

Universidad Rey Juan Carlos

Departamento de Economía de la Empresa



Tesis Doctoral

"Análisis de variables base para reducción de holguras presupuestarias en las planificaciones y actualizaciones de proyectos de edificación"

Directores:

Dr. Francisco Díez Martín

Dra. Alicia Blanco González

Doctorando:

Luis Tomás Díez Martín

Madrid, 2016

D. Francisco Díez Martín, Profesor del Departamento de Economía de la Empresa de la Universidad Rey Juan Carlos y Dña. Alicia Blanco González, Profesora del Departamento de Economía de la Empresa de la Universidad Rey Juan Carlos; en cumplimiento de lo dispuesto en la normativa vigente que regula el Tercer Ciclo de estudios universitarios, la obtención del título de Doctor y otros estudios de Postgrado, emiten el siguiente informe sobre la Tesis Doctoral "Análisis de variables base para reducción de holguras presupuestarias en las planificaciones y actualizaciones de proyectos de edificación", presentada por el doctorando D. Luis Tomás Díez Martín.

Consideramos que la Tesis doctoral, en sus aspectos formales y principalmente por su contenido, puede ser defendido por el doctorando. También destacamos la oportunidad del tema, en relación a la investigación científica existente. Por otro lado conviene destacar la revisión bibliográfica realizada, la adecuación metodológica aplicada y la investigación empírica exhaustiva y completa.

La variedad de datos aportados, así como las conclusiones del trabajo avalan incluso la necesidad de publicar la tesis doctoral una vez defendida, para procurar su difusión en los ámbitos profesionales y académico.

Para que conste y surte los efectos oportunos firmamos este informe en Madrid a 27 de Enero de 2016

Fdo. Dr. Francisco Díez Martín

Fdo. Dra. Alicia Blanco González

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a todos aquellos que creyeron y apoyaron este proyecto en el que me embarque hace ya algún tiempo.

Mención especial a mi familia que consiguen día a día mantenerme con fuerza para afrontar nuevos retos, son mi motivación constante.

Agradezco a mis Directores de Tesis su dedicación y paciencia para sacar lo mejor de mí. Su experiencia ha sido clave en el devenir de esta investigación.

PREÁMBULO

Durante un periodo de más de diez años me dedique a la ejecución de obras de edificación. Fue una época intensa de trabajo siendo durante este tiempo mi función principal la de jefe de obra. Tuve la oportunidad de trabajar en obras de toda índole, en presupuestos, plazos y otros condicionantes. En todo este tiempo trabajé para empresas tanto de ámbito autonómico como en su mayoría de ámbito nacional e internacional. El trabajo realizado me puso en contacto con proyectos y sus presupuestos, hecho que me hizo descubrir, sin saberlo, el mundo de la holgura presupuestaria.

A una persona cultivada en las ciencias, le choca especialmente la poca exactitud y rigor que puede llegar a desprender un presupuesto de obra. La imposibilidad de realizar un presupuesto único inamovible era desconcertante. Finalmente, aprendes a trabajar bajo esta tónica dominante y a ello se suma una serie de valores coyunturales que en definitiva son la propia idiosincrasia de la organización empresarial en la que estas inmerso.

Cuando llevaba algún tiempo de profesión nadaba con soltura entre holguras presupuestarias, márgenes, reservas de provisión, colchones o bolsas en un argot más cotidiano. Parecía que todo giraba en conseguirlas, para poder contentar, por un lado, a la propia organización vía presupuesto de viabilidad y, por otro, a la seguridad de un coste ante lo que solo cabía mejora. El fracaso o el éxito parecía no tener otros patrones y al final el número debía contentar a todos. En definitiva no solo se admitía de una u otra forma la holgura, esta era a mi parecer altamente recomendable para el jefe de obra, en su gestión de la ejecución del presupuesto.

Cuando comencé a interesarme por estos hechos y acudir al conocimiento que la ciencia ha puesto a nuestra disposición, mi primera reflexión, fue que este era un campo excelente para su investigación dentro del ámbito profesional al que me he referido. Considero que sus aplicaciones en el mundo presupuestario de las ejecuciones de obra, puede ayudar a comprender la holgura, definirla y contextualizarla. Con todo ello, se puede conseguir que el gestor de obras, mantenga el interés en las mejoras como base fundamental de su gestión, reduciendo el empeño en crear un ambiente holgado, de seguridad ficticia con inevitables repercusiones negativas.

ÍNDICE

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.	1
<hr/>	
Pertinencia del estudio	3
Objetivo de la investigación	6
Estructura de la investigación	7
PARTE I : LA INVESTIGACIÓN ACADÉMICA DE LA HOLGURA PRESUPUESTARIA. UN ANÁLISIS BIBLIOMÉTRICO DE LAS PRINCIPALES CONTRIBUCIONES.	11
<hr/>	
1.1. Introducción	13
1.2. Marco Teórico.	15
1.3. Metodología.	21
1.4. Análisis de Resultados.	25
1.5. Conclusiones.	37
1.6. Limitaciones y líneas futuras de investigación.	40
1.7. Bibliografía.	41
PARTE II : LA HOLGURA PRESUPUESTARIA EN LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN: ANÁLISIS DE VARIABLES INTERVINIENTES.	51
<hr/>	
2.1. Introducción	53

2.2. Marco Teórico.	55
2.2.1. Funcionamiento organizacional y holgura presupuestaria.	59
2.2.2. Actitud individual y holgura presupuestaria.	63
2.2.3. El entorno y la holgura presupuestaria.	65
2.3. Metodología.	67
2.3.1. Diseño y características.	69
2.4. Análisis de Resultados.	76
2.5. Conclusiones.	89
2.6. Limitaciones y líneas futuras de investigación.	98
2.7. Bibliografía.	100
2.8. Anexo. Entrevista	111

PARTE III : LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN Y LA PROPENSIÓN A LA CREACIÓN DE HOLGURA PRESUPUESTARIA: ANÁLISIS PARA SU REDUCCIÓN.

113

3.1. Introducción	115
3.2. Marco Teórico.	117
3.2.1. El gestor de obras de edificación.	117
3.2.2. Incertidumbre.	121
3.2.3. Control Organizacional.	127
3.2.4. Incentivos y compensaciones.	133
3.2.5. El Entorno.	137

3.3. Metodología.	143
3.3.1. Recolección de datos.	148
3.3.2. Análisis de la fiabilidad.	158
3.3.3. Análisis multivariable.	159
3.4. Análisis de Resultados.	162
3.4.1. Análisis fiabilidad.	162
3.4.2. Regresión Lineal Múltiple.	164
3.4.3. Estudio de residuos.	170
3.5. Conclusiones.	176
3.6. Limitaciones y líneas futuras de investigación.	181
3.7. Bibliografía.	183

PARTE IV : LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN Y LA INCIDENCIA DEL PERFIL PROFESIONAL EN LA PROPENSIÓN HACIA CREACIÓN DE HOLGURA PRESUPUESTARIA. 202

4.1. Introducción	204
4.2. Marco Teórico.	206
4.2.1. La Edad.	211
4.2.2. La experiencia.	213
4.2.3. El volumen de gestión.	215
4.3. Metodología.	217
4.4. Análisis de Resultados.	223
4.4.1. Análisis de resultados previos.	224

4.4.2. Análisis de resultados del perfil profesional.	225
4.5. Conclusiones.	233
4.6. Limitaciones y líneas futuras de investigación.	237
4.7. Bibliografía.	238

PARTE V : RECAPITULACIÓN Y CONSIDERACIONES FINALES .

249

5.1. Introducción	251
5.2. Resumen de las implicaciones científicas.	252
5.3. Resumen de las implicaciones gerenciales.	256
5.4. Resumen de las limitaciones y futuras líneas de investigación.	259
5.4.1. Limitaciones.	259
5.4.2. Futuras líneas de investigación.	260
5.5. Bibliografía.	262

PARTE VI : BIBLIOGRAFÍA .

267

ÍNDICE DE TABLAS.

PARTE I : LA INVESTIGACIÓN ACADÉMICA DE LA HOLGURA PRESUPUESTARIA . UN ANÁLISIS BIBLIOMÉTRICO DE LAS PRINCIPALES CONTRIBUCIONES.

11

Tabla 1.1. Definiciones más relevantes de la holgura presupuestaria. 16

Tabla 1.2. Lista de principales revistas incluidas en el análisis. 25

Tabla 1.3. Los 50 artículos más relevantes en la holgura presupuestaria. 26

Tabla 1.4. Contraste entre los 10 artículos más citados y los citados por año. 31

Tabla 1.5. Producción relevante por décadas. 33

Tabla 1.6. Revistas más importantes en el ámbito de la holgura presupuestaria. 35

Tabla 1.7. Ranking JCR de revistas con artículos relevantes de Holgura
Presupuestaria 37

PARTE II : LA HOLGURA PRESUPUESTARIA EN LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN: ANÁLISIS DE VARIABLES INTERVINIENTES.

55

Tabla 2.1. Aportaciones del funcionamiento organizacional a la HP. 61

Tabla 2.2. Aportaciones de la actitud individual a la HP. 63

Tabla 2.3. Aportaciones del entorno a la HP. 66

PARTE III : LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN Y LA PROPENSIÓN A LA CREACIÓN DE HOLGURA PRESUPUESTARIA: ANÁLISIS PARA SU REDUCCIÓN.

119

Tabla 3.1. Estadístico de Fiabilidad.	163
Tabla 3.2. Análisis de mejora del constructo.	163
Tabla 3.3.Regresión por pasos.	164
Tabla 3.4. Resumen del modelo.	166
Tabla 3.5. Anova	166
Tabla 3.6. Coeficiente de regresión parcial.	167
Tabla 3.7. Intervalos de confianza.	168
Tabla 3.8. Correlaciones orden cero, parcial, semiparcial.	169
Tabla 3.9. Estadístico sobre los residuos.	170
Tabla 3.10. Durbin-Watson.	172
Tabla 3.11. Tolerancia y factores de inflación de la varianza.	174
Tabla 3.12. Autovalor, índices de condición y proporciones de la varianza.	175

PARTE IV : LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN Y LA INCIDENCIA DEL PERFIL PROFESIONAL EN LA PROPENSIÓN HACIA CREACIÓN DE HOLGURA PRESUPUESTARIA.

217

Tabla 4.1. Relación edad con la holgura presupuestaria.	212
Tabla 4.2. Relación experiencia con la holgura presupuestaria.	215
Tabla 4.3. Relación volumen gestionado con la holgura presupuestaria.	217
Tabla 4.4. Análisis descriptivo Edad- Predictores.	225
Tabla 4.5. Análisis descriptivo Experiencia- Predictores.	227

Tabla 4.6. Análisis descriptivo Volumen gestionado- Predictores.	228
Tabla 4.7. Análisis de la varianza Edad- Predictores.	230
Tabla 4.8. Análisis de la varianza Experiencia- Predictores.	231
Tabla 4.9. Análisis de la varianza volumen gestionado- Predictores.	232

ÍNDICE DE FIGURAS

PARTE I : LA INVESTIGACIÓN ACADÉMICA DE LA HOLGURA PRESUPUESTARIA . UN ANÁLISIS BIBLIOMÉTRICO DE LAS PRINCIPALES CONTRIBUCIONES.

11

Figura 1.1. Artículos más citados desde 1968.	32
---	----

PARTE II : LA HOLGURA PRESUPUESTARIA EN LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN: ANÁLISIS DE VARIABLES INTERVINIENTES.

55

Figura 2.1. Línea de producción en la industria de la construcción.	56
---	----

PARTE III : LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN Y LA PROPENSIÓN A LA CREACIÓN DE HOLGURA PRESUPUESTARIA: ANÁLISIS PARA SU REDUCCIÓN.

119

Figura 3.1. Histograma residuos tipificados.	171
--	-----

Figura 3.2. Gráfico de probabilidad normal de los residuos.	172
---	-----

Figura 3.3. Gráfico de dispersión Residuo tipificado- pronóstico tipificado.	173
--	-----

PARTE IV : LOS PRESUPUESTOS DE EJECUCIÓN DE OBRAS DE EDIFICACIÓN Y LA INCIDENCIA DEL PERFIL PROFESIONAL EN LA PROPENSIÓN HACIA CREACIÓN DE HOLGURA PRESUPUESTARIA. 217

Figura 4.1. Causas principales y predictores asociados a la holgura. 209

**PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.**

PERTINENCIA DEL ESTUDIO.

La investigación que aquí se presenta se fundamenta en la relevancia de la holgura presupuestaria en contextos organizativos y su posible reducción por medio del análisis de las diferentes causas que pueden actuar en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria. La holgura presupuestaria está presente en las organizaciones de forma significativa y esto ocasiona la quiebra en la confianza hacia los presupuestos, ya de por sí denostados por múltiples variables que deprecian su función previsor, hecho que desde los años sesenta viene analizándose por medio de la investigación científica.

Schiff y Lewin (1968) estimaron que del 20 al 25 por ciento de los gastos de gastos operativos podrían tener relación con la holgura presupuestaria. Al final de la década de los setenta, Leibenstein (1979), incluso va más allá, al proponer que la diferencia entre presupuestos mínimos y holgados puede en algunos casos representar entre el 30 y el 40 por ciento. Las personas que usan tácticas engañosas en el proceso de presupuestación impiden la asignación de recursos de la organización a mejores usos (Jensen, 2003) y como consecuencia, se alientan decisiones incorrectas (Hansen et al, 2003; Hope y Fraser, 2003), provocando que la organizaciones sean menos competitivas. Todo ello conduce a una política de reservas de gestión que los gestores usan en los casos que estiman necesarios, sean o no coincidentes con las necesidades de la organización. Por ello es necesario estudiar y analizar las causas que provocan la creación de holgura presupuestaria y, en su caso, desarrollar medidas de reducción.

Los primeros estudios sobre la holgura presupuestaria se remontan a la década de los sesenta (Cyert y March, 1963; Lowe y Shaw, 1968; Schiff y Lewin, 1968). Las organizaciones empresariales comenzaron a detectar que los presupuestos, que eran la base para el desarrollo de su trabajo, tenían altas dosis de reservas de gestión y que estas eran difícilmente justificables. Eran,

en definitiva, presupuestos creados con una base holgada (e.g., Schiff y Lewin, 1970; Onsi,1973; Merchant,1985; Young,1985 y Dunk,1993) y con alta probabilidad de manipulación en los datos (e.g. Umapathy, 1987; Merchant,1989 ; Merchant, 1990; Merchant y Rockness, 1994; Bitner y Dolan, 1998 y Defond y Park, 1997). Para denominar a esta serie de disfunciones sobre el presupuesto, que lo alejaban del presupuesto real u honesto y que se solía crear en su diseño o durante el proceso de control de gestión, se comenzó a hablar de holgura presupuestaria (Schiff y Lewin, 1970, Onsi de 1973y Lukka, 1988).

De esta forma comenzó a requerirse por parte de las organizaciones, la identificación, tanto de, la naturaleza de la holgura presupuestaria, su acumulación y utilización, como por otra, de las fuerzas motivacionales que conducen a este comportamiento gerencial (Onsi, 1973). Las bases científicas y los hallazgos consiguieron que se conociera en origen y a lo largo de su existencia las posibles holguras. Con estos hallazgos pudo comenzar a tratarse cuestiones de importancia gerencial como son las posibilidades de eliminación, reducción, o caso de ser justificadas, el control de las holguras.

Como señala (Lukka, 1988) la idea de holgura presupuestaria ha sido ampliamente discutida desde la teoría de la empresa, la teoría de la organización y de gestión. Se detectan una multiplicidad de variables que influyen en la creación de holgura presupuestaria. Todo ello aumentó el énfasis sobre la necesidad de control por parte de las organizaciones y por tanto su necesidad de conocimiento especializado. A esta necesidad de control que en realidad aspira a la mejor gestión de la holgura presupuestaria, por medio del conocimiento de la misma, se adhieren el grueso de los estudios realizados, siendo esta la línea dominante.

Este grueso dominante de estudios se enfocaron en tratar de descubrir y analizar las posibilidades de reducción de holgura presupuestaria, aduciendo

las posibles implicaciones negativas como: el bajo esfuerzo de los directivos, la mala asignación de los recursos de la empresa y la evaluación sesgada de los gestores en el desempeño de sus funciones, entre otras (Lowe y Shaw, 1968; Kren y Liao, 1988; Dunk y Nouri, 1998). No obstante, la holgura también se ha estudiado como margen positivo, en determinados supuestos, por ejemplo frente a la incertidumbre como han señalado los estudios realizados, por (Cyert y March, 1963; Merchant, 1985; Lukka, 1988). Según Onsi (1973), la holgura presupuestaria no es necesariamente indeseable per se. Su valor depende de la forma de su utilización.

