

LA INFLUENCIA DE LA CULTURA ORGANIZACIONAL EN LA RELACIÓN ENTRE ESTRATEGIA Y SISTEMA DE CONTROL GERENCIAL

Daiane Antonini Bortoluzzi^{}
Marcielle Anzilago^{**}
Rogério João Lunkes^{***}
Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis - Brasil*

Resumen: *El objetivo del estudio es analizar la relación entre el proceso de formación de estrategias y el uso diagnóstico e interactivo del sistema de control gerencial moderado por la cultura organizacional. Se trata de una investigación descriptiva con abordaje cuantitativo por medio de un survey. Para la recolección de los datos se utilizó un cuestionario con 78 respuestas de pequeños y medianos hoteles de Brasil y para el análisis se utilizó la técnica de ecuaciones estructurales (SEM). Los resultados muestran que la relación entre la estrategia planeada y el uso diagnóstico es significativa, y la relación entre la estrategia planeada y el uso interactivo no presenta significancia. Los resultados indican que cuando los gestores adoptan la estrategia planeada el SCG será utilizado de forma más diagnóstica, mientras que cuando adoptan la estrategia emergente tienden a usar el SCG de forma más interactiva. Se concluye que la cultura organizacional no modera la relación entre estrategia pretendida y emergente en el uso del sistema de control gerencial en pequeños y medianos hoteles. El estudio contribuye a la inclusión de la moderación de la cultura organizacional en la relación entre el proceso de formación de estrategias y el uso diagnóstico e interactivo del SCG. También contribuye demostrando a pequeños y medianos hoteles la importancia del uso del SCG y sus estrategias.*

PALABRAS CLAVE: *Sistema de control gerencial, estrategia, cultura.*

Abstract: *The Influence of Organizational Culture in the Relationship between Strategy and Management Control System. The objective of the study is to analyze the relationship between the strategy formation process and the diagnostic and interactive use of the management control system moderated by the organizational culture. It is a descriptive research with a quantitative approach, through a survey. For the data collection, a questionnaire was used, with 78 answers from small and medium hotels in Brazil, for the analysis was used the technique of structural equations (SEM). The results show that the relationship between planned strategy and diagnostic use has a significant relationship, while the relationship between planned strategy and interactive use was not significant. The results indicate that when managers adopt the planned strategy the SCG will be used in a more diagnostic way, whereas when adopting the emerging strategy they tend to use SCG in a more*

^{*} Doctoranda en Administración por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. Dirección Postal: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Universitário Trindade, Centro Socioeconômico, Florianópolis / SC, Brasil. CEP: 88040-900. E-mail: daianeantonini@gmail.com

^{**} Doctoranda en Contabilidad por la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. Dirección Postal: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Universitário Trindade, Centro Socioeconômico, Florianópolis / SC, Brasil. CEP: 88040-900. E-mail: marcianzilago@gmail.com

^{***} Posdoctor en Contabilidad por la Universitat de València, España. Profesor de grado y posgrado en la Universidad Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil. Dirección Postal: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Universitário Trindade, Centro Socioeconômico, Florianópolis / SC, Brasil. CEP: 88040-900. E-mail: rogeriolunkes@hotmail.com

interactive way. It is concluded that the organizational culture does not moderate the relation between intended and emerging strategy in the use of the management control system in small and medium hotels. The study contributes to the inclusion of moderation of the organizational culture in the relationship between the process of strategy formation and the diagnostic and interactive use of the SCG. It also contributes by showing the importance to small and medium hotels of the use of SCG and its strategies.

KEY WORDS: *Management control system, strategy, culture.*

INTRODUCCIÓN

El ámbito de los negocios se caracteriza por el cambio en la preferencia de los consumidores y por la competencia. Así, una empresa precisa renovar constantemente su estrategia para continuar actuando en el mercado y desarrollarse (Danneels, 2002). En este sentido, ha existido un interés mayor en la relación entre sistemas de control gerencial (SCG) y estrategia (Ismail, Wiyantoro & Muchlis, 2012; Kober, Ng & Paul, 2007; Kopmann, Kock, Killen & Gemünden, 2017). Dent (1990) y Simons (1990) sugieren que el SCG debe ser adaptado para apoyar la estrategia del negocio buscando obtener una mayor ventaja competitiva.

En la industria hotelera la supervivencia a largo plazo de un hotel depende principalmente de su capacidad de atención eficiente y de la satisfacción de las necesidades y expectativas de sus clientes (Sin *et al.*, 2005). De esa manera, la selección de una estrategia competitiva, así como su adaptación, es una de las principales responsabilidades de un gestor de hotel (Turner, Way, Hodari & Witteman, 2017).

La estrategia de una empresa puede ser planeada con anterioridad o surgir debido a factores inesperados (Bozkurt & Kalkan, 2013). Chenhall (2005) describe el abordaje del proceso que identifica y analiza cómo es formulada la estrategia y cómo es implementada por los gestores. Este abordaje se clasifica como planeado o emergente. En el primero la estrategia es formulada por los gestores y apoyada por controles formales; y el segundo surge en respuesta a las oportunidades y problemas inesperados (Bozkurt & Kalkan, 2013).

En el sentido de preservar y desarrollar un negocio el SCG actúa explícitamente para soportar la estrategia de una empresa (Dent, 1990) y precisa ser adaptado para apoyar la estrategia empresarial, planeada o emergente, para aumentar la competitividad y el desempeño organizacional (Widener, 2004). Así, el SCG tiene como objetivo proveer información para la toma de decisiones de procesos, planificaciones y evaluaciones (Merchant & Otley, 2006). Las estrategias definidas son acompañadas por el control gerencial para que la empresa alcance los objetivos planeados, corrija las irregularidades e indique los cambios directivos necesarios (Anthony & Govindarajan, 2002). Así, el SCG debe brindar

información útil para tomar decisiones y ser capaz de influir en los individuos en relación a los objetivos organizacionales (Merchant & Otley, 2006).

No obstante, debido a los cambios en el escenario competitivo, las organizaciones necesitan ser flexibles para satisfacer las necesidades de los clientes y responder a los cambios en el mercado (Heinicke, Guenther & Widener, 2016). Los SCGs son sistemas formales basados en rutinas que ayudan a mantener o alterar las actividades organizacionales, considerar la necesidad de una cultura flexible en su concepto y equilibrar las demandas inherentes al complejo ambiente comercial (Heinicke *et al.*, 2016).

Los cambios en los SCGs tienden a ser considerados exitosos cuando van acompañados de valores culturales de la organización que apoya los nuevos sistemas (Bhimani, 2003). Wilson & Bates (2003) argumentan que una cultura organizacional fuerte puede orientar el comportamiento de los miembros de la organización. En este sentido, la cultura organizacional es un factor que puede moderar la relación entre la estrategia de los hoteles y el SCG (Ismail, Wiyantoro & Muchlis, 2012). Esto responde a que la cultura organizacional consiste en valores, creencias y supuestos compartidos o comunicados entre los miembros del hotel, que orientan el comportamiento y facilitan el significado compartido (Nazarian, Atkinson & Foroudi, 2017).

