, vol. 40, núm. 2: 308-338.
- PEDHAZUR, E.J. AND SCHMELKIN, L.P. [1991]: *Measurement, design, and analysis: an integrated approach* (Lawrence Erlbaum Associates).
- POPPO, L. Y ZENGER, T. [2002]: Do formal contracts and relational governance function as substitutes or complements?, *Strategic Management Journal*, vol. 23: 707-725.
- RING, P.S. Y VAN DE VEN, A.H. [1992]: Structuring cooperative relationships between organizations, *Strategic Management Journal*, vol. 13: 483-498.
- [1994]: Developmental processes of cooperative interorganizational relationships, *Academy of Management Review*, vol. 19, núm. 1: 90-118.
- SACHDEV, H.J., BELLO, D.C. Y PILLING, B.K. [1994]: Control mechanisms within export channels of distribution, *Journal of Global Marketing*, vol. 8, núm. 2:31-49.

-
- SAKO, M. Y HELPER, S. [1998]: Determinants of trust in supplier relations: evidence from the automotive industry in Japan and the United States, *Journal of Economic Behavior and Organization*, vol. 34: 387-417.
- SEAL W., CULLEN, J., DUNLOP, A., BERRY, T. Y AHMED, M. [1999]: Enacting a European supply chain: A case study on the role of management accounting, *Management Accounting Research*, vol. 10, núm. 3: 303–22.
- SHARIF, K., KALAFATIS, S. Y SAMOUEL, P. [2005]: Cognitive and behavioural determinants of trust in small and médium-sized enterprises, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 12, núm. 3: 409-421.
- SIRDESHMUKH, D., SINGH, J. Y SABOL, B. [2002]: Consumer trust, value, and loyalty in relational exchanges, *Journal of Marketing*, vol. 66, núm. 1: 15.
- SPEKLÉ, R. [2001]: Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspectiva, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26: 419-441,
- STERN, L., EL-ANSARY, A. Y COUGHLAN, A. [1996]: *Marketing channels* (5th ed. New Jersey: Prentice Hall).
- TOMKINS, C. [2001]: Interdependences, trust and information in relationships, alliances and networks, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26: 161-191.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J. Y VOSSELMAN, G. [2000]: Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25: 51-77.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J. Y VOSSELMAN, G. [2006]: Research on management control of interfirm transactional relationships: Whence and whither, *Management Accounting Research*, vol 17, núm 2: 227-237.
- WILSON, R. Y CHUA, W. [1993]: *Managerial Accounting: Method and Meaning* (2th ed. Chapman and Hall).
- WOOLTHUIS, R.K., HILLEBRANDE, B., Y NOOTEBOOM, B. [2005]: Trust, Contract and Relationship Development, vol. 26, núm. 6: 813-840.
- ZAHEER, A., MCEVILY, B. Y PERRONE, V. [1998]: Does trust matter? Exploring the effects of interorganizational and interpersonal trust on performance, *Organization Science*, vol. 9, núm. 2: 141-159.
- ZIMMERMAN, J.L. [2003]: *Accounting for decision making and control* (McGraw-Hill Inc).