En este breve análisis histórico de la literatura, cabe destacar que los investigadores no solo pretendían tener un conocimiento pormenorizado de la holgura presupuestaria, pretendían también conseguir detectarlo, identificarlo y lo que es más difícil aún, controlarlo. La investigación sobre la holgura presupuestaria continúa en la actualidad (e.g. [Cheng-Li, H. y Mien-Ling, 2009](#)) y su vigencia se debe entre otros motivos, al propio desarrollo empresarial que ha creado nuevas variables que entran en juego (Huang y Chen 2009) Estas nuevas variables la han dinamizado, contextualizado, creando toda una cultura empresarial que empieza a querer justificarla. Por todo ello, se pone de manifiesto su vigencia, actualidad y especial idiosincrasia, siendo motivo de investigación y discusión en diferentes áreas en la actualidad (Lindsay, 2010; Frow, Marginson y Ogden, 2010; Van der Stede, Lin y Yu, 2011; [Özer y Yilmaz, 2011](#); Prummer, Frey ; Schentler, Williams y Motwani 2011; Langevin y Mendoza,2013).

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

La presente investigación pretende desarrollar un análisis de la holgura presupuestaria, en el ámbito de la edificación, para determinar sus causas y, de esta forma, poder ofrecer a las organizaciones en el ámbito de la industria de la construcción la posibilidad de arbitrar medidas de reducción de los presupuestos.

Aunque son múltiples los estudios científicos realizados sobre este tema, no menor han sido sus hallazgos, encontrando que la holgura presupuestaria está determinada por múltiples variables que además pueden interaccionar entre ellas. Este rasgo se debe tener en cuenta y es determinante en los objetivos establecidos.

Para desarrollar los objetivos específicos, la presente investigación ha puesto especial énfasis en el gestor de obra, como piedra angular en la creación de holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Para ello, se ha estudiado el comportamiento de los profesionales para que su aportación apoye el estudio inferencial posterior.

Los objetivos de esta investigación son:

- Medir el esfuerzo y repercusión de la actividad científica sobre el estudio de la holgura presupuestaria, a lo largo de las cinco décadas de investigación, por medio del análisis bibliométrico.
- Identificar las variables predominantes en la creación de holgura presupuestaria, basada en los presupuestos de ejecución de obras de edificación, sobre la base de sus responsables directos: los gestores de obra.

- Crear un instrumento de medida que permita identificar las causas predictivas relevantes en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.
- Determinar el modelo predictivo que con mayor fuerza informe sobre la propensión en la creación de la holgura presupuestaria basado en el análisis de las variables predictivas.
- Identificar el perfil profesional con incidencia en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria, en base a los estudios previos y las variables predictivas del modelo.

ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN.

El estudio de investigación que se presenta está dividido en cuatro partes. Cada una de las partes aborda uno o varios objetivos. Todas las partes guardan relación entre ellas y conforman en su conjunto la investigación del análisis para la reducción de la holgura presupuestaria en edificación.

La primera parte se enfoca hacia la investigación académica de la holgura presupuestaria. Mediante un análisis bibliométrico de las principales contribuciones académicas, se realiza una revisión de la literatura al respecto. Se conceptualiza y enmarca en su contexto a la holgura presupuestaria. Se establecen las líneas principales de actuación por medio de la bibliometría, se analiza el número de artículos publicados, haciendo posible analizar la evolución del volumen de investigación que se ha llevado a cabo recientemente en este ámbito concreto de la investigación.

La segunda parte de la presente investigación aborda la holgura presupuestaria, en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Se

analizan las variables que intervienen en el estudio de caso realizado a profesionales en la creación y gestión de presupuestos de ejecución de obras.

Se realiza un estudio de las características definatorias de la holgura presupuestaria por medio de la revisión de la literatura, consiguiendo contextualizar el escenario del estudio, creando el marco teórico que soporta la proposición planteada. Se pone especial interés en el diseño de la estructura del estudio de caso, en especial en la elección de los gestores entrevistados, para la mejora de los resultados obtenidos. Determinando las variables que realmente son decisorias en base a los datos aportados por los gestores y contrastados con los estudios precedentes.

La tercera parte que toma como base el estudio precedente, crea un modelo predictivo en base a los presupuestos de ejecución de obras de edificación y la propensión en la creación de holgura presupuestaria. La revisión de la literatura focaliza los cuatro aspectos relacionados con la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación previamente detectados: La incertidumbre en el ámbito organizativo, el control organizativo, los incentivos y compensaciones y el entorno. Se crea un cuestionario como instrumento para la recolección de datos para la aplicación de la regresión lineal múltiple que se elige tras un estudio de las metodologías utilizadas. Con todo ello los resultados ponen de manifiesto un modelo predictivo donde las diferentes variables predictivas informan de la propensión y fuerza con la que actúan en la determinación de la creación de holgura presupuestaria.

Una cuarta parte es realizada con el fin de contrastar el efecto de la edad, los presupuestos gestionados y la experiencia en las variables encontradas como predictivas. Se analizan los hallazgos que la literatura a puesto de relieve y se hace un análisis de la varianza para hallar aquellas variables nominativas que

son significativas y por tanto deben ser tenidas en cuenta. Se concluye poniendo de relieve los resultados obtenidos.

Por último una quinta parte es dedicada a una recapitulación de las conclusiones y reflexiones finales. Se realiza un resumen de la investigación, que sirve de pie a la discusión de las principales aportaciones obtenidas y sus limitaciones. Finalizando con una exposición de las posibles aplicaciones prácticas y líneas de investigación futuras.

PARTE I.

La investigación académica de la holgura presupuestaria. Un análisis bibliométrico de las principales contribuciones académicas

1.1. INTRODUCCIÓN.

Los primeros estudios sobre la holgura presupuestaria se remontan a la década de los sesenta (Cyert y March,1963; Lowe y Shaw, 1968; Schiff y Lewin,1968). Las organizaciones empresariales comenzaron a detectar que los presupuestos, que eran la base para el desarrollo de su trabajo, tenían altas dosis de reservas de gestión y que estas eran difícilmente justificables. Para denominar a esta serie de disfunciones sobre el presupuesto, que lo alejaban del presupuesto real u honesto y que se solía crear en su diseño o durante el proceso de control de gestión, se comenzó a hablar de holgura presupuestaria (Schiff y Lewin, 1970; Onsi de 1973 y Lukka, 1988).

Numerosas son las investigaciones que se han dedicado al estudio de la holgura presupuestaria abordando sus múltiples facetas. Sin embargo, entre los estudios realizados poca atención se ha dado al análisis de la relevancia que un estudio bibliométrico puede aportar. La bibliometría permite a través de indicadores construidos por diversas técnicas la cuantificación y categorización de documentos relacionados, siendo las medidas bibliométricas más comunes, dentro del ámbito de la investigación, las basadas en las publicaciones y en las citas.

La medición del esfuerzo y repercusión de la actividad científica se basa, hoy en día en la bibliometría (Licea y Santillán-Rivero, 2002). La bibliometría es un enfoque que, mediante el uso de ciertas técnicas y herramientas, permite estudiar un área de investigación, analizando, entre otros indicadores, el número de publicaciones de artículos en esta área y el número de citas que reciben dichos artículos.

El objetivo que se pretende es doble. Por un lado, la elaboración de un análisis bibliométrico de la investigación académica sobre la holgura presupuestaria. Por otro, determinar la relevancia de la holgura presupuestaria. Para ello, se analizarán las principales contribuciones académicas.

Para llevar a cabo este estudio, la información se ha recogido principalmente de dos fuentes: La plataforma Web of Science (Wos) y el buscador Google académico. En segundo plano se han utilizado los sistemas de archivo en línea de publicaciones académicas más representativos.

La información recogida servirá de base para el análisis del número de citas, número de publicaciones y el perfil de las publicaciones por medio de una serie de rankings, con variables relacionadas. La amplitud en el número de variables analizadas ha sido determinante para la obtención de un análisis riguroso.

Dentro del marco teórico se realiza una revisión de la literatura relacionada con la holgura presupuestaria que servirá de base para la obtención de los objetivos planteados. Un primer análisis del estado de la cuestión será realizado para ser contrastado posteriormente. Con este primer enfoque se consigue el marco de acción determinado y esto es importante, debido a que la holgura presupuestaria es un concepto ampliamente utilizado en diferentes campos de la investigación. Se trata, por tanto, de conceptualizarla y contextualizarla para entender su especial idiosincrasia

A continuación entramos en la metodología llevada a cabo para el análisis. Se establecen las líneas principales de actuación. Por medio de la bibliometría, se analiza el número de artículos publicados que tratan la holgura presupuestaria en las cuatro últimas décadas. De este modo, es posible analizar la evolución del volumen de investigación que se ha llevado a cabo recientemente en este ámbito concreto de la investigación. Un análisis

de los cincuenta artículos más influyentes se realiza partiendo del número de citas obtenidas identificando, de esta forma, a autores y revistas que serán estudiadas.

Se analizan posteriormente los principales resultados, que hacen referencia a la estructura de publicación y citación durante el periodo analizado.

Por último se exponen las principales conclusiones que el análisis de resultados pone de manifiesto y que servirán de contraste a los objetivos planteados. Las limitaciones serán expuestas en este apartado, así como, las posibles futuras líneas de investigación.

1.2. MARCO TEÓRICO.

Durante las últimas décadas la idea de la holgura ha sido ampliamente discutida desde la teoría de la empresa, la teoría de la organización y de gestión (Lukka, 1988). Se detectan una multiplicidad de variables que influyen en la creación de holgura presupuestaria. Todo ello aumentó el énfasis sobre la necesidad de control por parte de las organizaciones y por tanto su necesidad de conocimiento especializado.

La mayoría de estudios se enfocaron en tratar de descubrir y analizar las posibilidades de reducción de holgura presupuestaria, aduciendo las posibles implicaciones negativas como: el bajo esfuerzo de los directivos, la mala asignación de los recursos de la empresa y la evaluación sesgada de los gestores en el desempeño de sus funciones (Lowe y Shaw, 1968; Kren y Liao, 1988; Dunk y Nouri, 1998). No obstante, la holgura también se ha estudiado

como margen positivo, en determinados supuestos, como han señalado estudios anteriores, por ejemplo frente a la incertidumbre (Cyert y March, 1963; Merchant, 1985; Lukka, 1988).

Una breve conceptualización de la holgura presupuestaria, manifiesta los excesos de toda índole, por encima, de las necesidades de la organización. Estos excesos preferentemente se encuentran dentro de los presupuestos. Los recursos en exceso (holgados) pueden ser utilizados para cualquier número de propósitos discrecionales, o ser guardados como un amortiguador frente a los malos tiempos. Existen múltiples definiciones del concepto de holgura presupuestaria del que se exponen las más relevantes en la (Tabla 1.1).

Tabla 1.1. Definiciones más relevantes de la holgura presupuestaria.

Autor	Concepto
CYERT Y MARCH (1963: 368)	"La diferencia entre los recursos disponibles y el total necesario para mantener la coalición de la organización".
MERCHANT (1985: 201)	"El exceso de la cantidad presupuestada en un área, por encima de la cantidad necesaria"
YOUNG (1985: 831)	"La holgura representa la cantidad en que los subordinados subestiman su capacidad de producción, cuando se les da la oportunidad de seleccionar los estándares de trabajo contra el cual se evaluará su desempeño".

LUKKA (1988:283)	"Cifra que se ha hecho intencionalmente más fácil de lograr en relación con el pronóstico"...la holgura presupuestaria, forma parte de la vida organizacional se refiere a ella como, un "complejo y fenómeno multifacético. . . resultado de una interacción de muchos factores diferentes "
<hr/>	
MARCH (1988:4)	"Recursos y esfuerzos hacia actividades que no pueden justificarse fácilmente en términos de su contribución inmediata a los objetivos organizacionales".
<hr/>	
MERCHANT Y VAN DER STEDE (2007:183)	La holgura se produce cuando "los gestores negocian objetivos muy alcanzables, es decir, objetivos que son deliberadamente inferiores a su mejor previsión cuando realizan un presupuesto".

Fuente: Elaboración propia

Las diferentes definiciones ponen de manifiesto que la holgura presupuestaria se encuentra asociada a la gestión de la organización. Los gestores, por medio de los presupuestos, asignan recursos con mayor o menor justificación dando origen a la holgura. La investigación en este campo ha tratado de identificar las variables que convierten a un presupuesto "honesto" en un presupuesto holgado.

La holgura presupuestaria sigue siendo hoy un tema recurrente para el análisis de los investigadores. Su estudio enfrenta no solo las numerosas variables, sino también las teorías subyacentes a dichos fenómenos. Múltiples variables explicativas son encontradas en torno a la holgura presupuestaria. Estas variables se encuentran relacionadas con la holgura y el resto de variables con mayor o menor intensidad.

Las variables relacionadas con la holgura presupuestaria, estudiadas por los investigadores de forma predominante, han sido: la cultura organizativa, la participación, el control organizativo, la comunicación, los sistemas de evaluación limitados al presupuesto, la incertidumbre, el cumplimiento de objetivos, los incentivos y compensaciones, la motivación, la ética, incertidumbre ambiental y la información del entorno. Los estudios realizados tratan, en su mayoría, de poder correlacionar una o varias de las variables mencionadas con anterioridad con la mayor o menor propensión en la creación de la holgura.

La cultura organizacional ha sido en general reductora de holgura, (Nouri 1994 y Nouri y Parker 1998). La investigación sobre la participación presupuestaria y en concreto sobre la determinación de los objetivos, parece determinar condiciones positivas, desde la percepción de imparcialidad de los individuos participantes (Lau y Tan, 2005 ;Lau y Tan, 2006 ;Libby, 1999 ;Lindquist, 1995 y Magner et al, 1995). También Onsi (1973) y posteriormente Cammann (1976) tuvieron resultados positivos en la reducción de holgura cuando hay participación. No obstante, Young (1985a) señaló que la participación parece ser una condición necesaria pero no suficiente para la creación de holgura, y que la relación entre la participación y la holgura no puede ser simple y directa, pues existen otras variables que lo condicionan.

Los trabajos de Schiff y Lewin (1968), Baiman y Evans (1983), Brownell y McInnes (1986) y Baiman y Lewis (1989) relacionan la participación con la creación de holgura, siempre que aquella se combina con evaluación del desempeño e incentivos basados en objetivos del presupuesto. En esta misma línea Waller (1988) la relaciona con la manipulación y la ocultación de los subordinados. Lukka (1988) argumentó que un alto grado de participación de los subordinados estaba relacionada con la creación de holgura.

El control organizativo es utilizado ampliamente dentro de las organizaciones. Los resultados de los estudios por lo general han informado de una reducción y cambios hacia niveles más bajos de holgura cuando el control organizacional es efectivo (Merchant 1985; Simons, 1989; Kren, 1993 y Van der Stede, 2000). Aunque los mandos superiores en general pueden ser conscientes de que los subordinados tratan de introducir holgura en sus presupuestos, su capacidad de detección suele estar limitada (Lowe y Shaw, 1968).

En el plano de la comunicación, los estudios de Chow et al (1988) detectaron que en muchos casos, a nivel de presupuestos, los subordinados tratan de usar la información para la manipulación del presupuesto. La literatura sugiere que los estilos de evaluación, también pueden influir de manera significativa y sistemática sobre la creación de holgura presupuestaria, (e.g. Hopwood ,1972, Onsi 1973 y Collins 1978)

Estudios de la holgura presupuestaria manifiestan que en condiciones de incertidumbre esta puede influir sobre la aparición de la holgura (Galbraith 1974; Onsi, 1973). La holgura proporciona un colchón de recursos, que actúan como amortiguadores internos para minimizar las interrupciones del flujo de trabajo. Proporcionando de este modo a los administradores, un margen de maniobra que permita adaptarse y dar respuesta a la incertidumbre (Bourgeois, 1981). Brownell y Dunk (1991) sostuvieron que la variabilidad de tareas, es poco probable que pueda lograr servir para establecer holguras justificadas.

La relación entre los incentivos, las compensaciones y la holgura en los presupuestos ha sido bien documentada. Los incentivos están asociados positivamente con la facilidad en el cumplimiento de objetivos (Schiff y Lewin, 1968) y este se acentúa cuando el sistema de recompensas es asimétrico (Schiff y Lewin, 1970). De cualquier forma, no son suficientes por

sí mismo para aumentar la propensión hacia la holgura según detectó Merchant (1985).

Las conductas contrarias a la ética, principalmente, la creación de holgura presupuestaria y la manipulación de datos son estudiadas desde la década de los cincuenta. Argyris (1952) demostró que una determinada cultura organizativa, en lugar de motivar a los gestores a actuar en interés de su empresa, puede inducir a adoptar conductas poco éticas.. Las investigaciones ponen en evidencia que estos comportamientos existen en las organizaciones (Onsi 1973; Merchant, 1985; Merchant, 1990 y Libby y Lindsay, 2010) y que pueden ser reducidas cuando el control organizacional se percibe como justo (Little et al., 2002; Staley y Magner, 2007 y Wentzel, 2004).