La pregunta que dirige la investigación se refiere a cuál es la relación entre el proceso de formación de estrategias deliberadas y emergentes y el uso diagnóstico e interactivo del sistema de control gerencial moderado por la cultura organizacional. Para responder a la pregunta de investigación, este estudio tiene como objetivo analizar la relación entre el proceso de formación de estrategias deliberadas y emergentes y el uso diagnóstico e interactivo del sistema de control gerencial moderado por la cultura organizacional.

En este aspecto la investigación se justifica en términos prácticos, ya que busca analizar si la formación de la estrategia impacta en la forma del uso del SCG, ayudando a los gestores a desarrollar sistemas de control más eficaces, garantizando los resultados estratégicos deseados (Marginson, 2002), considerando que la cultura de una organización puede orientar el comportamiento de sus miembros (Nazarian *et al.*, 2017), incluso en la formación de la estrategia (Ismail, Wiyantoro & Muchlis, 2012). En términos teóricos, este estudio contribuye a la relación de moderación de la cultura organizacional en el vínculo entre el proceso de formación de estrategias deliberadas y emergentes y el uso diagnóstico e interactivo del SCG. El estudio avanza en las investigaciones sobre el sistema de control gerencial en el rubro de pequeños y medianos hoteles.

MARCO TEÓRICO Y DESARROLLO DE HIPÓTESIS

Estrategia y Sistema de Control Gerencial (SCG)

La estrategia puede ser definida de varias maneras (Langfield-Smith, 1997). Para Dent (1990) la estrategia tradicionalmente ha sido vista como una declaración de intenciones o un plan, a veces formalizada en la misión, los objetivos y las acciones de la organización, siendo formulada antes de la toma de decisiones. Mintzberg (1978) define la estrategia como un patrón de decisiones sobre el futuro de la organización. Existen dos líneas de estudio que enfatizan el efecto de la estrategia en el SCG (Ismail, Wiyantoro & Muchlis, 2012). En la primera, la estrategia es definida con el abordaje de contenido y en la segunda como un proceso (Ismail, Wiyantoro & Muchlis, 2012).

Chenhall (2005) menciona que el abordaje de contenido atenta contra el resultado del proceso de la estrategia. Por otro lado, el abordaje de proceso identifica e investiga cómo la estrategia es formulada e implementada (Chenhall, 2005). Chenhall (2005) relata que existen dos tipos de procesos independientes que funcionan simultáneamente en la formación de la estrategia de proceso: la planeada (pretendida) y la emergente. La estrategia planeada (pretendida) es un plan que se convierte en el objetivo de una empresa y se espera que sea la acción más apropiada para alcanzar su meta (Ismail, Wiyantoro & Muchlis, 2012). Esa estrategia es planeada antes de la toma de decisiones en un proceso secuencial de formulación seguido de la implementación (Tucker & Parker, 2013), por lo tanto está volcada al control formal (Bozkurt & Kalkan, 2013).

La estrategia emergente es considerada como adaptativa e incremental, siendo una respuesta a las amenazas externas imprevisibles y a las oportunidades, por medio de ensayo y error (Tucker & Parker, 2013). Esta estrategia es la capacidad de la organización de ser flexible al medio ambiente para mantener su posición competitiva. Es una respuesta diaria a situaciones que no fueron previstas por los involucrados en el proceso de la estrategia planeada en el momento en que estaban haciendo el análisis y la planificación (Bozkurt & Kalkan, 2013; Tucker & Parker, 2013).

En ese aspecto, el SCG permite que los gestores de las organizaciones monitoreen y gerencien los procesos de estrategia (Kopmann *et al.*, 2017) y para eso precisan adecuarlos según la estrategia elegida (Kober, Ng & Paul, 2007; Widener, 2004). Simons (1995) define el SCG como un medio exitoso para implementar la estrategia y lo distingue en dos tipos de sistemas de control estratégicos, los controles de diagnóstico y los controles interactivos. Los sistemas de control diagnóstico se ocupan de la información formal que usan los gerentes para monitorear los resultados organizacionales y corregir desvíos en relación al modelo de desempeño definido (Simons, 1995). Para Henri (2006) el uso diagnóstico representa el rol del *feedback* tradicional, ya que los SCG, usados con excepción para monitorear y recompensar el alcance de metas preestablecidas, brindan motivación y dirección para alcanzar los objetivos, concentrándose y corrigiendo los desvíos de los estándares de desempeño preestablecidos.

Los sistemas de control interactivos se centran en la información formal que usan los gestores para involucrarse regularmente y personalmente en las actividades de decisión de los subordinados (Simons, 1995). Conforme Henri (2006) el uso interactivo representa una fuerza positiva a medida que los SCG son usados para expandir la búsqueda de oportunidades y aprendizaje en toda la organización. Estos sistemas incluyen mecanismos de *feedback* y tienen la capacidad de facilitar elementos de aprendizaje organizacional y emergentes, como nuevas ideas o direcciones estratégicas (Kopmann et al., 2017). Simons (1990; 1991; 1994) mostró cómo los sistemas de control formal, utilizados de manera interactiva, podrían superar la inercia organizacional y gerenciar "estrategias emergentes".

Kober, Ng & Paul (2007) investigaron la interrelación entre la estrategia y el SCG en una empresa de Australia. Los resultados revelan que el SCG utilizado de forma interactiva ayuda a facilitar el cambio en la estrategia y cuando ocurre un cambio en la estrategia el SCG muda para corresponder. De modo análogo, Ismail, Wiyantoro & Muchlis (2012) analizaron la relación entre las estrategias y el SCG en empresas de pequeño y mediano porte de Indonesia. Los resultados indican que la estrategia destinada y la estrategia emergente influyen positivamente en el sistema de control interactivo.

Marginson (2002) realizó un estudio de caso longitudinal en una gran organización británica de telecomunicaciones y constató que la percepción empresarial del uso del SCG es ajustada en el proceso de formación de la estrategia. Esto significa que la estrategia planeada y emergente influye en el SCG (Marginson, 2002). Naranjo-Gil (2016) analizó la relación entre los SCGs y las estrategias planeada y emergente, y en base a los resultados el autor puede verificar que el uso interactivo del SCG está relacionado con la estrategia emergente y el uso diagnóstico con la estrategia planeada. En base a la literatura expuesta se proponen las hipótesis H1 y H2.

H₁: La estrategia planeada está relacionada con el uso interactivo y diagnóstico del SCG;

H₂: La estrategia emergente está relacionada con el uso interactivo y diagnóstico del SCG;

Cultura Organizacional

La cultura organizacional es un concepto amplio sobre el cual aún no hay consenso (Henri, 2006). Para Green (1988) y Schein (1985) las creencias compartidas, valores, premisas y significados son comúnmente asociados a la cultura. En este sentido, Hofstede (1991) define la cultura organizacional como una programación mental colectiva que caracteriza a los individuos de una empresa. Para Wrubel, Marassi, Lavarda & Lavarda (2016) su naturaleza es la manera en que los valores, creencias y supuestos son comprendidos en la entidad y compartidos entre los miembros de la organización; y son fundamentales para el éxito de la misma. En este sentido, Schein (1999) afirma que la cultura establece la forma en que la empresa ejerce sus funciones.

Machado (2004) menciona que la inserción del individuo en la empresa lo lleva a adquirir valores y patrones de la misma, que interactúan con sus propios valores. Así, se da una socialización secundaria, alterando aspectos de la cultura organizacional. A partir de este momento, la cultura organizacional puede ocasionar cambios en las estrategias, las estructuras, el sistema financiero y los procedimientos, pudiendo provocar cambios en el comportamiento de sus miembros (Machado, 2004).

Según Tarifa (2008) la conexión de las estructuras organizacionales en sus creencias, valores y costumbres se refleja en las prácticas gerenciales. Devine, O'Clock & Rooney (2000) relatan que en determinadas situaciones el sector contable de una organización actúa conforme las necesidades culturales que abarcan el ambiente en el cual la empresa está insertada. La real necesidad de explotación de las características culturales en la contabilidad de las organizaciones busca comprender e identificar qué puntos deben cambiarse para mejorar el desempeño y la *performance* de las organizaciones (Tarifa, 2008).

Gomes & Salas (1999) indican que es necesario el diseño y la implantación de un SCG en función no sólo de los aspectos técnicos, sino también de la cultura organizacional en la que se encuentra la organización y las personas que la integran. Según Gomes & Rocha (1996) la cultura es constitutiva de la estructura simbólica de una organización y se traduce en el comportamiento y las actitudes de los integrantes de la organización. Así, es fundamental una consideración adecuada para que el SCG funcione bien, produciendo los resultados esperados (Gomes & Rocha, 1996). Cabe resaltar que la cultura de la organización influye el clima o ámbito de trabajo, que a su vez ejerce una gran influencia sobre el comportamiento de los individuos en las organizaciones (Palácios, 1995). Anthony & Govindarajan (2002: 34) afirman que *“el control gerencial es el proceso por el cual los ejecutivos influyen en otros miembros de la organización para que obedezcan las estrategias adoptadas”*.

Cannon, Doney, Mullen & Petersen (2010) investigaron el rol de la cultura en las relaciones comprador-proveedor en los mercados internacionales. Los resultados del estudio demuestran que la cultura influye en el desarrollo de la estrategia en la cadena de suministros. Los autores relatan que se debe considerar a la cultura para brindar una comprensión más completa de las estrategias adoptadas, así como las mismas pueden ser refinadas a medida que son implementadas en diferentes culturas. Así, Naves & Coleta (2003) resaltan que para las empresas hoteleras es clara la importancia de propiciar una cultura organizacional que genere la búsqueda de compromiso, pues sólo por medio de la disposición de los empleados será posible que la organización ofrezca servicios de calidad que superen las expectativas de los clientes.

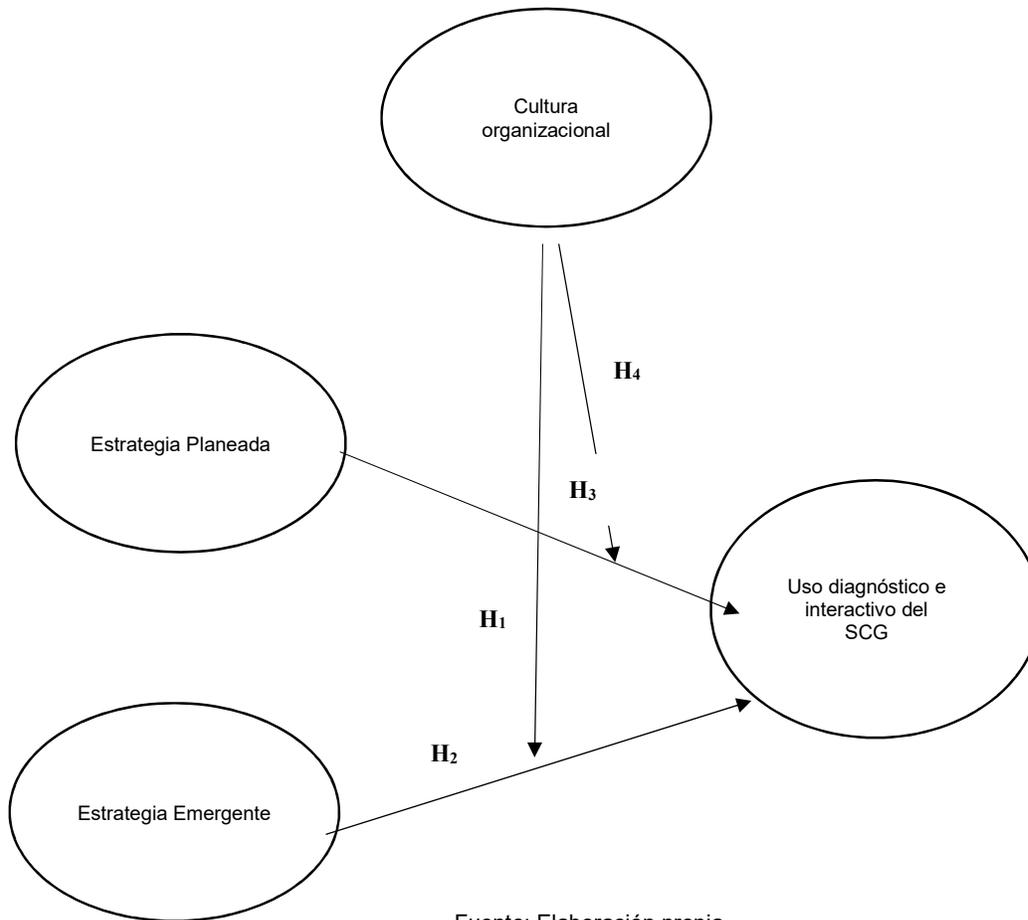
Baltieri (2011) establece que el área de servicios, específicamente la red hotelera, se enfrenta a una gran competencia y el diferencial lo representan los empleados, quienes forman parte de la organización. El negocio hotelero está asociado al concepto de hospitalidad y ésta es un atributo de las personas. Así, la cultura organizacional busca superar ese desafío humano y generar competitividad en el mercado. Ante el contexto presentado se establecen las hipótesis H3 y H4.

H₃: La cultura organizacional afecta la relación entre la estrategia planeada y el uso interactivo y diagnóstico del SCG;

H₄: La cultura organizacional afecta la relación entre la estrategia emergente y el uso interactivo y diagnóstico del SCG.

En la Figura 1 se presenta de forma resumida el modelo y las hipótesis del estudio. En la misma el estudio propone verificar cómo la cultura organizacional influye en la relación entre la estrategia planeada y emergente y el uso diagnóstico e interactivo del SCG, en pequeños y medianos hoteles brasileños.

Figura 1: Diseño de investigación



PROCEDIMIENTOS METODOLÓGICOS

Para responder al objetivo, esta investigación comprende un estudio descriptivo con abordaje cuantitativo. En cuanto a los procedimientos se caracteriza como un *survey* y la población de la investigación reunió a los gestores de pequeños y medianos hoteles brasileños.

Para la recolección de datos se utilizó un cuestionario. Para el constructo estrategia el instrumento comprendió 14 afirmaciones divididas en estrategia pretendida y estrategia emergente. Para la estrategia pretendida se adaptaron las variables del estudio de Boyd & Reuning-Elliot (1998) y de Hofmann & Wald (2012) y para la estrategia emergente las de Kopmann *et al.* (2017). Para el constructo del sistema de control gerencial se utilizó la dimensión uso, la cual fue segregada en uso diagnóstico adaptado del estudio de Bisbe & Otley (2004), Henri (2006) y Widener (2007) con 6 afirmaciones; y uso interactivo del estudio de Abernethy & Brownell (1999), Henri (2006) y Widener (2007) con 5 afirmaciones. Para el constructo cultura organizacional se adaptó el estudio de Nazarian *et al.* (2017), compuesto por 24 ítems. En la Figura 2 se presentan de forma detallada los constructos de la investigación.