La incertidumbre ambiental ha sido un concepto central para la teoría de la organización, sobre todo en teorías que tratan de explicar la naturaleza de la relación entre las organizaciones y su ambiente (Dill 1958; Duncan, 1972; Lawrence y Lorsch, 1967 y Thompson, 1967). Para hacer frente a la incertidumbre, Gabriel (1978) concluyó que una organización necesita tener recursos ociosos. En la misma línea de conclusiones se encuentran otras investigaciones (e.g. Cyert y March 1963; Merchant, 1985 y Sharfman et al, 1988). Por lo tanto, la holgura presupuestaria no se crea de manera indiscriminada. Solo es creada, cuando la atención a los objetivos alternativos lo exige (Davila y Wouters, 2005).

Por último, la información del entorno ha demostrado su valor determinante en la reducción de la holgura presupuestaria, (Mia y Chenhall, 1994). Aunque en otras ocasiones más información ha sido utilizada para manipular el presupuesto (Demski y Feltham, 1978) como por (Chow et all, 1988) por lo que estas manipulaciones pueden afectar al presupuesto óptimo.

Este breve repaso al grueso de la literatura sugiere que el estudio de la holgura en los presupuestos ha sido y sigue siendo motivo de investigación y discusión en la actualidad. En consecuencia cabe esperar que, tras un análisis bibliométrico:

Proposición 1: El estudio de la holgura presupuestaria es considerado, desde la bibliometría como un campo de investigación vigente, actual y notorio.

1.3. METODOLOGÍA.

La bibliometría ha sido ampliamente utilizada para el estudio y análisis, por medio de las publicaciones y las citas, de la relevancia de un determinado campo de investigación. El término bibliometría se refiere a los análisis matemáticos y estadísticos de los patrones que aparecen en las publicaciones y el uso de los documentos, Diodato (1994). Siendo su metodología, por tanto, aceptada para el estudio y análisis de la actividad científica con numerosos estudios que la avalan (e.g. Small, 1973; McRae, 1974; Culnan, O'Reilly y Chatman, 1990; White y McCain, 1998; Brown, 1996). En el área de la contabilidad, donde encontramos la mayor parte de las aportaciones a la investigación de la holgura presupuestaria, destacan las investigaciones de McRae (1974), Dyckman y Zeff (1984), Brown y Gardner (1985) y Brown (1996). Aunque, lamentablemente no se encuentren bibliometrías específicas sobre la holgura presupuestaria. Para la recolección de datos, en línea con Ramos-Rodríguez y Ruiz-Navarro (2004), se han utilizado únicamente artículos publicados en **una revista científica ya que estos se pueden considerar de "conocimiento certificado" conocimiento** que ha sido presentado y aceptado con la publicación por la comunidad científica. De esta

forma, el uso de citas de artículos en revistas de investigación, se puede considerar una norma, que en la práctica mejora la fiabilidad de los resultados obtenidos, como afirman (Fernandez-Alles y Ramos-Rodríguez, 2009).

Las herramientas utilizadas para la recolección de datos fueron: La plataforma Web of Science (WoS) y Google Academy. El desarrollo de ambas herramientas las configura como las más idóneas para el trabajo a realizar, frente a otras bases de datos importantes que también permiten recoger información de este tipo, como son SCOPUS o EconLit.

La WoS es considerada como la base de datos más influyente en investigación científica, ya que todas las publicaciones que se incluyen en ella, son consideradas de alta calidad. Actualmente, la WoS incluye más de 15.000 revistas y 50 millones de artículos. La investigación se clasifica en 251 categorías y 151 áreas de investigación. Google Academy ha sido utilizada como herramienta de complemento a la información dado que tiene una mejor indexación de citas.

Inicialmente, se presenta un ranking de los artículos relacionados con la holgura presupuestaria más influyentes de acuerdo con los resultados encontrados en la WoS y el Google Academy. Para elaborar este ranking, la variable que se toma en consideración es el número de citas recibido por cada artículo, las citas por año también serán tenidas en cuenta para el análisis de la prevalencia del artículo por el resto de investigadores, evitando así, el efecto indeseable al considerar únicamente el número de citas. El número de citas por año es utilizado con este fin para evitar la ventaja asociada a la longevidad del artículo. De este modo, se analizan los 50 artículos más citados, base que se considera suficiente en relación a los efectos probatorios sobre la proposición planteada, consiguiendo identificar las aportaciones más influyentes en este campo.

Para poder determinar la continuidad a lo largo de las cinco décadas de investigación se toman como muestra el desarrollo de los 50 artículos más importantes a lo largo de la historia de la investigación sobre la holgura presupuestaria. Este análisis longitudinal de los artículos más relevantes, analiza igualmente las décadas con mayor fuerza, para determinar la fase de investigación en la que nos encontramos.

Los autores de la muestra de los 50 artículos preponderantes en la materia tratada son analizados para determinar si el interés de la holgura presupuestaria es además fuente productiva de diversas investigaciones por un mismo autor. Se estudia la influencia conjunta que un autor puede tener dentro de la holgura presupuestaria en función de la suma de citas global.

Las revistas en los que figuran los 50 artículos más relevantes son analizadas. Con el fin de analizar la influencia y relevancia de estas revistas, se utilizan varios indicadores: El total de citas de la revista y su promedio de citas por elemento, factor de impacto, índice de proximidad, número total de citas, media vida citada, escala Eigenfactor, escala de influencia del artículo, el h-index y el ranking JCR por categorías. Estos datos son proporcionados por el Journal Citation Reports (JCR).

El motivo principal del elevado número de indicadores usados en el estudio de las publicaciones se debe a las limitaciones que cada indicador tiene. De tal forma, el conjunto de indicadores consiguen un mayor acercamiento al análisis real de la revista en su conjunto. Un ejemplo lo tenemos en el factor de impacto que frente a su facilidad de entendimiento y efecto práctico tiene limitaciones al ser un indicador que mide cantidades y no calidades. Contra esto último el factor cinco mitiga el efecto indeseado.

Para contrarrestar el efecto de la cantidad sobre la calidad se ha utilizado la escala Eigenfactor. El cálculo de la escala Eigenfactor se basa en el número de veces que, los artículos de la revista publicada en los últimos cinco años, se han citado en el año de JCR., pero teniendo en cuenta que es elaborada dando mayor importancia a las citas de revistas influyentes. Como consecuencia, estas revistas ejercen una mayor influencia en la resolución de la clasificación de las revistas a las que hacen referencia. Por último esta escala no tiene en cuenta las autocitas.

Otro indicador a tener en consideración es la influencia del artículo que mide la influencia media de artículos de una revista durante los primeros cinco años después de su publicación. Para ello, se divide la puntuación Eigenfactor entre el número de artículos en la revista. Por tanto, una puntuación superior a 1,00 indica que cada artículo de la revista tiene una influencia superior a la media. Una puntuación inferior a 1,00 indica que cada artículo de la revista tiene influencia por debajo del promedio.

El h-index es un indicador que permite medir el valor de un conjunto de artículos, teniendo en cuenta al mismo tiempo, el número de publicaciones y el número de citas. Su principal limitación es que a veces puede distorsionar la percepción de la información, cuando ciertos artículos relevantes son ensombrecidos por el menor número de citas del grupo más irrelevante. Esto último puede ocurrir a la inversa donde un número relativamente pequeño de artículos consiguen un alto índice. Por ello, también se aporta el h-index 5 y el *h-index* median, a fin de que el indicador mitigue sus posibles distorsiones.

1.4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.

En primer lugar se han identificado los 50 artículos más influyentes sobre holgura presupuestaria de todos los tiempos, mediante el análisis bibliométrico. Su clasificación ha sido otorgada teniendo en cuenta como único indicador el número de citas, aunque, como se verá a continuación las citas por año también juegan su papel., a continuación se especifican la lista de acrónimos utilizados Tabla 1.2.

Tabla 1.2. Lista de principales revistas incluidas en el análisis.

A	Journal Title
AOS	Accounting, Organizations and Society
AR	The Accounting Review
AMR	Academy of Management review
JAR	Journal of Accounting Research
MS	Management Science
MAR	Management accounting research
DS	Decision Sciences
JMS	Journal of Management Studies
JBE	Journal of Business Ethics
IJIO	International Journal of Industrial Organization
AAAJ	Accounting, Auditing & Accountability Journal
MAJ	Managerial Auditing Journal
T	Technovation

A: Acrónimo.

Fuente: Elaboración propia.

Para la confección de los 50 artículos más relevantes se han tenido en cuenta dos indicadores. Por un lado, el número de citas recibidas de WoS por un artículo, que permite identificar los artículos más influyentes. Por tanto, se considerarán como aquellos que han aportado una contribución más significativa en la investigación de la holgura presupuestaria. Sin embargo, este ranking puede presentar limitaciones, como ya se ha indicado en la metodología, por ello, se ha utilizado también la citación por años que será analizada, tratando de esta forma de mitigar las excepciones.

Dos aspectos limitantes de la búsqueda con WoS han sido detectadas. Por un lado, la imposibilidad para encontrar información directamente, de los artículos que se publicaron en una revista que en esos momentos aún no estaba indexada. Por otro, las limitaciones en el número de citas asignadas. Para tratar de reducir el impacto de estas limitaciones se ha optado por la utilización de Google Academy como herramienta complementaria y de contraste, mejorando de esta forma el contenido aportado.

Tabla 1.3. Los 50 artículos más relevantes en la holgura presupuestaria.

Ranking	J	Título	Autor	Year	TC	C/Y
1	AM	On the measurement of organizational slack	Bourgeois, L.J.	1981	1413	41,56
2	MS	Capital rationing and organizational slack in capital budgeting.	Antle, R., y Eppen, G.D.	1985	409	13,63
3	AR	Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance	P Brownell, M McInnes	1986	382	13,17
4	AR	The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack	Dunk, A. S.	1993	361	16,41
5	JAR	Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack	Young, S.M.	1985	352	11,73
6	AOS	Budgeting and the propensity to create budgetary slack	Merchant, K.A.	1985	323	10,77
7	AR	Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack	Onsi, M.	1973	297	7,07

8	AOS	The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation	Van der Stede, W.A.	2000	292	19,47
9	AOS	Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation	Brownell, P., Dunk, A.S.	1991	290	12,08
10	AR	Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance	Chow, C.W., Cooper J.C., y Waller W.S.	1988	286	10,59
11	AOS	The relationship between budget participation and job performance: The roles of budget adequacy and organizational commitment	Nouri H., Parker, R.J.	1998	240	14,12
12	AOS	The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable.	Chenhall, R.H., y P. Brownell.	1988	233	8,63
13	DS	Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives	Govindarajan, V.	1986	227	7,83
14	AOS	Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence	Lukka, K.	1988	210	7,78
15	RAMC	The role of budgetary information in performance evaluation	Briers, M., Hirst, M.	1992	209	9,09
16	AOS	Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences	Waller, W.S.	1988	178	6,59
17	JMS	An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process	Lowe EA., y Shaw, R.W.	1968	175	3,72
18	MAR	Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis	SC Hansen, WA Van der Stede	2004	155	14,09
19	MAR	Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice	Libby, T., Lindsay, R.M.	2010	153	30,60
20	AOS	National culture and the preference for management controls: An exploratory study of the firm—Labor market interface	Chow, C. W., Kato, Y., Shields, M.D.	1994	151	7,19
21	AR	Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance.	Fisher, J.G., Maines, L. A., Pfeffer, S. A. y Sprinkle, G. B.	2002	149	11,46
22	AR	Budgeting: An Experimental Investigation of the Effects of Negotiation.	Fisher, J.G., Frederickson J.R., Pfeffer, S. A.	2000	136	9,07

23	MAR	The effects of reputation and ethics on budgetary slack	Stevens, D.E.	2002	135	10,38
24	AR	The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes	Collins, F.	1978	107	2,89
25	AOS	The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment.	Chow, C.W., Cooper, J. C., y Haddad, K.	1991	104	4,33
26	AOS	Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack	Davila, T, Wouters, M.	2005	101	10,10
27	AOS	Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: A research note	Dunk, A.S.	1990	93	3,72
28	AR	The Effect of Honesty and Superior Authority on Budget Proposals	Rankin, F.W., Schwartz, S.T., Young, R.A.	2008	89	12,71
29	AOS	The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack	Webb, R. A.	2002	89	6,85
30	AOS	Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note	Nouri, H .	1994	89	4,24
31	JAR	Participation, Slack, and Budget-Based Performance Evaluation	Kirby, A.J., Reichelstein, S., Sen P.K., Paik, T.Y.	1991	82	3,42
32	AR	The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting	Young, S.M., Fisher, J., Lindquist, T.M	1993	79	3,59
33	AR	The value of private pre-decision information in a principal-agent context	Baiman, S., Sivaramakrishnan, K.	1991	79	3,29
34	AR	An Experimental Study of Incentive Pay Schemes, Communication, and Intrafirm Resource Allocation	WS Waller, RA Bishop	1990	77	3,08
35	AR	Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers	Indjejikian R.J. y Matejka, M.	2006	75	8,33
36	AR	Capital Budgeting and Managerial Compensation: Incentive and Retention Effects.	Dutta, S.	2003	72	6,00
37	IJIO	Slack in the state-owned enterprise: An evaluation of the impact of soft-budget constraints	SK Majumdar	1998	70	4,12
38	JAR	Equilibria in budget participation	Magee R.P.	1980	70	2,00
39	BRA	The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack	Davis, D., DeZoort, F.D., Kopp, L.S.	2006	63	7,00

40	HMAR	Experimental Research in Managerial Accounting	Sprinkle, G.B., Williamson, M.G.	2006	59	6,56
41	JBE	Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation.	Douglas, P. C., y Wier, B.	2000	62	4,13
42	MAJ	Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack	Yuen D.C.Y.	2004	52	4,73
43	MAR	Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers opinions	Giraud, F., Langevin, P., y Mendoza, C.	2008	50	7,14
44	AR	Risk Preferences in Participative Budgeting	Kim, D.C.	1992	48	2,09
45	JBE	Cultural and ethical effects in budgeting systems: A comparison of US and Chinese managers	Douglas,P.C.,Wier,B.	2005	47	4,70
46	IJA	The propensity of managers to create budgetary slack: A cross-national re-examination using random sampling	Lal, M.,Dunk, A.S., Smith, G.D.	1996	41	2,16
47	AAAJ	The incidence of budgetary slack: a field study exploration	Dunk, A.S. , Perera, H.	1997	41	2,28
48	AABR	Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: Testing a social exchange model in a government budgeting context	Staley, A. B., y Magner, N	2007	28	3,50
49	AAAJ	The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets	Van der Stede, W.A.	2001	28	2,00
50	T	The impact of quality of IS information and budget slack on innovation performance	Yang,M.L., Wang,A.M.L., Cheng, K.C.	2009	27	4,50

Fuente: Elaboración propia basado en datos WoS y Google Academy.

J: Publicación abreviada según código proporcionada; TC: Total de citas recibidas; C/Y: citas por año.

En cifras globales el total de citas que acaparan estos 50 artículos es de 8.578 citas que da un promedio de 172 citas por artículo y una citación por año global de 7,18, enmarcando como conjunto una notoria salud de la investigación en la holgura presupuestaria. Es importante resaltar, que de las 8.578 citas 4.405 (51%) pertenecen a los 10 primeros artículos en el ranking, esto sugiere una concentración elevada para los trabajos de investigación más

significativos pero este dato queda matizado por el indicador de citación por año, como se expone a continuación.

En efecto, la alta preponderancia de los 10 primeros artículos basados en el número de citación difiere del ranking de citaciones por año como se aprecia en la tabla 1.4. De esta forma, solo en un caso se conserva el mismo puesto de relevancia y de los diez primeros puestos solo seis se mantienen entre los diez primeros. Si se quiere reunir a los diez primeros en el ranking por citas tenemos que llegar hasta el puesto 25. Todo ello, evidencia que la citación debe ser contrastada para dar una preponderancia real del artículo en cuestión, no existiendo correlación entre el total de citaciones y citaciones por año.

No obstante, la citación contiene en sí otro agravio comparativo al preponderar el año de publicación siendo los artículos más longevos los predominantes. Por todo ello, en este análisis se ha tenido en cuenta la citación por años que toma en consideración los casos de artículos con baja citación comparativa pero alta citación anual e.g.: (19) Libby y Lindsay, 2010; (11) Nouri y Parker, 1998; (18) Hansen y Van der Stede 2004 y (28) Rankin, Schwartz y Young, 2008. Esta alta incidencia de la citación por años debe ser tomada en consideración, sugiriendo la fuerza de artículos recientes dentro del ámbito de la holgura presupuestaria. También puede ser indicativo de la vigencia y notoriedad que los investigadores dan a la holgura presupuestaria.