Figura 2: Constructos de la investigación

Constructos	Variables	Referencias
Estrategia	Pretendida	Boyd & Reuning-Elliot (1998)
	Emergente	Hofmann, Wald & Gleich (2012); Kopmann, Kock, Killen & Gemünden (2017)
Sistema de control gerencial	Uso diagnóstico	Bisbe & Otley (2004); Henri (2006); Widener (2007)
	Uso interactivo	Abernethy & Brownell (1999); Henri (2006); Widener (2007)
Cultura organizacional	Cultura de Clan; Cultura de Adhesión; Cultura de Mercado; y Cultura de Jerarquía	Nazarian <i>et al.</i> (2017)

Fuente: Elaboración propia

Para adecuar el cuestionario se tradujeron los ítems del inglés y se realizó un pre-test con dos alumnos de doctorado, dos de maestría y un investigador del área para garantizar la validez y la confiabilidad del instrumento de investigación. La delimitación de este estudio se define al abordar pequeños y medianos hoteles de Brasil. Se seleccionaron hoteles con menos de 100 unidades habitacionales (UH's) (Bastakis, Buhalis & Butler, 2004) registrados en el Cadastur, que es un sistema de registro de personas físicas y jurídicas que actúan en el sector turístico administrado por el Ministerio de Turismo. El contacto con los hoteles se realizó vía *e-mail* y por teléfono a fin de presentar el estudio y solicitar el nombre del responsable de la gestión del hotel, sumando 358 *e-mails*. Luego se enviaron los cuestionarios vía *QuestionPro* entre enero y marzo de 2018. Se recibieron 78 cuestionarios respondidos y válidos.

Para el análisis de los datos se utilizó la técnica Modelo de Ecuaciones Estructurales (*Structural Equation Modeling - SEM*). Según Bido, Silva, Souza & Godoy (2010), la SEM puede ser clasificada en dos tipos: a) Modelo de Ecuaciones Estructurales basado en covariancias (MEEBC) o simplemente modelos LISREL; y b) Mínimos Cuadrados Parciales, que realiza el Modelo de Ecuaciones Estructurales por partes. Este último ha sido denominado *Partial Least Squares (PLS)*. El PLS puede ser usado tanto para predecir como para la construcción de modelos teóricos. La elección del PLS se debe al hecho de que dicho método permite trabajar con muestras pequeñas, no exige que los datos presenten una distribución normal y es capaz de lidiar con una alta complejidad (Bido *et al.*, 2010). Es un sistema de relaciones lineales entre variables latentes que es resuelto por partes (combinación de constructos teóricos y medidas) (Bido *et al.*, 2010). El PLS es una técnica de estimación de regresión lineal basada en la descomposición de las matrices de las variables y covariables (Klem, 1995). Antes de aplicar el PLS se realizaron tests para validar y adecuar el modelo y el análisis de relaciones entre los constructos. Luego se migraron los datos al software *SmartPLS* para analizar el modelo de medición y el modelo estructural. La base de datos fue guardada en formato *Excel*, convertida al formato CSV y ejecutada en el software *SmartPLS*, a fin de aplicar la técnica de Mínimos Cuadrados Parciales.

DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Análisis Descriptivo

En el análisis descriptivo serán tratados los datos demográficos y la estadística descriptiva de los entrevistados. En la Tabla 1 se presentan los datos demográficos de los entrevistados, entre los cuales se destacan el género, la edad, la escolaridad y el cargo ejercido por los gestores en el hotel.

Tabla 1: Datos demográficos

Género	Cant.	Porcentual	Edad	Cant.	Porcentual
Masculino	41	53%	Hasta 29 años	9	11%
Femenino	37	47%	Entre 30 y 39	28	36%
			Entre 40 y 49	14	18%
			Más de 50	27	35%
Total	78	100%	Total	78	100%

Escolaridad	Cant.	Porcentual	Cargo	Cant.	Porcentual
Educación		7,5%	Propietario	5	6,5%
Media	6		Gerente	45	58%
Carrera técnica	2	2,5%	Socio	8	10%
Grado	39	50%	<i>Controller</i>	2	2,5%
Especialización	29	37%	Director	8	10%
Maestría	1	1,5%	Administración	10	13%
Doctorado	1	1,5%	Total	78	100%
Total	78				

Fuente: Datos de la investigación

En base a los datos presentados en la Tabla 1 se percibe que el género masculino predomina entre los participantes de la investigación (53%), mientras que el género femenino corresponde al 37% de los gestores entrevistados. En relación a la franja etaria se observa que el 11% de los entrevistados posee hasta 29 años, el 36% posee entre 30 y 39 años, el 18% posee entre 40 y 49 años y el 35% posee más de 50 años. Se observa que la edad que predomina es entre 30 y 39 años y más de 50 años. Esto puede estar relacionado con el hecho de que los pequeños y medianos hoteles son gerenciados por sus respectivos dueños y socios, caracterizándose por un ambiente familiar.

Tabla 2: Estadística descriptiva

Constructos	Media	Desvío Estándar
CO	3,8707	1,0123
EE	4,1209	0,9048
EP	4,1667	0,9859
UD	3,9936	0,9792
UI	4,0667	0,8235

Nota: CO_A - Cultura Organizacional Adhesión; CO_C - Cultura Organizacional Clan; CO_H - Cultura Organizacional Jerárquica; EE - Estrategia Emergente; EP - Estrategia Pretendida; UD - Uso Diagnóstico; UI - Uso Interactivo.

Fuente: Datos de la investigación

En referencia a la escolaridad se observa que la mayoría (50%) posee educación superior, sólo el 6% dijo que posee educación media, el 2,5% posee una carrera técnica, el 37% posee una especialización y sólo el 1,5% posee maestría o doctorado. El cargo destacado en los hoteles estudiados fue el de gerente. El 58% de los entrevistados son gestores de los hoteles, el 6,5% son propietarios, el 10% son socios, otro 10% corresponde a la dirección del hotel y el 13% está relacionado con la parte administrativa del hotel. En la Tabla 2 se observan los resultados de la estadística descriptiva, especificando medidas como la media y el desvío estándar.

En la Tabla 2 se observa que la estrategia pretendida y la estrategia deliberada se presentan en forma elevada, con medias de 4,1667 y 4,1209 respectivamente. El uso interactivo del SCG presenta una media de 4,0667, seguido por el uso diagnóstico con una media de 3,9936 y la cultura organizacional con una media de 3,8707. Se denota que las estrategias en los hoteles están bien definidas, así como el uso interactivo y diagnóstico. La cultura organizacional aparece con la menor media presentada por los constructos del estudio, pudiéndose inferir que no es bien definida en esos ambientes o no está totalmente clara para los gestores la importancia de la cultura en el rubro hotelero. En base al desvío estándar de la media de la muestra se observa que la cultura fue la que más se distanció (1,0123) de los demás constructos, confirmando la connotación anterior sobre la misma. El uso interactivo es el constructo que presenta el menor desvío estándar (0,8235), demostrando que los gestores utilizan de forma más interactiva el SCG con la estrategia emergente (0,9048) y el uso diagnóstico (0,9792) con la estrategia pretendida o deliberada. Luego de exponer los datos demográficos y la estadística descriptiva se efectuaron los tests de evaluación del modelo de medición y el modelo estructural.

Evaluación del Modelo de Medición y el Modelo Estructural

Para testear la validez de los indicadores de medición de los constructos del modelo se efectuó el análisis de las cargas factoriales por medio de la matriz *cross loadings*. En la Tabla 3 se presentan las cargas factoriales de cada uno de los indicadores finales de los constructos.

Tabla 3: Matriz Cross Loadings - cargas factoriales finales

Constructos	CO	EE	EP	UD	UI
CO_A2	0,661	0,224	0,240	0,337	0,322
CO_A3	0,529	-0,022	0,182	0,122	0,010
CO_A4	0,702	-0,024	0,249	0,333	0,246
CO_A5	0,676	0,170	0,313	0,238	0,226
CO_C2	0,528	0,180	0,083	0,161	0,201
CO_C4	0,605	0,191	0,190	0,324	0,342
CO_C5	0,718	0,250	0,331	0,400	0,385
CO_C6	0,688	0,071	0,118	0,383	0,378
CO_H1	0,514	0,109	0,126	0,044	0,150
CO_H2	0,634	0,230	0,087	0,232	0,323
CO_M4	0,515	0,035	-0,091	0,221	0,279
EE1	0,245	0,746	0,337	0,409	0,495
EE2	0,157	0,855	0,304	0,390	0,510
EE3	0,077	0,805	0,308	0,408	0,595
EE4	0,180	0,835	0,329	0,347	0,535
EE5	0,249	0,772	0,313	0,265	0,429
EE6	0,069	0,647	0,201	0,180	0,234
EE7	0,228	0,649	0,381	0,354	0,388
EP1	0,172	0,247	0,807	0,428	0,165
EP2	0,123	0,150	0,502	0,248	-0,014
EP3	0,295	0,321	0,648	0,383	0,361
EP4	0,250	0,255	0,739	0,490	0,245
EP5	0,064	0,292	0,527	0,273	0,188
EP6	0,099	0,326	0,634	0,303	0,230
UD1	0,453	0,413	0,481	0,881	0,470
UD2	0,359	0,386	0,508	0,881	0,528
UD3	0,275	0,393	0,460	0,841	0,537
UD4	0,334	0,396	0,488	0,833	0,529
UD5	0,483	0,309	0,403	0,708	0,510
UI1	0,415	0,314	0,277	0,513	0,716
UI2	0,216	0,573	0,249	0,457	0,790
UI3	0,429	0,422	0,227	0,349	0,773
UI4	0,398	0,434	0,240	0,474	0,795
UI5	0,361	0,595	0,288	0,574	0,763

Nota: CO_A - Cultura Organizacional Adhesión; CO_C - Cultura Organizacional Clan; CO_H - Cultura Organizacional Jerárquica; EE - Estrategia Emergente; EP - Estrategia Pretendida; UD - Uso Diagnóstico; UI - Uso Interactivo.

Fuente: Datos de la investigación

En la Tabla 3 se observan las cargas factoriales confirmatorias (CFA). Los indicadores CO_C1, CO_C3, CO_H3, CO_H4, CO_H5, CO_H6, CO_A1, CO_A6, CO_M1, CO_M2, CO_M6 del constructo cultura organizacional y UD6 del constructo uso diagnóstico del SCG no presentaron cargas factoriales satisfactorias, o sea que presentaron una carga factorial por debajo de 0,50. Según Hair Jr. *et al.* (2009), las cargas pueden ser estadísticamente significantes, pero bajas para ser consideradas como buenos ítems (inferior a 0,50) en CFA, así esos ítems si no ocasionan una mejora en la validez convergente (AVE) o en la confiabilidad compuesta (CC) se consideran buenos candidatos a la exclusión. De esa manera, se optó por la exclusión de los ítems, visto que la AVE y la CC sólo alcanzaron valores aceptables cuando los ítems fueron excluidos, como forma de adecuar mejor el modelo propuesto. Después de excluir los ítems se observa que la matriz de cargas cruzadas de las CFA se presentó de la forma recomendada.

Así, se dio paso a los tests de validación y adecuación de las variables latentes del modelo estructural, por medio del análisis de la confiabilidad compuesta, del alfa de *Cronbach*, de la validez convergente (AVE) y de la validez discriminante. La confiabilidad compuesta es utilizada con el fin de evaluar si la muestra no posee sesgos y si las respuestas son confiables (Bido, 2008). Se emplea el alfa de *Cronbach* para evaluar la confiabilidad de los constructos (Hulland, 1999) y la AVE con el fin de verificar la variancia media extraída, que demuestra la variancia compartida entre los indicadores de cada variable latente o constructo del modelo (Hair Jr., Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009). Se analiza también la confiabilidad discriminante. En la Tabla 4 se presentan los valores de los tests de validación y adecuación del modelo: la AVE, la confiabilidad compuesta y el alfa de *Cronbach* para cada constructo.

Tabla 4: Confiabilidad Compuesta, Alfa de Cronbach y Validez Convergente

Constructos	AVE	Confiabilidad compuesta	Alfa de <i>Cronbach</i>
CO	0,385	0,871	0,844
EE	0,581	0,896	0,880
EP	0,425	0,812	0,730
UD	0,691	0,917	0,886
UI	0,590	0,878	0,825

Nota: CO - Cultura Organizacional; EE - Estrategia Emergente; EP - Estrategia Pretendida; UD - Uso Diagnóstico; UI - Uso Interactivo.

Fuente: Datos de la investigación

En la Tabla 4 se observa que los constructos EE, UD y UI presentaron cargas para la AVE estadísticamente significantes, con valores iguales o superiores a 0,50 conforme indican Fornell & Larcker (1981). Por otro lado, los constructos CO y EP no obtuvieron cargas estadísticamente significantes. El alfa de *Cronbach* excedió a 0,70 para todos los constructos, lo que indica una confiabilidad aceptable (Nunally, 1978). De esa forma, la confiabilidad compuesta y el alfa de *Cronbach* aseguran que la muestra está libre de sesgos y que el instrumento de recolección de datos es confiable (Hair Jr. *et al.*, 2009).

Para confirmar la validez discriminante de las variables latentes del modelo se determinó el valor de la AVE. De acuerdo con Fornell & Larcker (1981) ésta es confirmada cuando el valor de la raíz cuadrada de la AVE es mayor que los valores absolutos de las correlaciones con las demás variables latentes. En este estudio se testeó la validez discriminante según el criterio de Fornell & Larcker (1981), cuyos resultados se presentan en la Tabla 5.

Tabla 5: Validez discriminante

Constructos	CO	EE	EP	UD	UI
CO	0,620				
EE	0,226	0,762			
EP	0,278	0,412	0,652		
UD	0,461	0,458	0,565	0,831	
UI	0,470	0,622	0,334	0,619	0,768

Nota: CO - Cultura Organizacional; EE - Estrategia Emergente; EP - Estrategia Pretendida; UD - Uso Diagnóstico; UI - Uso Interactivo.