Tabla 1.4. Contraste entre los 10 artículos más citados y los citados por año.

Ranking TC	TC	Ranking C/Y	C/Y
1	1413	1	41,56
2	409	19	30,60
3	382	8	19,47
4	361	4	16,41
5	352	11	14,12
6	323	18	14,09
7	297	2	13,63
8	292	3	13,17
9	290	28	12,71
10	286	9	12,08

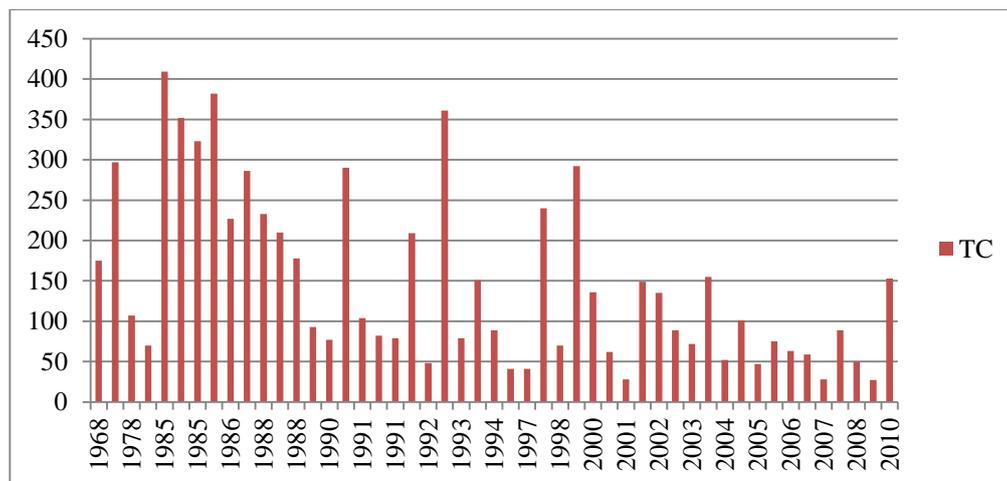
Fuente: Elaboración propia basado en datos WoS y Google Academy.
 TC: Total de citas recibidas ; C/Y: citas al año.

Dentro de la autoría, entre los 50 artículos analizados, destaca el hecho de encontrar autores que tienen una relevancia especial si consideramos la producción asociada al mismo. Por ejemplo, Dunk A.S. acumula dentro de los 50 artículos más relevantes un total de 5 con 826 citas, no siendo el único que ha realizado más de una investigación relevante al respecto (e.g. Chow, C. W. 3-541, Van der Stede, W.A.3-475 y Young, S.M. 2-431). Lo que supone que, nuevamente el ranking basado en citas de artículos se podría revisar en función de la acumulación de citas por autor en el ámbito de la holgura presupuestaria. El interés en la simultaneidad de trabajos, que un mismo autor tiene entre los 50 más significativos, dan a entender que la investigación de la holgura presupuestaria tiene múltiples enfoques que suscitan interés en la

comunidad científica y que requieren de cierta continuidad para su análisis y profundización.

Dentro del análisis de la notoriedad que la holgura pudiera tener actualmente y partiendo de la citas referenciadas a lo largo de su historia, de los 50 artículos más notables, Figura 1.1. menos Bourgeois (1981) eliminado para un mejor análisis debido a su desproporcionado peso puntual. Se aprecia, tras el análisis longitudinal que existe una continuidad en el tiempo de la investigación con picos de aquellos artículos relevantes. Por lo que se pone de manifiesto la existencia de una continuidad investigadora de la holgura presupuestaria y el interés que promueve, que se mantiene en niveles similares a lo largo de su historia.

Figura 1.1. Artículos más citados desde 1968.



Fuente: Elaboración propia basado en datos WoS y Google Academy.
TC: Total de citas recibidas.

En el análisis bibliométrico realizado, se estudió la evolución del proceso de investigación de la holgura presupuestaria a modo de estudio longitudinal, en base a los 50 artículos de mayor relevancia. El trabajo producido en estas cinco últimas décadas ha sido extenso, tomando como referencia los 50

artículos más relevantes (Tabla 1.5) se observa una producción creciente en el número de artículos que sugiere que la investigación sigue estando vigente en la actualidad y en crecimiento en el número de investigaciones al respecto.

Sí se aprecia que en el total de citas existe un pico en los años ochenta, siendo esta década de especial interés, ya que contiene, salvo por el número de publicaciones, los índices más altos, cumpliendo la expectativa de mayor fuerza en la citación de artículos con mayor antigüedad. No obstante, las dos siguientes décadas han mantenido un nivel de notoriedad e interés alto teniendo en cuenta el efecto producido por el desarrollo exponencial de las áreas de investigación por lo que los resultados potenciales, inevitablemente se reducen.

Tabla 1.5. Producción relevante por décadas.

Décadas	Nº artículos	TC	promedio C/Y	promedio C/A
60	1	175	3,72	175
70	2	404	4,98	202
80	11	4083	12,21	371
90	16	2054	5,95	128
2000	20	1862	9,03	93

Fuente: Elaboración propia basado en datos WoS y Google Academy.

TC: Total de citas recibidas. C/Y: Citas por años. C/A citas por artículo.

Las revistas que han publicado los artículos referenciados por su notoriedad han sido analizadas desde la bibliometría para poder dilucidar si se encuentran entre aquellas que mayor proyección tienen dentro de la comunidad científica. Se pretende también el análisis de las revistas desde el plano temático y cuál es el que se asocia con mayor fuerza a la holgura presupuestaria. Todo ello, proporciona una visión de la calidad de los

contenidos que proporciona la aceptación por la revistas de mayor repercusión e importancia. El análisis de las revistas científicas requiere de múltiples indicadores, de los que se han elegido los más representativos tal y como se expone en la Tabla 1.6.

El orden de distribución de las revistas ha tenido como indicador las citaciones de los artículos en cada revista. De esta forma las dos revistas que destacan sobre las demás son AOS y AR con 54% de las citas y un total de 27 artículos de entre los más relevantes. El promedio de citaciones de ambas revistas está muy por encima de la media de citación en el total de publicaciones de las citadas revistas.

Dentro de las revistas con mayor citación total destacan las 263.904 de MS y las 193.987 de AMR, tanto AOS como AR tienen un nivel notorio de citaciones que en general es alto dentro de las revistas analizadas, lo que da a entender que los artículos se encuentran ubicados en revistas influyentes y notorias para la comunidad científica. El IF y su versión a cinco años presentan a las revistas con una evolución positiva que aumenta en un punto de forma general y dos en AMR y JMS el promedio en las revistas analizadas es de 2.61. Como se ha indicado este factor de impacto debe ser contrarrestado y para ello se han utilizado el Eigenfactor Metric y el h-index.

El Eigenfactor Metric cuenta con dos indicadores que priman la calidad de las citaciones en revistas influyentes de las trece revistas analizadas ocho de ellas tienen la escala de influencia del artículo que se basa en la escala eigenfactor por encima de 1.00 que indica una influencia superior a la media, en tres casos se superan 2.00 y AMR tiene un extraordinario 5.31. Todo ello evidencia que los artículos relevantes tienen una alta calidad en la citación subrayando su influencia y notoriedad.

Tabla 1.6. Revistas más importantes en el ámbito de la holgura presupuestaria.

Journal Title	J	TC	A	P	TCj	Pr	IF	IF-5	Es	Ais	h-index	h5-index	h5-median
Accounting, Organizations and Society	AOS	2393	13	184	29 472	23.54	2.109	3.834	0.00435	1.273	74	51	83
The Accounting Review	AR	2237	14	160	44 337	6.98	2.234	3.426	0.01031	1.831	89	56	79
Academy of Management review	AMR	1413	1	1413	193 987	93.13	7.817	9.698	0.01436	5.321	226	57	107
Journal of Accounting Research	JAR	504	3	168	43 421	22.96	2.449	3.774	0.00764	2.413	93	44	79
Management Science	MS	409	1	409	263 924	42.46	2.524	3.458	0.02989	2.545	210	62	95
Management accounting research	MAR	516	4	129	980	5.94	1.421	2.378	0.00102	0.624	14	26	51
Decision Sciences	DS	227	1	227	32 097	24.80	1.561	3.025	0.00295	1.114	81	26	41
Journal of Management Studies	JMS	175	1	175	57 275	21.65	3.277	5.196	0.01172	2.300	105	58	91
Journal of Business Ethics	JBE	109	2	54,5	70 905	11.74	1.552	1.889	0.01380	0.452	82	70	98
International Journal of Industrial Organization	IJO	70	1	70	20 663	13.12	0.947	1.372	0.00733	1.211	58	33	43
Accounting, Auditing & Accountability Journ	AAAJ	69	2	34,5	772	2.84	1.101	-	0.00162	-	12	31	44
Managerial Auditing Journal	MAJ	52	1	52	-	-	-	-	-	-	-	18	29
Technovation	T	27	1	27	24 228	12.97	2.704	3.251	0.00435	0.829	59	48	66

Fuente: Elaboración propia basado en datos WoS y Google Academy.

TC: Total de citaciones recibidas de los artículos relevantes publicados; A: artículos de la revista entre los 50; TCj: Total citas revista; Pr: promedio.

IF: Impact Factor; Es:Eigenfactor; Ais: Influencia del artículo.

Por último, con el fin de contrastar de forma triangular los diferentes indicadores se ha utilizado el *h-index*. Para mitigar el efecto de grupo, aumentando y disminuyendo el valor de forma desproporcionada, se adjuntan los valores de *h5-index* y el *h-index* median. El indicador para las revistas analizadas muestra unos valores altos y notorios en su mayoría, acorde con los indicadores precedentes con un promedio de 44.61 *h5-index* con seis revistas por encima de los 50.

El análisis de las revistas basado en el ranking JCR también aporta datos interesantes Tabla 1.7. La mayoría de las revistas están categorizadas en las áreas de negocios, finanzas y gestión, seis de ellas están dentro de las diez mejores revistas de su área y a excepción de dos casos todas se encuentran en el primer cuartil del ranking.

Tabla 1.7. Ranking JCR de revistas con artículos relevantes de Holgura Presupuestaria

Revista	Acrónimo	Categoría	Revistas	Ranking
Accounting, Organizations and Society	AOS	BUSINESS, FINANCE	91	8
The Accounting Review	AR	BUSINESS, FINANCE	91	7
Academy of Management review	AMR	BUSINESS	111	1
		MANAGEMENT	173	1
Journal of Accounting Research	JAR	BUSINESS, FINANCE	91	6
Management Science	MS	MANAGEMENT	173	29
Management accounting research	MAR	BUSINESS, FINANCE	91	19
Decision Sciences	DS	MANAGEMENT	173	62
Journal of Management Studies	JMS	BUSINESS	111	8
		MANAGEMENT	173	14
Journal of Business Ethics	JBE	BUSINESS	111	52
		ETHICS	50	7
International Journal of Industrial Organization	IJIO	ECONOMICS	333	142
Accounting, Auditing & Accountability Journal	AAAJ	BUSINESS, FINANCE	91	31
Technovation	T	MANAGEMENT	173	25

Fuente: Elaboración propia basado en Journal Citation Reports

1.5. CONCLUSIONES.

- La holgura presupuestaria ha suscitado interés entre la comunidad científica desde la década de los sesenta, estando vigente en la actualidad. Las investigaciones que se han dedicado al estudio de la holgura presupuestaria han abordado sus múltiples facetas. Sin embargo, entre los estudios realizados poca atención se ha dado al análisis bibliométrico. Por medio de la medición del esfuerzo y repercusión de la actividad científica ha quedado demostrado

que el estudio de la holgura presupuestaria es considerado, desde la bibliometría como un campo de investigación vigente, actual y notorio.

- La holgura presupuestaria se presenta como multifacética en sus procesos de creación, manifestando múltiples variables que influyen sobre ella, de forma individual, colectiva o por repercusión de unas en otras. Todo ello, ha sido ampliamente discutido desde diversas teorías, identificándose por medio de diferentes investigaciones hasta doce variables intervinientes.

- El análisis bibliométrico realizado en base a artículos publicados en revistas científicas, ha tenido una recolección de datos a través dos fuentes: La plataforma Web of Science (Wos) como fuente principal con la ayuda complementaria de contraste de resultados del buscador Google académico, al ser dos de las más reconocidas plataformas. En su tratamiento se han utilizado diversas herramientas, consiguiendo efectos positivos producidos por el contraste de unas sobre otras, siguiendo con ello las aportaciones en el área de la contabilidad de las investigaciones precedentes (e.g. McRae, 1974; Dyckman y Zeff, 1984; Brown y Gardner, 1985 y Brown, 1996).

- Se analizó el ranking de los 50 artículos relacionados con la holgura presupuestaria más influyentes, basado en el número de citas conseguido por cada artículo. Tanto el número de citas como las citaciones por año son notorias y las cifras conseguidas por el global de los artículos tienen un comportamiento destacado. Se ha detectado en este ranking la falta de correlación entre citaciones y citaciones por año, por lo que es importante dentro de la relevancia, que pudieran tener, los artículos más destacados, tener en cuenta ambos indicadores. En relación a los autores se ha detectado entre los artículos más relevantes, autores que intervienen en diversas investigaciones, sugiriendo ello un campo extenso de investigación e interés dentro de la comunidad científica que requiere de cierta continuidad para su análisis y profundización.

- Un análisis longitudinal en la publicación de los 50 artículos más relevantes indica que existe una continuidad en el tiempo de la investigación con picos de aquellos artículos relevantes y un aumento en el número de publicaciones en la última década poniendo de manifiesto la continuidad investigadora de la holgura presupuestaria y el interés que promueve. La década de los ochenta es la de mayor citación. No obstante, las dos siguientes décadas han mantenido un nivel de notoriedad e interés alto teniendo en cuenta el efecto producido por el desarrollo exponencial de las áreas de investigación por lo que los resultados potenciales, inevitablemente se reducen.

- Las revistas que publicaron los cincuenta artículos más influyentes fueron analizadas desde diferentes indicadores para un mayor efecto en el contraste de los datos. Las dos revistas que destacan por el número de artículos publicados son AOS y AR con 54% de las citas y un total de 27 artículos de entre los más relevantes. Dentro de las revistas con mayor citación total destacan las 263.904 de MS y las 193.987 de AMR. El IF, El Eigenfactor Metric y h-index mantienen en general una correlación en sus resultados, evidenciando la alta calidad en la citación, su influencia y notoriedad. El ranking JCR de revistas analizadas indica, que estas se encuentran entre las revistas más influyentes en las categorías asignadas. La mayoría de las revistas están categorizadas en las áreas de negocios, finanzas y gestión, seis de ellas están dentro de las diez mejores revistas de su área y a excepción de dos casos todas se encuentran en el primer cuartil del ranking.

1.6. LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.

- Los resultados obtenidos en este estudio bibliométrico deben interpretarse con cautela. Son en definitiva aproximaciones que deben confirmarse con nuevos estudios empíricos.

- El estudio realizado se ha focalizado sobre un ámbito específico como es el de la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación no siendo posible su generalización fuera de este campo.

- Entre las limitaciones analizadas, se encontraron problemas en la WoS relacionados con la indexación de artículos y el número de citas asignadas. Para tratar de reducir el impacto de estas limitaciones se ha optado por la utilización de Google Academy como herramienta complementaria y de contraste, mejorando de esta forma el contenido aportado.

- Dentro de los 50 artículos de mayor relevancia, se encontró una disfunción en la asignación de puestos en el ranking de artículos basados en la citación, que implica el análisis de las citaciones por año. El análisis de la relevancia de las revistas tiende a la sobrevaloración de la cantidad frente a la calidad por lo que se hace imprescindible un análisis basado en múltiples indicadores que ofrezca la posibilidad de contraste y triangulación, en este sentido los indicadores de los grupos utilizados se han mostrado suficientes a efectos de contraste y triangulación de datos, para el análisis pretendido.

- Las futuras investigaciones pueden ser dirigidas en primer lugar a nuevos análisis bibliométricos que confirmen los resultados obtenidos. Se debe abordar la mejora de los indicadores relacionados a fin de conseguir aunar

criterios de calidad y cantidad que den un valor más cercano a la realidad sobre la influencia de artículos y revistas. También se muestra interesante el estudio de la influencia en otras ramas relacionadas con la holgura presupuestaria y el análisis de la influencia recibida.

1.7. BIBLIOGRAFÍA.

Argyris, C., 1952. *The Impact of Budgets on People* (School of Business and Public Administration, Cornell University).

Antle, R., y G.D. Eppen. 1985. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science* (February): 163-74.