Fuente: Datos de la investigación

Se verifica en la validez discriminante presentada en la Tabla 5 que ninguna de las correlaciones entre los constructos fue superior a la raíz cuadrada de la AVE, indicando que existe validez discriminante y convergente en el modelo propuesto. Así, se depende que el modelo de medición posee validez convergente y validez discriminante satisfactorias.

Después de evaluar el modelo de medición se estimó el modelo estructural. Los coeficientes de camino representan la fuerza y la dirección de las relaciones entre las variables latentes y pueden ser interpretados como coeficientes beta estandarizados de regresión de mínimos cuadrados comunes (Henseler, Ringle, & Sinkovics, 2009). Para obtener el error estándar de los coeficientes de camino se utilizó el procedimiento de *bootstrapping* (Davison, Hinkley & Young, 2003). Según Chin (1998) al dividir el coeficiente de camino por el error estándar obtenido por medio del *bootstrapping*, se obtiene el valor t empírico que permite una evaluación del significado del coeficiente de trayectoria correspondiente. En el proceso de *bootstrapping* se realizaron 2.000 sustituciones para evaluar la significancia estadística de los parámetros. Conforme el resultado generado por el *bootstrapping* no hubo problemas de multicolinealidad en el modelo propuesto. Se complementó el análisis calculando los valores de R², que según Cohen (1988) representan la cantidad de variancia en una variable endógena explicada por las variables exógenas, como puede ser observado en la Tabla 6.

De acuerdo con la Tabla 6, las relaciones directas CO->UD, CO->UI, EE->UI, EP->UI fueron positivas y significativas. En relación a los efectos moderadores no se encontró grado de significancia en la relación propuesta. El R² representa el porcentaje de variancia de una variable latente que es explicada por otras variables latentes y por medio del mismo se obtiene "la proporción de la variancia de las variables endógenas, que es explicada por el modelo estructural" (Ringle, Silva & Bido, 2014: 67), percibiendo que el constructo uso diagnóstico (UD) (47,6%) y uso interactivo (UI) (50,6%) presentaron un importante efecto de explicación de las variables de estrategia pretendida y deliberada.

Tabla 6: Efectos de la relación entre los constructos

Relación entre los constructos	Hipótesis	Efecto directo		
		Valor	t-value	p-value
CO-> UD	-	0,274	2,117	0,030**
CO-> UI	-	0,359	4,504	0,000*
EE-> UD	H2	0,204	1,489	0,135
EE->UI	H2	0,541	6,181	0,000*
EM1 -> UD	H4	-0,062	0,448	0,654
EM2 -> UD	H3	0,133	0,951	0,342
EM3 -> UI	H3	0,079	1,007	0,314
EM4 -> UI	H4	-0,013	0,154	0,878
EP->UD	H1	0,432	3,163	0,002**
EP->UI	H1	0,000	0,004	0,997
R ²		UD: 0,476 UI: 0,506		

Obs.: Significante al nivel de *0,01; **0,05.

Nota: CO - Cultura Organizacional; EE - Estrategia Emergente; EM- Efecto Moderador; EP - Estrategia Pretendida; UD - Uso Diagnóstico; UI - Uso Interactivo.

Fuente: Datos de la investigación

Luego se testearon las hipótesis de la investigación a partir de los resultados presentados en la Tabla 6, en la cual se evaluó la significancia de las relaciones a fin de verificar si los resultados se alinean a lo recomendado por la teoría y a los demás estudios empíricos. Para la primera hipótesis (H₁) se esperaba que la relación entre la estrategia planeada y el uso del SCG (Interactivo y Diagnóstico) fuera positiva y significativa. En base a los resultados presentados se observa que hubo una relación significativa entre la estrategia planeada y el uso diagnóstico (p-valor=0,002). Para el uso interactivo esa relación no fue confirmada (p-valor=0,997), entonces la H₁ se acepta parcialmente. Se puede inferir que los controles utilizados por los gestores en los hoteles tienen la intención de monitorear los resultados organizacionales y corregir los posibles desvíos trazados. Este resultado coincide con los del estudio de Naranjo-Gil (2016) e indica que los entrevistados de la muestra tienden, al adoptar una estrategia planeada, a utilizar los SCG de forma más diagnóstica. Esto responde a que el tipo de estrategia está más volcado al control formal (Bozkurt & Kalkan, 2013), teniendo en cuenta que es planeada antes de la toma de decisiones. La otra relación testada fue entre la estrategia planeada y el uso interactivo, en la cual no hubo una relación significativa y puede estar relacionado con el hecho de que los controles utilizados por los gestores en los hoteles son más informales y las decisiones son tomadas por los mismos propietarios de los hoteles. Los resultados de la H₁ coinciden con los de Ismail, Wiyantoro & Muchlish (2012) para quienes la estrategia pretendida influye positivamente en el sistema de control interactivo; y es consistente también con el resultado del estudio de Kober, Ng & Paul (2007) y Roberts (1990).

En la hipótesis H₂, se testeó la relación entre la estrategia emergente y el uso del SCG (Interactivo y Diagnóstico). Según los resultados esta relación fue positiva y significativa entre la estrategia emergente y el uso interactivo (p-valor=0,000) y positiva y no significativa para el uso diagnóstico (p-valor=0,135), aceptándose parcialmente la H₂. Estos resultados coinciden con los resultados de Ismail, Wiyantoro & Muchlish (2012) y Naranjo-Gil (2016). Simons (1990; 1991; 1994) menciona que si es utilizado de forma interactiva, el SCG podría superar la inercia organizacional y ayudar en las "estrategias emergentes". Así, cuando los entrevistados adoptan una estrategia emergente (una respuesta diaria a situaciones que no fueron previstas en la estrategia planeada) tienden a utilizar el SCG de forma interactiva. Estos resultados también van al encuentro de los resultados de Ismail, Wiyantoro & Muchlish (2012) para quienes la estrategia emergente afecta positivamente al sistema de control interactivo. Los resultados son consistentes con los hallazgos de Kober, Ng & Paul (2007) y de Roberts (1990). Con la estrategia emergente los gestores tienden a usar más el SCG de forma interactiva, visto que para implementar una estrategia de emergencia los gestores precisan involucrarse con sus subordinados, concentrar la atención y estimular el desarrollo de nuevas ideas e iniciativas para los posibles problemas (Henri, 2006).

En lo que se refiere a las hipótesis H₃ y H₄, se testeó si la cultura organizacional afecta la relación entre la estrategia planeada y el uso del SCG y la estrategia emergente y el uso del SCG, respectivamente. Para la H₃, se encontró una relación positiva para el vínculo entre la cultura organizacional y los usos interactivo (0,133) y diagnóstico (0,079), pero esa relación no fue significativa para ambos usos del SCG (0,314 y 0,342 respectivamente). De esa manera, se rechaza la H₃. Se puede inferir que la cultura organizacional influye en el uso del SCG de forma más interactiva en la estrategia planeada, pero no interfiere en el proceso de cómo es utilizado en los hoteles el sistema de control gerencial. Para la hipótesis H₄, que preveía una relación positiva y significativa para la relación entre cultura organizacional y estrategia emergente, se encontró una relación negativa del uso interactivo y diagnóstico (-0,013 y -0,062 respectivamente) y no significativa (p-valor= 0,878 y 0,654 respectivamente), rechazándose la H₄. Se desprende de los resultados que la cultura organizacional que adopta la estrategia emergente influirá de forma negativa y con mayor énfasis en el uso diagnóstico, pero no interfiere ni influye en el uso del SCG en los hoteles investigados.

Estos resultados difieren de los resultados encontrados por Ismail, Wiyantoro & Muchlish (2012) en su estudio sobre la cultura nacional. Para ellos la cultura nacional modera la relación entre la estrategia pretendida y el sistema de control interactivo y entre la estrategia emergente y el sistema de control interactivo. Los resultados también difieren de los encontrados por Cannon, Doney, Mullen & Petersen (2010) en empresas volcadas a la cadena de suministros. Para ellos la cultura influye en el desarrollo de la estrategia en la cadena de suministros y se debe considerar a la cultura para comprender mejor las estrategias adoptadas, así como las mismas deben ser refinadas a medida que son implementadas en diferentes culturas. Las diferencias encontradas en relación a la moderación de la cultura organizacional entre la estrategia y el uso del SCG puede deberse al campo investigado (pequeños y

medianos hoteles), de forma que la cultura de la organización puede no ser clara y definida en esos ámbitos.

CONSIDERACIONES FINALES

Esta investigación tuvo como objetivo analizar la relación entre el proceso de formación de estrategias y el uso diagnóstico e interactivo del sistema de control gerencial moderado por la cultura organizacional. Para la recolección de datos se utilizó un cuestionario y la muestra reunió 78 gestores de hoteles de pequeño y mediano porte en Brasil.

En base a los datos de los entrevistados se observa que predomina el género masculino con un 53%, mientras que el género femenino suma un 47%. La franja etaria que predomina es entre 30 y 39 años y más de 50 años. Esto puede estar relacionado con el hecho de que los pequeños y medianos hoteles son gerenciados por sus respectivos dueños y socios. La mayoría de los entrevistados posee educación superior y cerca del 40% posee una especialización. El cargo destacado por los entrevistados fue el de gerente y se observa que el 58% son gestores de los hoteles.

Los resultados muestran que la relación entre la estrategia planeada y el uso diagnóstico es estadísticamente significativa, lo que coincide con Naranjo-Gil (2016). La relación entre estrategia planeada y uso interactivo no se presentó significativa, difiriendo de los resultados encontrados por Ismail, Wiyantoro & Muchlis (2012). Se puede inferir que los gestores de los hoteles utilizan el sistema de control gerencial de forma más diagnóstica con la estrategia planeada, cumpliendo las metas y objetivos trazados por los pequeños y medianos hoteles, o sea que los SCG son utilizados para monitorear y recompensar el alcance de metas preestablecidas, brindando motivación y dirección para alcanzar los objetivos de los hoteles (Henri, 2006).

Por medio de los resultados se verificó que la estrategia emergente y el uso interactivo poseen una relación significativa. Eso significa que cuando los entrevistados adoptan una estrategia emergente tienden a utilizar el SCG de forma interactiva, indicando que cuando se implementa la estrategia emergente los gestores se involucran de forma más regular y personal en las actividades de decisión de sus subordinados (Simons, 1995), siendo el SCG utilizado para expandir la búsqueda de oportunidades y el aprendizaje en toda la organización, concentrando la atención y la fuerza del diálogo en toda la organización, reflejando las señales enviadas por los principales gestores y estimulando el desarrollo de nuevas ideas (Henri, 2006). No hubo una relación significativa entre la estrategia emergente y el uso diagnóstico. En referencia al efecto moderador de la cultura organizacional en el desarrollo de la estrategia y el uso del SCG no se encontraron soportes para esa relación, o sea que la cultura organizacional no afecta la relación entre las estrategias adoptadas y el uso del SCG. Se apoya este resultado debido a que la muestra comprende pequeños y medianos hoteles, donde puede ser que la cultura organizacional no sea clara e incluso los gestores desconozcan la importancia de la misma para el éxito de sus establecimientos.

Cuando los gestores adoptan la estrategia planeada y tienden a utilizar el SCG de forma diagnóstica, es posible inferir que pueden verificar si las estrategias planeadas son realizadas al ser monitoreadas por un sistema de control diagnóstico, lo que les permite medir los resultados y comparar los objetivos reales con los objetivos esperados. Cuando los entrevistados adoptan una estrategia emergente tienden a utilizar el SCG de forma más interactiva, visto que por medio del uso interactivo del sistema de control, los gestores estimulan la comunicación, quiebran las barreras funcionales y jerárquicas que restringen el flujo de información, estimulan el desarrollo de acciones innovadoras y aceleran la toma de decisiones.

Cabe resaltar que este trabajo posee limitaciones a ser consideradas, las cuales se deben a las decisiones de los investigadores en referencia al delineamiento metodológico. Una de esas limitaciones es inherente al uso de las medidas de percepción de los gestores, pasibles de sesgar las respuestas. Otro factor limitante es el tamaño de la muestra y el campo de aplicación en los pequeños y medianos hoteles. Así, para estudios futuros se sugiere aplicar la investigación en otros ambientes y tamaños de empresas, así como el uso de otros instrumentos para la recolección y el análisis de los datos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abernethy, M. A. & Brownell, P.** (1999) "The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study". *Accounting, Organizations and Society* 24(3): 189-204
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V.** (2002) "Sistemas de controle gerencial". Atlas, São Paulo
- Baltieri, M. A. T.** (2011) "Cultura organizacional e empreendimentos hoteleiros: um olhar para além da cordialidade". Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos
- Bastakis, C.; Buhalis, D. & Butler, R.** (2004) "The perception of small and medium sized tourism accommodation providers on the impacts of the tour operators' power in Eastern Mediterranean". *Tourism Management* 25(2): 151-170
- Bhimani, A.** (2003) "A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success". *Accounting, Organizations and Society* 28(6): 523-548
- Bido, D. S.** (2008) "Curso modelagem em equação estrutural com estimação através da estimação do modelo Partial Least Squares (PLS)". Disponível em <http://www.anpad.org.br/diversos/enanpad2012/minicurso_modelagem_equacoes_estruturais.pdf>. Acesso em 20 jan. 2018
- Bido, D. S.; Silva, D.; Souza, C. A. & Godoy, A. S.** (2010) "Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em administração de empresas: Como lidar com multicolinearidade entre eles?" *Administração: Ensino e Pesquisa* 11(2): 245-269
- Bisbe, J. & Otley, D.** (2004) "The effects of the interactive use of management control systems on product innovation". *Accounting, Organizations and Society* 29(8): 709-737
- Boyd, B. K. & Reuning-Elliott, E.** (1998) "A measurement model of strategic planning". *Strategic Management Journal* 19(2): 181-192
- Bozkurt, Ö. Ç. & Kalkan, A.** (2013) "Strategic focus in Turkish SMEs: emergent or deliberate strategies?" *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 99: 929-937
- Cannon, J. P.; Doney, P. M.; Mullen, M. R. & Petersen, K. J.** (2010) "Building long-term orientation in buyer-supplier relationships: The moderating role of culture". *Journal of Operations Management* 28(6): 506-521
- Chenhall, R. H.** (2005) "Content and process approaches to studying strategy and management control systems". In: Chapman, C. S. (ed.) *Controlling strategy: Management, accounting, and performance measurement*. Oxford University Press, Oxford, pp. 10-36
- Chin, W. W.** (1998) "The partial least squares approach for structural equation modeling". In: Marcoulides, G. A. (Ed.) *Modern methods for business research*. Lawrence Erlbaum Associates, London, pp. 295-236
- Cohen, J.** (1988) "Statistical power analysis for the behavioral sciences". Lawrence Erlbaum Associates, Hillsdale
- Danneels, E.** (2002) "The dynamics of product innovation and firm competences". *Strategic Management Journal* 23(12): 1095-1121