Anthony, R. J., y Govindarajan, V. 2001. *Management control systems*. New York: Irwin

Atkinson, J.W. 1958. *Motives in Fantasy, Action, and Society* Princeton, NJ: D. Van Nostrand Company, Inc. . 1977. *Personality Variables in Social Behavior* edited by T. Blau. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* (Spring): 154-213.

- **y J.H. Evans.** 1983. Predecision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 371-95.
- **y B.L. Lewis.** 1989. An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts. *Journal of Accounting Research* (Spring): 1-20.
- **y K. Sivaramakrishnan.** 1991. The value of private pre-decision information in a principal-agent context. *The Accounting Review* (October): 747-66.

Bergstrom, C.T., West, J.D. y Wiseman M.A. 2008. The Eigenfactor Metrics. *The Journal of Neuroscience*, 5,28(45):11413-11434

Bourgeois, J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 26: 29-39.

- 1985. Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environment. *The Academy of Management Journal*. Vol. 28, 3:548-573

Bradford, S.C. 1984. Documentation. Crosby. Lockwood and son Ltd. London.

Brown, L. D. 1996. "Influential accounting articles, individuals, PhD granting institutions and faculties: A citational analysis". *Accounting, Organizations and Society*, 21: 723–754.

- **Gardner, J. C.** 1985. "Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs". *The Accounting Review*, 60: 262–277.

Brownell, P. 1981. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review* (October): 844-60.

- 1982a. Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1: 124-53.
- 1982b. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review* (October): 766-77.
- 1982c, "The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 12-27.
- **M. McInnes.** 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* (October): 587-600.

- **A.S. Dunk.** 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 693-703.

Cammann, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301-13.

Chenhall, R.H., y P. Brownell. 1988. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 225-33.

- **Langfield-Smith, K.,** 2007. Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25:266–282.

- **Morris, D.** 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61:16-35.

Chow, C.W. 1983. Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management (SeptemberOctober)*: 37-41.

- **Cooper J.C., y W.S. Waller.** 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review (January)*: 111-22.
- **Cooper, J. C., y Haddad, K.** 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 15(January):47–60.
- **Hirst, M., y Shields, M.** 1994. Motivating truthful subordinate reporting: an experimental investigation in a two-subordinate context. *Contemporary Accounting Research*, 10(Spring): 699–720.
- **Hirst, M. y Shields, M.D.** 1995, The effects of pay schemes and probabilistic management audits on subordinate misrepresentation of private information: an experimental investigation in a resource allocation context, *Behavioral Research in Accounting*, (7):1-16.

Collins, F. 1978, The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes, *The Accounting Review*, Vol. 53 No. 2, pp. 324-35.

Culnan MJ, O'Reilly CA, Chatman JA. 1990. Intellectual structure of research in organizational behavior, 1972–1984: a co-citation analysis. *Journal of the American Society for Information Science* 41: 453–458.

Cyert, R.M., y March,J.G.. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliff N.J.

- **y N.B. Macintosh** 1978. A new approach to design and use of management information. *California Management Review* (Fall): 82-92.
- 1981. A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational work units. *Administrative Science Quarterly* (June): 207-24.

Davila, T, Wouters, M. 2005, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30,7-8:587-608

Demski, J., y Feltham,G. 1978. Economic Incentives in Budgetary Control Systems,the *Accounting review* (April): 336-359.

Diodato, V. 1994. *Dictionary of Bibliometrics*. Haworth Press: Binghamton, NY.

Duncan, R. 1973. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:313-327.

Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* (April): 400-10.

- 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-75.
- **y Perera, H.** 1997, The incidence of budgetary slack: a field study exploration, *Accounting, Auditing& Accountability Journal*, 10(5): 649-64.

- **y Nouri, H.** 1998. Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis, *Journal of Accounting Literature*, 17(1):72-96.

Dyckman, T. R. and S. A. Zeff, 1984. Two Decades of the Journal of Accounting Research, *Journal of Accounting Research*. 225-297.

Fernandez-Alles, M. y Ramos-Rodríguez, A. 2009. Intellectual Structure of Human Resources Management Research: A Bibliometric Analysis of the Journal Human Resource Management, 1985–2005. *Journal of the american society for information science and technology*, 60(1):161–175.

Ferreira, L.D. y Merchant, K.A. 1992, Field research in management accounting and control: a review and evaluation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 3-34.

Ferreiro Aláez, L. 1984, Dispersiones de la literatura científica: su ajuste a la ley de Bradford. *Revista española de documentación científica*, 7.2.1:89

Galbraith, J.R. 1974. Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation, and international competitiveness. *IEEE Transactions on Engineering Management* (November): 135-46.

- 1977. *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.

Giraud, F., Langevin, P., y Mendoza, C. 2008. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers_ opinions. *Management Accounting Research*, 19:32–44.

Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.

- 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Acc. Organ. Soc.* 9:125–136.
- 1988. A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Acad. Manage. J.* 31: 828–853.
- Fisher, J., 1990. Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business unit performance. *Acad. Manage. J.* 33, 259–285.

- Gupta, A., 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Acc. Organ. Soc.* 10, 51–66.

Hansen, S., Otley, D. y Van Der Stede, W. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, (1):95-116.

Hansen, S. y Van Der Stede, W. 2004, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 15, (4):415-39.

Harrell, A. and Harrison, P. 1994, An incentive to shirk, privately held information, and managers, project evaluation decisions, *Accounting, Organizations and Society*, October:569-77.

Hirst, M.K., y Shields, M.D.. 1994. Motivating truthful subordinate reporting: An experimental investigation in a two-person context. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 699-720.

- y . 1995. The effects of pay schemes and probabilistic management audits of subordinate misrepresentations of private information: An experimental investigation in a resource allocation context. *Behavioral Research in Accounting* 7: 1-16.

Hope, J., y Fraser, R. 2003. *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap.* Boston, MA: Harvard Business School Press.

Hopwood, A.G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research* (Supplement): 156-82.

- 1973, *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Hampshire.

Khandwalla, P.N., 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *J. Acc. Res.* 10:275–285

Langevin, P y Mendoza, C. 2013. How can management control system fairness reduce manager's unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31:209-222.

Lal,M; Dunk, A.S. y Smith, G.D. 1996.The Propensity to Create Budgetary Slack:A Cross-National Re-examination using Random Sampling,The International Journal of Accounting. Vol. 31. No 4: 483-496.

Libby, T.,1999. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. Accounting, Organizations and Society, 24:125–137.

- **Lindsay, R. M.** 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. Management Accounting Research, 21:56–75.

Licea, J. y Santillán-Rivero, E. G. 2002. Bibliometría ¿para qué?. Biblioteca Universitaria, 5, 1:3-10.

Lindsay, W. M., y Rue, L. W. 1980. Impact of the organization environment on the long-range planning process: A contingency view. Academy of Management Journal, 23: 385-404.

Lowe EA., y R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process. Journal of Management Studies (October): 304-15.

Lukka, K. 1988, "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", Accounting, Organizations and Society, Vol. 13 No. 3, pp. 281-301.

Magee, R.P. 1980. Equilibria in budget participation. Journal of Accounting Research (Autumn): 551-73. McClelland, D.C. 1951. Personality New York, NY: Win. Sloane Associates.

-1985. Human Motivation Glenview, IL: Scott, Foresman.

March, J.G. 1988, Decisions and organizations, Blackwell, Cambridge.

McRae, T. W. 1974. A Citational Analysis of the Accounting Information Network, Journal ofAccounting Research. 80-92.

Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. The accounting review, 10:813-829.

- 1985a. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. Accounting, Organizations and Society 10(2): 201-10.

- 1985b. *Control in Business Organizations* Marshfield: Pitman.
- 1985c, Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1):67-85.
- **Simons, R.** 1986, "Research and control in complex organizations: an overview", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 15, pp. 183-201.
- **Bruns, W. J. Jr.**, 1986. Measurements to cure management myopia. *Business horizons*, 29:56–64.
- 1989. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- **Manzoni, J.F.** 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64: 539–558
- 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297–313
- **Rockness, J.** 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.
- **Van der Stede, W. A.**, 2000. Ethical issues related to “results-oriented” management control systems. *Research on Accounting Ethics*, 6:153–169.
- **Van der Stede, W. A.** 2007. *Management control systems* (Vol. 2). Harlow, UK: Pearson Education Ltd.
- **Van der Stede, W. A., Lin, T. W., y Yu, Z.** 2011. Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of chinese and western firms practices. *European Accounting Review*, 20:639–667.

Mia, L. y R. Chenhall. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting Organizations and Society*, 10: 1-13.

Milani, K. 1975. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review* (April): 274-84.

Miliken, F.J. 1987. Three types of perceived uncertainty about the environment: state, effect, and response uncertainty. *Academy Manager Rev.*, 12 (1):133–143

Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* (April): 289-95.

- **y Parker, R.J.** 1998. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 5: 467 - 483

Novick, M. R., y C. Lewis. 1967. Coefficient alpha and the reliability of composite measurements. *Psychometrika*, 32:1, 1-13

Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* (July): 535-48.

Ramos-Rodríguez, A.R. y Ruíz Navarro, J. 2004. Changes in the intellectual structure of strategic management research: A bibliometric study of the strategic management journal, 1980-2000. *Strategic Management Journal*, 25:981-1004.

Schiff, M., y A.Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May): 50-62.

- 1970. The impact of people on budgets. *The Accounting Review* (April): 259-68.

Small HG. 1973. Co-citation in the scientific literature: a measure of the relationship between two documents. *Journal of the American Society for Information Science* 24: 265–269.

Staley, A. B., y Magner, N. 2007. Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: Testing a social exchange model in a government budgeting context. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10:159–182.

Van der Stede, W.A. 2000, The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6): 609-22.

Waller, W.S. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13(1): 87-98.

Weitzman, M. 1976, The new soviet incentive model. *Bell journal of economics*. (Spring):251-257.

- 1980. The 'Ratchet Principle' and Performance Incentives, *Bell Journal of Economics* (Spring): 302-308.

White, D.H. y McCain, K.W. 1998. Visualizing a discipline: an author co-citation analysis of information science, 1972–1995. *Journal of the American Society for Information Science* 49: 327–355.

Young, S.M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-42.

- yJ. Fisher, and T.M. Lindquist. 1993. The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting. *The Accounting Review* (July): 466-81.

PARTE II

La holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación: análisis de variables intervinientes.

2.1. INTRODUCCIÓN

La holgura presupuestaria, entendida como el exceso o carencia intencionada sobre las unidades presupuestarias necesarias para completar la tarea, ha sido estudiada desde la década de los sesenta (Cyert y March, 1963, Lowe y Shaw, 1968, Schiff y Lewin, 1968). A lo largo de su historia, la comunidad científica ha mostrado su interés a través de una investigación constante, abordando sus múltiples facetas. Esta producción ha tenido carácter internacional y ha estado basada principalmente en presupuestos de organizaciones de toda índole.

Este estudio, en base a estos precedentes, pretende, dentro de la creación de presupuestos de ejecución de obras de edificación, dilucidar cuales son las variables que realmente los gestores toman en consideración en la creación de holgura presupuestaria.

Este trabajo pretende el estudio de la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. En este ámbito concreto, de la industria de la construcción, se quiere indagar sobre aquellas variables de toda índole que pudieran ser decisorias en la creación de la holgura presupuestaria, entendiendo que estas variables específicas son limitadas al contexto. Por tanto, se estudia a la holgura presupuestaria en toda su diversidad, reconociendo las características que dentro de una organización posibilitan su aparición. Para con posterioridad detectar si todas ellas se encuentran en el ámbito concreto de los presupuestos de ejecución de obras de edificación.

Para ello, en primer lugar se realiza un estudio del ámbito de actuación a fin de conocer sus características definitorias, se quiere dar una breve visión de las organizaciones donde se desarrollan los presupuestos de ejecución de obras de edificación y sus características generales.

A continuación, dentro del mismo apartado se realiza una revisión de la literatura del estado de la holgura presupuestaria desde sus orígenes a la actualidad, con especial énfasis en las aportaciones de los autores más relevantes. Las tres áreas estudiadas coinciden con los ámbitos donde la investigación ha detectado la holgura presupuestaria, el ámbito organizacional, el individual y el entorno. Se abarca el amplio abanico de posibilidades donde la holgura presupuestaria se hace presente. En el apartado segundo se estudia la metodología a aplicar, fundamentando la idoneidad del estudio de caso. Para la mejora de la información obtenida y la reducción de las limitaciones que esta metodología conlleva, se pone especial interés en el diseño del mismo en todos sus aspectos, en especial en la elección de los gestores entrevistados.

En el apartado tercero se analizan los principales resultados, obtenidos de las entrevistas semiestructuradas realizadas en los ámbitos relacionados descritos. Los datos obtenidos son contrastados con los resultados en los estudios relacionados.

El cuarto apartado es dedicado a las conclusiones principales. Se fundamenta de forma pormenorizada la resolución de las variables realmente decisorias en base a los datos aportados por los gestores y contrastados con los estudios precedentes. Un último apartado es dedicado a las limitaciones encontradas y las futuras líneas de investigación.

2.2. MARCO TEÓRICO.

Cinco décadas de investigación sobre la holgura presupuestaria han dibujado un marco de acción multifacético y multivariado. Las investigaciones realizadas sobre organizaciones de diversa índole y en diferentes situaciones, han ido configurando un mapa con múltiples variables que influyen en la holgura presupuestaria. La mayoría de los estudios han focalizado sus investigaciones en función de aquellas acciones disfuncionales que pretendían comprender, y que, eran precursoras en la creación de holgura presupuestaria.

Partiendo de un amplio abanico de posibilidades donde la holgura aparece, se pretende una focalización de las mismas sobre el ámbito de los presupuestos de edificación. Dilucidando si todas las variables detectadas en la literatura están presentes en nuestro ámbito concreto.

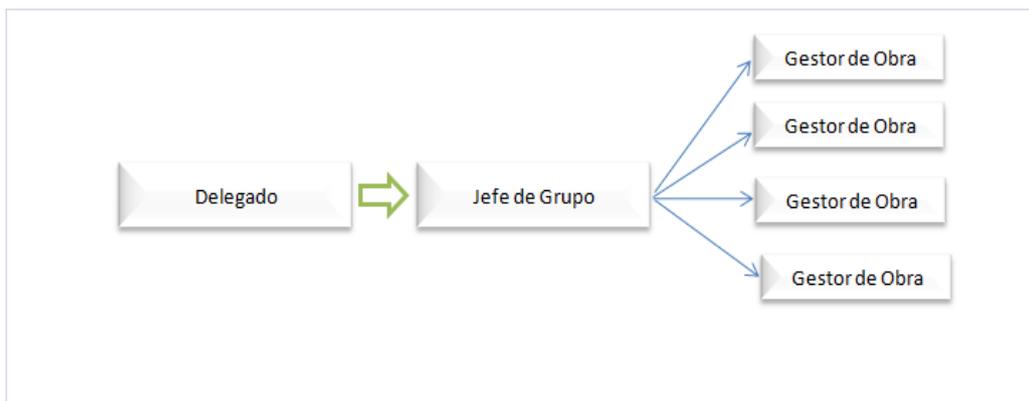
El estudio realizado se apoya en un contexto determinado como es el de los presupuestos de ejecución de obras de edificación, realizados por los gestores de obra en el seno de la industria de la construcción en España.

Brevemente, en relación a este tipo de organizaciones, se puede afirmar que sus estructuras organizativas y procedimientos suelen ser similares. Su estructura está formada por delegaciones, estas delegaciones abarcan un número determinado de provincias y su organismo superior es la delegación territorial. El volumen y expansión de la organización determinan por lo general el número de ellas por lo que estas estructuras son utilizadas por organizaciones de ámbito autonómico como nacional o internacional.

Cada delegación está formada normalmente por un delegado que tiene una serie de departamentos, que por lo general son: Producción, administrativo, contratación, prevención, medio ambiente y compras. En la producción se encuentran los gestores de obra, como responsables de la ejecución de las obras que suelen tener un jefe de grupo como inmediato superior.

Las organizaciones han funcionado en su actividad de ejecución edificatoria con presupuestos contratados, tanto a nivel de contratación pública como privada. Una vez adjudicadas las obras, el delegado designa a un gestor de la obra como responsable de la misma y encargada de llevar a cabo dicho proyecto. El gestor designado debe realizar un presupuestos de ejecución de la obra asignada, amén de otros informes y documentos colaterales como por ejemplo una planificación de producción, planes de prevención, plan de calidad, plan de compras, entre otros, como se establece en la Figura 2.1. De todos, el principal elemento de control del desempeño es el presupuesto elaborado por el gestor.

Figura 2.1. Línea de producción en la industria de la construcción.



Fuente: Elaboración Propia.