- Davison, A.; Hinkley, D. & Young, G.** (2003) "Recent developments in bootstrap methodology". *Statistical Science* 18(2): 141-157
- Dent, J. F.** (1990) "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research". *Accounting, Organizations and Society* 15(1-2): 3-25
- Devine, K.; O'Clock, P. & Rooney, C. J.** (2000) "Implications of culture on the development of control systems". *The Ohio CPA Journal* 59(1): 37-41
- Fornell, C. & Larcker, D. F.** (1981) "Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error". *Journal of Marketing Research* 18(1): 39-50
- Gomes, J. S. & Rocha, E.** (1996) "Controle gerencial, simbolismo e cultura". COPPEAD – UFRJ, Rio de Janeiro
- Gomes, J. S. & Salas, J. M. A.** (1999) "Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional". Atlas, São Paulo
- Green, S.** (1988) "Understanding corporate culture and its relation to strategy". *International Studies of Management and Organization* 18(2): 6-28
- Hair Jr., J. F.; Black, W. C.; Babin, B. J.; Anderson, R. E. & Tatham, R. L.** (2009) "Análise multivariada de dados". Bookman, Porto Alegre
- Heinicke, A.; Guenther, T. W. & Widener, S. K.** (2016) "An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control". *Management Accounting Research* 33: 25-41
- Henri, J. F.** (2006) "Organizational culture and performance measurement systems". *Accounting, Organizations and Society* 31(1): 77-103
- Henseler, J.; Ringle, C. M. & Sinkovics, R. R.** (2009) "The use of partial least squares path modeling in international marketing". In: Sinkovics, R. R. & Ghauri, P. N. (Ed.) *New challenges to international marketing. Advances in international marketing. Volume 20.* Emerald Group Publishing Limited, Cheltenham. pp. 277-319
- Hofmann, S.; Wald, A. & Gleich, R.** (2012) "Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets". *Journal of Management Control* 23(3): 153-182
- Hofstede, G.** (1991) "Cultures and organizations - software of the mind". McGraw-Hill, London
- Hulland, J.** (1999) "Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies". *Strategic Management Journal* 20(2): 195-204
- Ismail, T.; Wiyantoro, L. S. & Muchlish, M.** (2012) "Strategy, interactive control system and national culture: a case study of Batik Industry in Indonesia". *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 65: 33-38
- Klem, L.** (1995) "Path analysis". In: Grimm, L. G. & Yarnold, P. R. (Ed.) *Reading and understanding multivariate statistics.* American Psychological Association, Washington D.C., pp. 65-97
- Kober, R.; Ng, J. & Paul, B. J.** (2007) "The interrelationship between management control mechanisms and strategy". *Management Accounting Research* 18(4): 425-452

- Kopmann, J.; Kock, A.; Killen, C. P. & Gemünden, H. G.** (2017) "The role of project portfolio management in fostering both deliberate and emergent strategy". *International Journal of Project Management* 35(4): 557-570
- Langfield-Smith, K.** (1997) "Management control systems and strategy: a critical review". *Accounting, Organizations and Society* 22(2): 207-232
- Machado, D. D. P. N.** (2004) "Inovação e cultura organizacional: um estudo dos elementos culturais que fazem parte de um ambiente inovador". Tese (Doutorado em Administração) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, FGV, São Paulo
- Marginson, D. E. W.** (2002) "Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization". *Strategic Management Journal* 23(11): 1019-1031
- Merchant, K. A. & Otley, D. T.** (2006) "A review of the literature on control and accountability". *Handbooks of Management Accounting Research* 2: 785-802
- Mintzberg, H.** (1978) "Patterns in strategy formation". *Management Science* 24(9): 934-948
- Naranjo-Gil, D.** (2016) "Role of management control systems in crafting realized strategies". *Journal of Business Economics and Management* 17(6): 865-881
- Naves, É. M. R. & Coleta, M. F. D.** (2003) "Cultura e comprometimento organizacional em empresas hoteleiras". *Revista de Administração Contemporânea* 7: 205-222
- Nazarian, A.; Atkinson, P. & Foroudi, P.** (2017) "Influence of national culture and balanced organizational culture on the hotel industry's performance". *International Journal of Hospitality Management* 63: 22-32
- Nunally, J. C.** (1978) "Psychometric theory". McGraw Hill, New York
- Palácios, K. E. P.** (1995) "A influência das características pessoais e ambientais na avaliação do clima social do trabalho". *Revista de Administração* 30(3): 73-79
- Ringle, C. M.; Da Silva, D. & Bido, D. D. S.** (2014) "Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS". *REMar* 13(2): 56-73
- Roberts, J.** (1990) "Strategy and accounting in a U.K. conglomerate". *Accounting, Organizations and Society* 15(1-2): 107-126
- Schein, E. H.** (1985) "Organizational culture and leadership". Jossey-Bass, San Francisco
- Schein, E. H.** (1999) "The corporate culture-survival guide". Jossey-Bass, San Francisco
- Simons, R.** (1990) "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives". *Accounting, Organizations and Society* 15(11): 127-143
- Simons, R.** (1991) "Strategic orientation and top management attention to control systems". *Strategic Management Journal* 12(1): 49-62
- Simons, R.** (1994) "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal". *Strategic Management Journal* 15(3): 169-189
- Simons, R.** (1995) "Levers of control". Harvard Business School Publishing, Boston
- Sin, L. Y.; Alan, C. B.; Heung, V. C. & Yim, F. H.** (2005) "An analysis of the relationship between market orientation and business performance in the hotel industry". *International Journal of Hospitality Management* 24(4): 555-577

- Tarifa, M. R.** (2008) "Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do sul do Brasil". Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba
- Tucker, B. P. & Parker, L. D.** (2013) "Out of control? Strategy in the NFP sector: the implications for management control". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 26(2): 234-266
- Turner, M. J.; Way, S. A.; Hodari, D. & Witteman, W.** (2017) "Hotel property performance: The role of strategic management accounting". *International Journal of Hospitality Management* 63: 33-43
- Widener, S. K.** (2004) "An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system". *Accounting, Organizations and Society* 29(3-4): 377-399
- Widener, S. K.** (2007) "An empirical analysis of the levers of control framework". *Accounting, Organizations and Society* 32(7-8): 757-788
- Wilson, P. & Bates, S.** (2003) "The essential guide to managing small business growth". John Wiley & Sons, Sussex
- Wrubel, F.; Marassi, R. B.; Lavarda, C. E. F. & Lavarda, R. A. B.** (2016) "Cultura organizacional nas práticas orçamentárias: Estudo em uma cooperativa agroindustrial". *Sociedade, Contabilidade e Gestão* 11(3): 46-64

Recibido el 20 de julio de 2018

Reenviado el 28 de julio de 2018

Aceptado el 31 de julio de 2018

Arbitrado anónimamente

Traducido del portugués