Los gestores de obra o jefes de obra tienen como principal función dentro de las organizaciones dedicadas a la edificación la ejecución de la obra asignada

manteniendo o reduciendo el coste presupuestado, finalizando los trabajos de acuerdo al contrato en tiempo y forma adecuada. La delegación tiene funciones de apoyo a través de los diferentes departamentos y control de la obra en todas sus facetas. El delegado y el jefe de grupo intervienen en las decisiones del jefe de obra y controlan en general su actividad y en particular ante la creación del presupuesto de obra, lo aceptan, rechazan o modifican.

Este presupuesto de obra y resto de documentos relacionados son la base de actuación prevista por el gestor de obra. El control de las actividades a lo largo de la ejecución de la obra es competencia en primer lugar del jefe de obra que debe asegurar las previsiones hechas o mejorarlas. El delegado y los departamentos de la delegación controlan el desempeño realizado por el gestor en las diferentes áreas de actuación, así como prestan colaboración en su caso.

El gestor de obra, a su vez, y en función principalmente del volumen a ejecutar, tiene en la obra asignada una estructura variable en la línea de la delegación. Por lo general, esta estructura crece o disminuye en función de lo previsto en el presupuesto y el volumen asignado. Así puede no tener a nadie en su estructura interna o tener uno o varios: administrativos, responsables de compras, responsable de prevención, responsable de calidad y medio ambiente, responsables de producción y personal de obra (encargados, capataces, gruiistas...).

El presupuesto una vez aprobado es un elemento vivo que irá confirmándose a lo largo de la obra. Por lo general el control y modificación del presupuesto de obra tiene una periodicidad mensual y está sujeto a actualizaciones cuatrimestrales. Estas actualizaciones suelen mejorar el presupuesto y comúnmente suelen aparecer dichas mejoras a final de año en obras de varios periodos y organizaciones con incentivos y mejoras anuales.

Nótense tres cuestiones importantes a tener en cuenta. Primero, la obra se configura como un apéndice de la delegación con el que no comparte ni siquiera el centro de trabajo y a la que debe rendir cuentas de su actuación. El segundo aspecto relacionado es la tendencia fiscalizadora de la delegación frente a las obras que en todo momento deben cumplir las directrices emanadas desde aquella. El tercer aspecto es la tendencia mayoritaria, en estas organizaciones, por la mejora continua de los presupuestos asignados, que en gran medida obligan al gestor a crear un presupuesto seguro desde el que poder mejorar.

El cuarto de los aspectos a considerar es el entorno de actuación. La enorme diversidad casuística de este tipo de proyectos deviene en cierta manera de varios aspectos a considerar. En primer término, no existen dos proyectos iguales, ni los proyectistas, ni los diseños y su posterior valoración son iguales en el tiempo, por lo que la información de experiencias anteriores en actividades parecidas siempre se debe de revisar.

Quinto, los escenarios de actuación son siempre diferentes no solo situacionalmente sino referidos también a su espacio temporal. Por lo que dos tipologías edificatorias similares por ejemplo dos bloques con parecido diseño, según su ubicación o año de ejecución, difieren en cuestiones de toda índole que por supuesto afectan al presupuesto.

Otros aspectos a considerar tienen que ver con el promotor privado o público, el tipo de dirección de obras, los efectos de la globalidad sobre algunos materiales, las demoras en cobros y pagos por elementos externos a la propia obra. Todos ellos se deben considerar, pues de hecho, pueden afectar de forma considerable al presupuesto en ejecución.

Una vez contextualizado el ámbito de trabajo de esta investigación se realiza una breve revisión de la literatura en base a los estudios realizados por los

investigadores y la relación con la holgura presupuestaria. De esta forma, el estudio de la holgura presupuestaria se ha dividido en tres ámbitos de actuación de forma predominante dentro de la organización; el funcionamiento organizacional, la actitud individual y el entorno donde se desarrolla el trabajo.

2.2.1. Funcionamiento organizacional y holgura presupuestaria.

En la búsqueda de los orígenes de la creación de holgura presupuestaria se encuentra, como no podía ser de otra forma, la organización empresarial. El presupuesto como base operativa, comenzó a ser una herramienta de primer orden. Elaborado preferentemente por los gestores que lo llevarían a cabo. Este presupuesto adolecía desde el principio de una serie de condicionantes que lo llevarían a presentar costes y producciones insuficientemente justificadas, Schiff y Lewin, (1970).

La organización cumplía los objetivos fijados, pero al ser estos flojos, perdían competitividad, empeoraban sus resultados y dificultaban el desarrollo de la organización. Los presupuestos ocultaban beneficios latentes, cuando la holgura era tratada como reservas de gestión. La empresa podía utilizar estas reservas en años negativos, si durante años anteriores existió esta previsión pudiendo hacer esfuerzos con este margen, Onsi (1973). De esta forma, se evitaban pérdidas al no sobrepasar el presupuesto mínimo. Las organizaciones funcionaban mejor a medio plazo y aumentaba su flexibilidad ante la incertidumbre (Merchant, 1985a).

Entre los estudios realizados la cultura organizacional tiene un papel preponderante, Nouri (1994). La cultura organizacional, en cierta medida, influye en la pérdida de autonomía, en aras de una normalización en los procedimientos y actitudes, que puede crear actitudes holgadas que sintonicen con la organización amén de sacrificar los medios a menudo no deseados.

Aún así, ha sido identificada también como reductora de la holgura presupuestaria.

La participación en los presupuestos es una variable influyente en la determinación de la creación o no de la holgura, desde este punto de vista las investigaciones han encontrado relaciones, aceptándola mayoritariamente como, desencadenante de procesos, donde la holgura presupuestaria es alterada. El control organizacional suele estar acompañado por otras características que le determinan su posicionamiento frente a la holgura. La información privada y su tratamiento por parte de los empleados de una organización es el desencadenante, entre otros, de la asimetría en la información y las posibles consecuencias derivadas de esas carencias comunicativas. Las investigaciones relacionan a la comunicación de forma estrecha con la participación en los presupuestos y su influencia en la holgura presupuestaria Young (1985a).

El control presupuestario es estudiado por su implicación en la holgura bajo supuestos del control primario de desempeño, falta de comunicación y otras asociaciones determinantes. También ha sido investigada la incertidumbre, como un escenario propicio a la holgura. La incertidumbre puede estar acompañado de otros factores que la predisponen como la aversión al riesgo, la participación, la variabilidad de la tarea o los incentivos y compensaciones, Young et al. (1993). En cualquier caso, nos encontramos con un amplio espectro donde la investigación ha clarificado en parte sus protocolos posibles de actuación. En la tabla 2.1 se relacionan las variables más relevantes en el campo de la holgura presupuestaria asociadas al funcionamiento organizacional.

Tabla 2.1. Aportaciones del funcionamiento organizacional a la H.P.

	Autores	Principales aportaciones.	Relación con la holgura
La cultura organizacional	Nouri (1994)	Alto compromiso basado en una cultura organizacional fuerte disminuye la holgura	-
	Gagliardi (1991)	Existe mayor propensión a desarrollar holgura en función del énfasis que la ética tenga en la cultura de su organización.	+
	Kazandjis (1980)	Una cultura organizacional más flexible en relación a los presupuestos puede reducir la propensión a la holgura. Si los presupuestos pueden ser reconsiderados y modificados durante su periodo de vigencia se evitarían posibles necesidades surgidas de la rigidez y el " margen de maniobra " sería lo suficientemente amplio, al mismo tiempo, que serviría para reducir la incertidumbre que surge de la perspectiva de quedarse sin recursos críticos .	-
La participación	Brownell (1982)	Si la participación es tratada como la capacidad de un gerente para ejercer alguna influencia en el proceso de fijación de objetivos, ello conlleva cierto control sobre los resultados de un proceso de toma de decisiones .	-
	Schiff y Lewin (1968)	los gestores (que comprenden y aceptan dicho tablero de juego), se esfuerzan por influir en los criterios de rendimiento establecidos como objetivos en sus presupuestos, para conseguir, primero su realización con facilidad y segundo altos rendimientos de cara a los incentivos. Como resultado, las negociaciones de presupuestos comprenden cantidades variables de holgura.	+
	Onsi (1973)	Sostiene como uno de los resultados de la participación, que los gerentes tienen menos necesidad de crear holgura. El efecto positivo de la participación puede traducirse como una confianza en el grupo de trabajo, donde la necesidad de holgura se reduce en su parte protectora, creando solo aquella que se puede justificar en función de factores exógenos de difícil previsión.	-
	Magee (1980)	La rentabilidad de los propietarios sin la participación puede ser mayor que con una alta participación.	+
	Young (1985a)	En organizaciones con una configuración participativa a nivel presupuestaria, la presión social puede influir en los subordinados construyendo o no holgura. En la relación información-participación, advirtió que la existencia de información privada en conjunto con la participación, puede dar lugar a la construcción de holgura.	+
	Lukka (1988)	Un alto grado de participación proporciona a los administradores subordinados, la oportunidad de participar directamente en la creación de holgura, mientras que una baja participación restringe las oportunidades.	+
El control organizacional	Merchant (1985a)	La holgura puede ser reducida mejorando esta posibilidad de detección y quizás esto pudiera lograrse invirtiendo más en sistemas de información proporcionando de esta forma una supervisión más	-

		cercana a la realidad, también fruto de sus estudios se inclinaba hacia la mayor frecuencia de auditorías.	
	Van der Stede (2000)	Los controles presupuestarios rígidos reducen holgura presupuestaria. Dicha holgura reducida hace objetivos más difíciles de alcanzar, lo que puede conducir gerentes a preocuparse principalmente sobre las acciones que afectan a los resultados a corto plazo del presupuesto.	-
	Otley (1978)	Los hallazgos sugieren que los gestores sujetos a controles presupuestarios menos rígidos de la alta dirección, les permite construir holgura, lo que parece en línea con la flexibilidad requerida a estrategias de medio o largo plazo.	-
La comunicación	Chow et all (1988)	En muchos casos, a nivel de presupuestos los subordinados tratan de usar la información en la manipulación del presupuesto.	+
	Baiman y Sivaramakrishnan (1991)	Cuando existe asimetría en la información a diferentes niveles, los subordinados, que suelen ser los poseedores de los datos más cercanos a la realidad, pueden falsificar o retener a sus directores parte o la totalidad de la información de base local, lo que puede llevar a presupuestos con holgura.	+
	Waller (1988)	Si los subordinados creen que la comunicación de información privada se va a emplear en la elaboración de normas, para su evaluación del desempeño, pueden tener un incentivo para desviar sus comunicaciones, y de esta forma, facilitar el establecimiento de normas relativamente fáciles.	+
La evaluación limitada al presupuesto	Hopwood (1972)	Los directivos evaluados en organizaciones con un estilo limitado al presupuesto eran más propensos a estar involucrados en un comportamiento disfuncional, en comparación con otros estilos.	+
	Onsi (1973)	Los administradores crean holgura para satisfacer los requisitos de realización del presupuesto origen.	+
	Drury (1985)	Si se utiliza un estilo de evaluación limitado al presupuesto, el sesgo sustancial en el proceso presupuestario es probable que ocurra y este sesgo puede provocar holgura.	+
La incertidumbre	Galbraith (1974)	La incertidumbre puede influir sobre la aparición de la holgura en concreto en los presupuestos establecidos participativamente.	+
	Onsi (1973)	Los gestores dan dos razones para la creación de holgura (a) ...(b) como cobertura contra la incertidumbre.	+
	Young et al. (1993)	Las preferencias de riesgo en los individuos, la incertidumbre y otros factores, son comúnmente causantes de elección de estándares por debajo de sus mejores estimaciones.	+

H.P.: Holgura presupuestaria.

Fuente: Elaboración propia.

2.2.2. Actitud individual y holgura presupuestaria.

Los investigadores constataron la existencia de holgura, motivada por la necesidad de cumplimiento de objetivos relacionados con diferentes motivaciones, (Williamson 1964; Schiff y Lewin, 1968 y Lowe y Shaw, 1968)..

La holgura fue encontrada de múltiples formas y en diferentes contextos ampliando si cabe más el abanico de posibilidades. Los incentivos y compensaciones son una tónica dominante en las investigaciones. Numerosos hallazgos relacionan la holgura presupuestaria con los incentivos y compensaciones.

Las motivaciones personales, tanto internas como externas, están presentes en toda toma de decisiones, y por ello, la investigación ha volcado sobre ellas gran atención, Pfeffer (1982). A las cuantiosas relaciones que se establecen con la holgura presupuestaria, se añade la dificultad que entrañan dichas variables para ser detectadas. La ética relacionada con la holgura presupuestaria trata de abordar la difícil situación que generan los comportamientos disfuncionales y su base ética, Merchant y Van der Stede (2007). Suele estar asociada a otros caracteres en su vinculación con la holgura presupuestaria. En la tabla 2.2 se muestran las principales aportaciones de la actitud individual a la holgura presupuestaria.

Tabla 2.2. Aportaciones de la actitud individual a la H.P.

	Autores	Principales aportaciones.	Relación con la holgura
cumplimiento de objetivos	Williamson (1964)	Los gerentes trataban de influir en el proceso presupuestario y conseguir holguras en los mismos.	+
	Schiff y Lewin (1968)	Los objetivos de ventas son de fácil alcance de forma generalizada por los gestores, con la consiguiente relajación en el esfuerzo de mejoras reales de los mismos.	+

	Lowe y Shaw (1968)	Los gerentes para facilitar el cumplimiento de los objetivos no solo se introducen holguras sobre los costes del presupuesto, también se encuentran en las ventas.	+
Incentivos y compensaciones	Weitzman (1976)	El problema de los incentivos estáticos, por lo tanto, crea e incorpora la tendencia (holgada) por falsedad del objetivo.	+
	Merchant (1985a)	Un sistema formal de presupuestos, que incluye requisitos para las explicaciones de varianzas y recompensas vinculadas a la ejecución del presupuesto, parece que no, por sí mismo, es suficiente para aumentar la propensión a crear holgura. Pero en combinación con la necesidad de tomar medidas para reducir los gastos reales esta propensión aumentaría.	+
	Pfeffer(1982)	Las organizaciones actúan utilizando los incentivos para obtener de los gestores los resultados previstos, esta guía de la conducta del gestor a favor de la consecución de fines olvida o deja al margen, a veces los medios empleados .	+
Motivación	Ferris (1977)	La satisfacción en el trabajo y el desempeño laboral tienen una relación positiva que bien puede estar relacionada con actitudes proclives a la honestidad presupuestaria y patrones afines.	-
	Hirst (1981, 1983)	El locus de control externo en los gerentes es un carácter motivacional hacia creación de holgura, al experimentar niveles significativos de estrés en el trabajo. Estas y otras disfunciones en la toma y ejecución de decisiones personales, pueden hacer prevalecer la idea de comportamientos tendentes a la manipulación de este colectivo entre otras razones, para recibir evaluaciones favorables.	+
	Pfeffer(1982)	Las organizaciones actúan utilizando los incentivos para obtener de los gestores los resultados previstos, esta guía de la conducta del gestor a favor de la consecución de fines olvida o deja al margen, a veces los medios empleados .	+
Ética	Merchant y Van der Stede (2007)	Comportamientos no éticos como la manipulación de datos suelen aparecer en los sistemas de gestión de control que incluyen mecanismos de medición del desempeño. Durante estas etapas de medición del desempeño, los gerentes pueden tratar de mostrar una mejor gestión que la realmente realizada. Esta acción puede ser llevada a cabo mediante la manipulación de los indicadores de rendimiento.	+
	Hirst (1981, 1983)	El locus de control externo en los gerentes es un carácter motivacional hacia creación de holgura, al experimentar niveles significativos de estrés en el trabajo. Estas y otras disfunciones en la toma y ejecución de decisiones personales, pueden hacer prevalecer la idea de comportamientos tendentes a la manipulación de este colectivo entre otras razones, para recibir evaluaciones favorables.	+
	Whitener, Brodt, Korsgaard y Werner (1998)	Las razones que hacen que los gestores creen holgura presupuestaria y manipulen los datos es el temor de ser injustamente tratados por su empresa y, en particular, por los superiores que evalúan su desempeño. Por tanto, cuando los directivos confían en sus jefes, son menos propensos a desarrollar estos comportamientos, ya que "la confianza refleja la expectativa o creencia de que la otra parte va a actuar con benevolencia.	+

H.P.: Holgura presupuestaria.

Fuente: Elaboración propia.

2.2.3. El entorno y la holgura presupuestaria.

Las variables del entorno o ambientales son estudiadas principalmente como elementos exógenos que la organización tiene que conocer o prever. Este conocimiento, con frecuencia, obliga a los gestores a emplear tiempo y recursos. Dos son los aspectos sobresalientes en relación a la holgura en los presupuestos de los gestores de la organización.

De un lado la incertidumbre ambiental ha sido el gran tema de debate desde múltiples trayectorias indagatorias (e.g. Lawrence y Lorsch, 1967; Duncan, 1972; Merchant, 1985a; Van de Heijden et al. 2002 y Davila y Wouters, 2005). La indagación al respecto ha tratado de definir y clarificar en primer término la definición y sus diferencias otras variables como el riesgo con el que comparte de una u otra parte espacio. Otras líneas de investigación han trabajado su reducción como relación positiva con la reducción de la holgura. Dentro de la percepción del entorno y los procesos de planificación la incertidumbre como motor de holgura tiene un papel central como se expone en la Tabla 2.3.

Del otro, pero en relación con el anterior, la información ambiental, tiene relaciones sólidas con la comunicación en la organización, el control y sus sistemas, el riesgo, la incertidumbre... en cualquiera de sus versiones. La información ejerce una gran presión sobre la holgura, Merchant y Van der Stede(2003). De igual manera, la desinformación es un problema en el seno de las organización de pronóstico incierto y con complicaciones para su erradicación por constituir en la mayoría de los casos un modo de operar disfuncional pero arraigado en la organización. Como base de una parte de la incertidumbre suele estar relacionada con holguras a menudo de carácter

protector. En la tabla 2.3, como fruto de la revisión de la literatura, se aportan las principales aportaciones del entorno a la holgura presupuestaria.

Tabla 2.3. Aportaciones del entorno a la H.P.

	Autores	Principales aportaciones.	Relación con la holgura
Incertidumbre ambiental	Gabriel (1978)	Para responder con eficacia a las influencias externas, una organización necesita tener recursos ociosos que pueden ser objeto de uso, si es necesario.	+
	Cyert y March(1963)	Si los gestores tienen un alto grado de incertidumbre acerca de la naturaleza del entorno de la organización, les será muy difícil identificar amenazas y oportunidades con algún grado de confianza. Dado el hecho de que el contexto del entorno no es bien entendido y , es a su vez poco confiable, los gestores pueden optar por varias estrategias genéricas destinadas a proteger a las funciones clave de la organización, como la creación de recursos holgados que pueden llegar a ser comunes en este tipo de circunstancia.	+
	Davila y Wouters (2005)	La holgura presupuestaria no se crea de manera indiscriminada, sólo cuando la atención a los objetivos alternativos lo exige. Estas ideas trazan un uso sofisticado de los presupuestos que va más allá de las aplicaciones más tradicionales.	+
	Kren y Liao (1988)	Argumentaron que la capacidad de los sistemas de información de gestión para identificar holgura depende del nivel de incertidumbre en el entorno operativo de la organización. Si la incertidumbre es alta, se considera que es más difícil para el sistema de información para distinguir entre los errores de previsión como resultado de eventos imprevistos y holgura.	+
	Bourgeois (1981)	La holgura proporciona un "amortiguador interno" para minimizar las interrupciones del flujo de trabajo, proporcionando de este modo a los administradores, un margen de maniobra que permita adaptarse y dar respuesta a la incertidumbre.	+
Información del entorno	Merchant y Van der Stede(2003)	Los presupuestos que son el objetivo de la holgura presupuestaria, tienen entre sus potenciales motivadores la información derivada del entorno, puesto que de ello depende en parte un presupuesto con bases solidas y confiables	+
	Mia y Chenhall (1994)	Si los administradores utilizan la información suministrada por los sistemas de contabilidad de gestión de amplio alcance, consiguen ventajas en sus tareas de gestión y mejoran su rendimiento. Los beneficios del uso de estos sistemas de mejora de información reducen y aíslan la incertidumbre.	-

H.P.: Holgura presupuestaria.

Fuente: Elaboración propia.

La revisión de la literatura aplicada al ámbito concreto de la holgura en los presupuestos de ejecución de obras, pone de manifiesto que la holgura presupuestaria puede estar sujeta a múltiples variables pero no necesariamente todas las variables halladas se encuentran actuando simultáneamente como precursoras de la holgura presupuestaria. De hecho, normalmente dependen del funcionamiento de la organización, la actitud de los individuos o el entorno para que aparezcan.

Este estudio se realiza sobre los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Dichos presupuestos son realizados por los gestores de obra, en organizaciones vinculadas a la industria de la construcción y en entornos fijados por la situación de las obras. Este es el marco de actuación, donde el gestor es una pieza clave como creador del presupuesto, dentro de la organización a la que pertenece y el entorno del centro de trabajo donde se desarrollara el presupuesto realizado. En consecuencia cabe esperar que:

Proposición 1: No todas las variables relacionadas con la Holgura Presupuestaria se encuentran presentes de forma significativa en los presupuestos de ejecución de obra de edificación.

2.3. METODOLOGÍA.

El objeto de este estudio previo es poder llevar las variables detectadas al terreno de la holgura presupuestaria en la ejecución de obras de edificación. Estas variables seleccionadas serán las que finalmente sean expuestas para el contraste de las hipótesis planteadas. Con ello se pretende conseguir definir y

concretar las variables realmente decisivas en los presupuestos de obras de edificación.

Para ello hemos realizado un estudio de caso. La investigación ha puesto de manifiesto la idoneidad de este tipo de estudios cuando se requiere por parte de especialistas, la concreción en los puntos de actuación. Permite explorar las variables decisorias en nuestra materia concreta. Estudios de caso han sido utilizados en el ámbito de la holgura presupuestaria (Lukka, 1988; Dunk y Perera, 1997; Elmassri y Harris 2011). Este método proporciona la oportunidad de comprender mejor la relación entre la holgura y las variables que influyen, de forma decisoria, ya que facilita la investigación mediante la obtención de información de primera mano (Gordon y Narayanan , 1984 ; Merchant, 1985c ; Otley, 1980).

Los datos de investigaciones de casos, recogidos a través de entrevistas o reuniones de discusión, pueden proporcionar mayor profundidad sobre los temas tratados, como se desprende de los trabajos relacionados con la holgura presupuestaria de Merchant y Simons (1986) y posteriormente McKinnon (1988) , entre otros. La búsqueda de variables que influyan en la holgura presupuestaria trata de acercarse a las dinámicas reales de actuación. Se trata de explorar el camino de la holgura por parte de los creadores de la misma, en su propio contexto. Para ello, el estudio de caso puede hacer frente a las relaciones complejas que no se pueden ilustrar fácilmente a través de un modelo causal simple o mediante pruebas estadísticas (Yin, 1994).

Como señalaron (Langevin y Mendoza 2013), los estudios cualitativos basados en entrevistas o estudios de caso no deben ser pasados por alto, ya que pueden ayudar a entender mejor cómo las percepciones y actitudes toman forma. No se debe olvidar que la entrevista, sobre todo cuando esta se realiza cara a cara, es un potente descriptor que combina la palabra su entonación y gesticulación.

En relación a la duración, las entrevistas nunca superaron las dos horas de duración, dichas entrevistas fueron realizadas entre octubre y diciembre de 2013 de forma individualizada y en sitios pactados fuera de la organización. Los entrevistados fueron seleccionados a través de la red profesional LinkedIn: España. El primer contacto se estableció por teléfono o correo electrónico. Las condiciones de la entrevista una vez comunicadas fueron aceptadas.

Para la detección de las variables independientes que son determinantes en la creación de la holgura presupuestaria de los presupuestos de ejecución de obras de edificación, se ha elegido a los gestores de obra o jefe de obra como los especialistas sobre los que se realizará el estudio de caso. Esto se debe a las funciones esenciales de creación y ejecución del presupuesto que tienen los gestores de las obras.

2.3.1. Diseño y características

Este estudio de caso utilizará como instrumento principal la entrevista a especialistas en gestión de obras de edificación. Los gestores de obra son los creadores principales de los presupuestos de obras en las organizaciones dedicadas a la edificación y sus máximos responsables. Los gestores de obra son los sujetos del estudio y para su selección se adoptaron una serie de características que garantizan un perfil de especialista en la materia a tratar. Basándonos en investigadores que habían optado por este método indagatorio (Cunningham, 1992; Keating, 1995; McKinnon, 1988; Silverman, 1985, 1993; Yin, 1994; Dunk y Perera, 1997), adoptamos una serie de medidas de procedimiento en la realización de las entrevistas que los entrevistados aceptaron. Con todo ello, se mejoró la fiabilidad y la validez del estudio. Los gestores de obra seleccionados han reunido las siguientes características:

-- Los gestores debían haber realizado su labor profesional en el ámbito de la construcción y dentro de este en el específico de la edificación. Por tanto su relación como gestor o jefe de obra de edificación tenía que estar ligada a organizaciones cuya actividad principal es la construcción. Consiguiendo que todos los entrevistados hubieran realizado sus presupuestos como empleados de una organización y eliminar la posible interpretación de trabajadores no vinculados a una organización.

- Los gestores de obra debían ser los creadores principales del presupuesto de ejecución de la obra de edificación. En cualquier caso, la participación era admitida al estar dentro de una dinámica organizacional. En la mayoría de las organizaciones dedicadas a la edificación prevalece una estructura delegada, con un funcionamiento similar he indicado en la introducción. Para la realización y ejecución de una obra determinada el máximo responsable es el gestor de esa obra determinada, que tendrá que rendir cuentas por medio usualmente de un presupuesto aceptado por sus superiores. Este presupuesto aceptado suele ser fruto del gestor, con ayudas de otros departamentos como compras, contratación y el propio proyecto. Este presupuesto es responsabilidad del gestor de la obra o jefe de obra. Esta circunstancia hace que el entrevistado sea la persona idónea para el estudio de las variables que influyen en la holgura presupuestaria.

- Los gestores de obra seleccionados deben estar ligados profesionalmente al ámbito específico de la construcción y a su rama de edificación. Ello implica dos cuestiones. La primera es la adquisición de estudios acorde a la materia objeto de entrevista por parte de la persona seleccionada. En nuestro caso serían estudios en Arquitectura Técnica, Arquitectos o Ingenieros de Edificación. Aunque la ley al respecto no establece estas categorías de forma exclusiva, son estos los perfiles idóneos ya que su formación académica está singularmente encaminada a este tipo de ámbito profesional.

- Las obras presupuestadas debían ser del ámbito de la edificación, evitando así los diferentes comportamientos que pudieran derivarse de otras tipologías constructivas como la obra civil. No obstante se permitió que los gestores hubieran tenido presupuestos con capítulos dedicados a la obra civil, siempre que el cuerpo principal presupuestado fuera el edificatorio.

- Los gestores de obra debían de haber trabajado en varias obras y por ello estar habituados y especializados en la creación de presupuestos y su posterior ejecución. Esta característica solicitada a los entrevistados mejoraría la calidad de las respuestas dadas al disponerse de varias experiencias en cada sujeto y elimina el posible sesgo de una variable extraña como es la falta de experiencia adecuada.

- Los entrevistados debían haber trabajado para diferentes superiores. De esta forma a la suma de experiencias presupuestarias se suma la experiencia relacional con varios superiores. La experiencia con diferentes superiores es demandada para evitar comportamientos marcados por un solo estilo de control por parte del superior.

- Todos los entrevistados debían haber trabajado dentro del ámbito nacional. Evitando de esta forma el sesgo cultural que como se ha demostrado puede condicionar las respuestas. Los estudios han demostrado que la cultura nacional influye en la forma como los individuos reaccionan por ejemplo a los sistemas de control gerencial (e.g. Merchant, Van der Stede, Lin, y Yu, 2011).

Con el cumplimiento de las características que habilitan al entrevistado como gestor de obras especializado en edificación, se garantiza la idoneidad de la entrevista en relación a la calidad exigida por el entrevistado, posibilitando el uso de la información que pueda aportar. Posteriormente se realizó un contraste de las entrevistas pues los entrevistados parten de una serie de

características comunes que les hacen estar en igualdad de condiciones. Estos condicionantes ponen de relieve que los sujetos entrevistados perciben y conviven dentro de su desarrollo profesional con experiencias similares. Los gestores seleccionados, por tanto, han tenido que afrontar situaciones similares de forma continuada.

El grado de especialización y las características exigidas, permiten asegurar una alta fiabilidad de la entrevistas, en relación a la experiencia y otros atributos demandados. El número de entrevistados necesarios, gracias a la exigencia en los candidatos, se ha podido reducir, al detectarse homogeneidad en las contestaciones desde las primeras entrevistas, siendo finalmente seis las realizadas. No fue necesario, por ello, la realización de más entrevistas, al tener clarificada las variables con un grado aceptable, derivado de la concordancia en la mayoría de las cuestiones planteadas por los diferentes encuestados.

El primer contacto con los entrevistados fue realizada a través del teléfono o por medio de correo electrónico, la selección de candidatos idóneos fue realizada en base a las características anteriormente descritas, los candidatos fueron localizados a través de la red de contactos profesionales LinkedIn: España. Este primer contacto también se utilizó para poner en conocimiento las condiciones de la entrevista. Dichas condiciones generales serían:

- La entrevista sería personal para conseguir un enriquecimiento de la observación y poder analizar pautas conductuales a la información verbal recibida.
- La duración de la entrevista sería entre hora y media y dos horas, para evitar una sobre carga de tiempo y fatiga del entrevistado.

- Se utiliza grabación de la voz y anotaciones de la información recibida, pero siempre tratando de evitar las reticencias a estos medios que pudieran cohibir o incrementar la deseabilidad social de las respuestas dadas.

- Se realizarían en un espacio diferente al propio de la organización para mejora de la confiabilidad.

- La información recibida no sería transmitida a la organización y su identidad sería anónima, dicha información solo sería utilizada para este estudio de caso y eliminada posteriormente, mejorando igualmente la revelación veraz en consonancia con Van der Stede (2000).

- Se comunicó que el propósito y la idea central del estudio estaría relacionado con los presupuestos de ejecución de obras de edificación, para no hacer evidente a la holgura presupuestaria. Tratando de minimizar el sesgo de deseabilidad social, Dunk y Perera (1997).

Se adoptan las estrategias mencionadas y siguientes en base a las investigaciones precedentes (e.g. Van der Stede, 2000; Elmassri y Harris, 2011)

- Primero una duración suficiente para hacer frente a las preguntas de investigación.

- Segundo, la toma de múltiples observaciones que en este caso fueron de seis gestores, como se ha indicado el grado de uniformidad de los especialistas fue suficiente.

- Tercero, la mejora de la confiabilidad y la empatía por la que se adoptaron varias medidas referidas anteriormente.

- Cuarto, la transcripción de las entrevistas para poder analizar y contrastar unas a otras.

Las entrevistas realizadas fueron semi-estructuradas, como medio para la mejora de la validez de los datos (Silverman, 1985) y abierta a posibles derivas y cuestiones laterales que pudieran ir apareciendo. El cuerpo principal de la entrevista abordó, además de los datos generales, veinticuatro cuestiones ordenadas en cuatro bloques: La organización, el gestor, el entorno y la ejecución. El último bloque de ejecución fue creado para profundizar en las actitudes en la fase de ejecución con evidentes connotaciones sobre el proceso presupuestario.

Las cuestiones abiertas planteadas en la entrevista se han desarrollado a partir de cuestiones utilizadas en estudios anteriores y adaptadas al contexto del trabajo. Éstas tienen su base en los estudios de caso precedentes como: Lukka (1988), Dunk y Perera (1997) y Elmassri y Harris (2011). Además de otros estudios que por su relevancia se han tenido en cuenta como los de Onsi (1973), Merchant (1985) y Van der Stede (2000). El cuerpo de cuestiones utilizadas en estos trabajos se ha adaptado a las necesidades de este estudio de caso.

Se desarrolla a continuación la entrevista por bloques y las estrategias seguidas en cada uno de ellos.

Datos Generales.

Se pidió a los entrevistados sus datos generales. Se adoptó esta estrategia para realizar una entrada suave sobre cuestiones de fácil contestación. En este sentido se preguntó por sus años de experiencia, edad, organización, el estilo de control y la existencia de políticas de incentivos. Se trata de conseguir un clima adecuado desde la normalidad de una entrevista convencional.

Tres objetivos se pretendían conseguir con este primer bloque: primero aumentar la empatía y tranquilidad para afrontar los siguientes bloques, segundo clarificar su experiencia y por último corroborar la dependencia del gestor al presupuesto como herramienta principal y su vinculación a los incentivos.

La Organización.

Un total de once cuestiones fueron planteadas en relación con la organización, siendo el bloque más denso. El bloque está diseñado con la idea de servir como explicación de los procedimientos en relación a la presupuestación, su creación, los agentes intervinientes, la influencia del presupuesto de contratación, el seguimiento y la consecución de resultados. La estrategia seguida pretendía conseguir que a cada cuestión le siguieran preguntas que pudieran imprimir el énfasis suficiente para determinar si alguna variable descrita intervenía. Por tanto, las cuestiones procedimentales dieron pie a otras cuestiones más específicas que aportaran la información requerida.

El Gestor.

Solo cuatro cuestiones fueron planteadas para evitar que el entrevistado pudiera percibir demasiada intencionalidad hacia él. Su análisis personal era necesario para poder ver qué motivaciones, ética y otros factores podían influir en sus decisiones. Se le plantearon cuestiones de interpretación y de actuación personal consiguiente, para poder establecer patrones de coherencia entre principios y actitudes.

El Entorno.

Tres cuestiones se plantearon para el estudio de las variables que estuvieran motivadas por el entorno, su incertidumbre y la información ambiental. Los

aspectos tratados fueron la influencia de las condiciones de contratación sobre el presupuesto y las incertidumbres que puedan crear agentes externos de toda índole. Se quiere indagar sobre la posición del gestor en relación al entorno de trabajo y como este repercute en la holgura presupuestaria.

La Ejecución

Cinco cuestiones se plantearon sobre la práctica presupuestaria en su puesta en acción. Estas cuestiones son relevantes pues indican de forma más clarificadora y directa los comportamientos del gestor y su actitud o percepción sobre puntos concretos. En esta última parte, se habla explícitamente de las reservas de gestión, para tratar de esclarecer su presencia y comportamiento. Se deja en último lugar para evitar un efecto de cohibición temprana que podría aumentar reservas en la información facilitada

2.4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.

En este apartado se analizará la información recogida de las seis entrevistas realizadas a los gestores de obra que han sido identificados como especialistas en la materia. El estudio de caso es utilizado como instrumento para poder concretar las variables que los especialistas con su información nos ponen de relieve. Estas variables son la base de las proposición planteada. Como se ha apuntado en la metodología, además de los datos generales, se establecen veinticuatro cuestiones ordenadas en cuatro bloques: La organización, el gestor, el entorno y la ejecución, por lo que abordaremos el análisis de resultados en los mencionados bloques.

Datos Generales

- Los datos generales nos dan un promedio de 36 años con edades comprendidas entre los 32 y 41 años. Promedios similares fueron utilizados por ejemplo en Dunk y Perera (1997). Su experiencia media, como gestores de obra, es de 10 años, con un mínimo en 8 años y un máximo en 15 años. Elmasrri y Harris (2011) realizaron sus entrevistas a gestores con experiencia en el cargo de dos a siete años y un promedio de 4,5 años.

- Todos los entrevistados han afirmado que los presupuestos de ejecución de obra son el medio primario de control de su desempeño al frente de las obras. Estos sistemas de control están arraigados en las organizaciones, son sistemas tradicionales de control de gestión que se basan en medidas financieras con objetivos a menudo expresados en términos de costos, márgenes, beneficio neto... (Chenhall y Langfield-Smith, 2007). Es importante resaltar que uno de los entrevistados, manteniéndose de acuerdo con el resto en el valor predominante del control en base a presupuestos, advirtió de otras valoraciones, en este sentido, J1E afirmó que "...era el más importante pero no el único, ya que existían otras valoraciones como la gestión del tiempo o la relación con el cliente. Aunque si el presupuesto no iba bien las cosas iban mal por muy bien que hicieras el resto". Esta declaración se encuentra en relación con el estudio de Kaplan y Norton (1996), quienes afirmaron que los sistemas de evaluación que tengan en cuenta tanto medidas financieras como no financieras, ofrecen una visión más completa del desempeño del gerente.

- En cuatro de las seis entrevistas existían incentivos además del salario. Los incentivos y las compensaciones están relacionados con la holgura presupuestaria y ya Williamson en 1964, informa sobre la influencia del gestor sobre el presupuesto para el cumplimiento del mismo y la consecución de los bonus. Pero no todas las investigaciones relacionan de forma positiva los incentivos y la holgura presupuestaria. Así, Evans, Hannan, Krishnan y Moser (2001) realizaron un estudio relacionado y basado en la honestidad en la presentación de informes de gestión, señalando que pese a crear condiciones para poder mentir sin repercusión e incluso incentivarla con recompensa, la honestidad prevalecía. Los incentivos son, a tenor de la literatura, una variable influyente en la holgura y predominante cuando existe tal condición pero su fuerza no está clara y otros factores éticos le influyen.

La Organización

- Dentro de los procedimientos presupuestarios los entrevistados son unánimes al declarar como máximos responsables en la creación del presupuesto sus seguimientos y actualizaciones que los diferentes sistemas de control tienen establecidos según la organización, pero que tiene estrecha similitud. De esta forma se confirma que los procesos de creación y seguimiento son similares. En cuanto a la participación por parte de otros subordinados o departamentos manifiestan que es escasa o nula.

- Los presupuestos se elaboran sin tener en cuenta, o con baja relevancia, el presupuesto de estudio previo usado para la licitación y contratación de las obras. Estos presupuestos no son comparados. A este respecto J2E señaló que "El presupuesto de estudio no servía. Se admitía el presupuesto por debajo de estudio y sus mejoras. Normalmente el presupuesto de estudio solo servía para coger la obra y sus bajas de contratación invalidaban el presupuesto para poder servir de base de estudio al jefe de obra". No obstante, los entrevistados manifiestan que era normalmente mejorado, J3E manifestó

"Es un presupuesto base que no tenía relevancia pero que siempre se mejoraba. Era un presupuesto límite si se quiere, yo nunca empeoré mi presupuesto inicial en relación al de estudio". y J6E nos aclara este controvertido punto "El presupuesto de estudio, en las dos últimas empresas en las que he estado, es la referencia origen, ya que la baja de contratación y el riesgo que asume la empresa parten desde él. Según mi experiencia, el presupuesto de estudio suele ser más optimista que el primer presupuesto del jefe de obra, lo que cual hace presentar ante la dirección de la empresa los riesgos que se asumen, mejoras, cambios, objetivos. En alguna empresa los superiores más cercanos si nos obligaban a dar resultados más optimistas que los resultados que arrojaban nuestro estudio de la obra. En algún caso esto desembocó en problemas de justificación ante la dirección de la empresa por parte de toda la cadena de mando, incluido yo como jefe de obra".

Los entrevistados ponen de manifiesto tres cuestiones. Primero el presupuesto del gestor es responsabilidad del gestor, pero en relación al estudio previo de contratación, el presupuesto del gestor de obra tiene limitaciones impuestas por el estudio previo. Estas limitaciones implican la mejora del mismo como condicionante principal. Esto sugiere que la contratación que es responsabilidad directa de los superiores no puede ser empeorada o puesta en entredicho y esto puede obligar a la manipulación de datos.

- Las mejoras en los resultados se dan en todos los casos siendo dispares desde un 3% hasta un 28%, el promedio de mejoras está entre el 10% y el 20%. Se percibe un alto beneficio en comparación con el presupuesto inicial y la ausencia práctica de presupuestos iniciales que con posterioridad fueron corregidos a la baja. Esta consideración, unida a la realización del presupuesto con la única figura del gestor en la creación pormenorizada del mismo, puede ser una evidencia de las reservas de gestión poco justificadas que sirven con posterioridad para la mejora del presupuesto (por ejemplo la creación de precios por encima del valor real de mercado).

- Se les pidió que informaran sobre cómo podían defender el presupuesto dado, ¿qué herramientas usan de forma predominante? En este sentido, todos parten de la idea de un estudio serio como base de un presupuesto sólido, para posteriormente, en fase de ejecución establecer de forma predominante el control preventivo de los costes y la producción. Ante esta cuestión J1E dice "...un buen estudio para conocer lo que tienes que ejecutar y con quien tienes que vértelas. Colchón para que no te quedes fuera e ir dándolo a medida que la obra se cierra. Buscar erratas de proyecto y ver cómo puedo cambiar y ganar. J3E añade " las mejoras de modificados que aumentaban producción y reducían coste mejorando resultado" y J6E identificó "Los colchones de medición y de coste cuando tienes margen respecto al presupuesto de estudio. Las mejoras de contratación, no actualizarlas en el presupuesto hasta que estén comenzadas y tengas el coste futuro controlado. Buscar errores de proyecto y posibles cambios de sistemas constructivos para mejorar el coeficiente coste/venta de las partidas. Por último, J5E informo que "un buen estudio para conocer lo que tienes que ejecutar y con quien tienes que vértelas. Colchón para no te quedes fuera e ir dándolo a medida que la obra se cierra. Buscar erratas de proyecto y ver cómo puedo cambiar y ganar. Controlar en todo momento. Buena selección de proveedores".

Son varias las ideas que se pueden apreciar. Primera, el cumplimiento del presupuesto exige un estudio previo serio. Segundo, el gestor debe controlar todo el proceso. Tercero, el apoyo de reservas de gestión (holguras justificables como por ejemplo frente a la variabilidad de materiales como el hierro o el aluminio que trasciende a contextos internacionales de difícil pronóstico) es fundamental. Cuarto, los proyectos siempre son mejorables y estas mejoras implican aumento en los beneficios.

- En cuanto a la cultura organizacional, todos manifiestan que en la organización está asentado el principio de mejora de los presupuestos, así J1E indicó, "por supuesto la empresa veía mal que tu presupuesto no fueras capaz

de defenderlo, vamos, que mejorar hay que mejorar. El jefe de obra tiene que defender la obra más bien solo, y cuando hay problemas el jefe de grupo interviene pero en el día a día estas solo". Por otro lado ante la posibilidad de que los resultados no fueran los pronosticados o mejores J4E aclaró, "siempre hay que mejorar las expectativas iniciales. Cuando aparecían pérdidas se tenían que justificar".

La cultura de este tipo de organizaciones, parece estar fuertemente arraigada en la forma de hacer las cosas, que tiene el sector en su conjunto. Estas creencias compartidas son de hecho un dispositivo para guiar y moldear el comportamiento tal y como se afirma en los estudios de Schwartz y Davis (1981)

Esta visión de la organización puede inducir a presupuestos manifiestamente mejorables que sean una base de fácil mejora. Siguiendo esta línea la holgura presupuestaria se ha manifestado como facilitadora en el cumplimiento de los objetivos. Cuando la organización en su "caja negra" fija como objetivo no escrito la linealidad positiva de los presupuestos, los gestores, que como hemos visto tienen en el presupuesto su principal evaluación del desempeño, tendrán extremadamente complicado no asegurar esta condición.

Este comportamiento puede deberse a la identificación de los empleados con la organización que aceptan los objetivos y actúan en consonancia como se desprende de los estudios de Nouri (1994). Esta suposición, según Salancik (1977), mejora el comportamiento de los gestores. Esta cultura organizativa se puede deber también al efecto preventivo de los gestores que aseguran sus mejoras, incluso en las peores condiciones, siendo esta posición más proclive en organizaciones que incentivan.

Pero también puede ser debido al estrés dominante ante las malas noticias que pueden provocar un exceso de celo. De esta forma, la cultura organizacional

puede fomentar, de diferentes formas, comportamientos adecuados a los intereses de la organización y castigar o ignorar aquellos no deseados como señaló Pfeffer (1982).

El Gestor

En relación a una visión más individual, como gestores se les preguntó sobre las características que debía reunir un buen gestor. Fue amplio el consenso alrededor del control gerencial como primera característica y dentro de ella el control del riesgo y la previsión. Otras características mencionadas fueron la implicación, el liderazgo y la delegación. J5E comentó al respecto "Control de la obra en todos los niveles y actitud hacia el trabajo, pues se necesitan muchas horas. Sobre todo, implicación con el proyecto, que te guste tu trabajo y mucha dedicación".

La característica primordial de un buen gestor de obra es el control de la obra, la cual tiene en el presupuesto y el seguimiento, su máxima expresión. El control del presupuesto puede condicionar actitudes que promueven la holgura. Como se ha explicado con anterioridad, el énfasis sobre el control presupuestario está presente en todos los miembros de la organización. Está motivación extrínseca, permanente, rigurosa y predominante en las relaciones con los superiores puede proyectar actitudes diversas como la protección, reservas de gestión y disminución del riesgo asumido.

Las motivaciones extrínsecas son a menudo predominantes sobre las motivaciones intrínsecas. La mayor motivación externa, en este tipo de organizaciones, son los incentivos y compensaciones (Schiff y Lewin, 1970; Lowe y Shaw, 1968; Onsi, 1973 y Collins, 1978), señalaron esta condición en los gestores. Puesto que el control es riguroso y los incentivos son de interés inmediato, la propensión a desarrollar presupuestos fáciles de conseguir son una prioridad.

No se debe olvidar que pese a ello, existen limitaciones impuestas principalmente por la adjudicación del proyecto que el gestor tiene que igualar o mejorar. Por tanto, no existe un ámbito tan holgado como pudiera parecer y el intenso trabajo del gestor de obra busca cualquier ventaja operativa que pueda mejorar la situación del presupuesto. Lo analizado anteriormente sugiere que los gestores trabajan para mejorar, pero dosifican esas mejoras detectadas o conseguidas para poder mantener el control.

- La motivación personal es el primer motor de los entrevistados y está por encima de otras motivaciones. Ante esta cuestión J2E dice "motivación personal y después profesional, yo busco que mi trabajo salga bien y yo sienta que esto es así. Cuando lo consigo la empresa sale ganando". En la misma línea de pensamiento que el resto J6E comenta "Mi primer objetivo, y lo que me motiva personalmente, es ejecutar una obra con la máxima calidad que me permita mi presupuesto lo cual deje al cliente lo suficientemente satisfecho. Esto incluso por encima de los intereses de la empresa, por lo que mi motivación profesional es cumplir objetivos siempre que estos estén los más cercanos a mis propios estándares de calidad".

Esto sugiere que los gestores de obra necesitan un autoconcepto y satisfacción altos. La consecución y mantenimiento de un alto nivel de satisfacción está relacionado positivamente con el rendimiento organizacional y es, en sí, una meta que lleva a la felicidad. Esta satisfacción se relaciona positivamente con el desempeño laboral y actitudes honestas según señaló Ferris (1977).

- Cuando son preguntados por los principales problemas para la consecución del presupuesto previsto. Todos expresan como primer problema, las obras contratadas por debajo del coste real. J1E comentó, "lo que más quebraderos da, es no poder dar lo que da y tener que dar lo previsto, que te obliga a estar dando y guardando constantemente", los gestores de obra son a menudo obligados a mantener las previsiones dadas, por lo que crean o destruyen

holgura para que se cumpla la previsión dada. Focalizando el problema en el presupuesto inicial J3E dijo "Objetivos iniciales difíciles de conseguir derivados de una muy mala contratación". En esta línea J6E explicó que "la ejecución de un presupuesto tiene unos márgenes muy pequeños, hablando de coste real, porque las cosas valen lo que valen, por lo que las contrataciones influyen muy poco en las posibles desviaciones, siempre considerando un buen estudio de la partida con varios proveedores o subcontratas. Solo los objetivos irreales, procedentes de un mal análisis de la obra desde su estudio, provocan retrasos debido a la búsqueda de soluciones para conseguir el objetivo irreal de contratación, lo cual termina repercutiendo en el plazo de ejecución o suministro y por ende de la obra. Las buenas contrataciones tienen más influencia en la obra civil que en la edificación, ya que al existir en las primeras menor número de partidas su peso en el porcentaje de gestión para la consecución del objetivo es mucho mayor al de la edificación. Si en edificación tuvieses que conseguir el objetivo previsto en cada contratación se necesitaría un tiempo muy grande para cerrar cada una de éstas, y este tiempo casi nunca es asumido como necesario por las constructoras".

El principal desencadenante sugerido es la creación de objetivos imposibles de alcanzar y esto, al parecer, tiene amplias posibilidades de aparición cuando la contratación de las obras se realiza por debajo de la realidad, creando presupuestos indefendibles. Esta creación de presupuestos tiene, como ya se vio con anterioridad, un promotor que en este caso son los superiores como máximos responsables de contratación que promueven presupuestos iguales o mejores a su presupuesto de contratación. Esta situación es percibida en los entrevistados como generadora de gran frustración pues la gestión es percibida como inútil.

Cuando el presupuesto es percibido con un alto grado de fracaso por el gestor de la obra, en realidad es la incertidumbre o el riesgo no previsible el que está en juego. La incertidumbre percibida es el mayor problema que una

organización debe afrontar, como explicó Thompson (1967). Esta incertidumbre percibida obliga al gestor a pasar mayor cantidad de tiempo y recursos en la exploración de soluciones. Pero es un tiempo que en realidad no posee, pues la dirección de la empresa no comparte esta misma percepción, lo que obliga al gestor a emplear tiempo y recursos de otras actividades a fin de equilibrar la desventaja inicial. Cuando al fin puede asegurar que el presupuesto es inviable, ya han comenzado los trabajos al existir normalmente márgenes estrechos entre adjudicación y comienzo de ejecución de obras.

Todo esto sugiere que los proyectos sin márgenes aparentes o con costes por debajo de lo real, no son compatibles con la cultura organizacional dominante en el sector de la edificación.

- En cuanto a la influencia externa derivada de la contratación o subcontratación, J5E comento, "dependiendo de donde estuviera la obra variaba la contratación y podía influir: Principalmente a tener en cuenta la forma de pago de mi empresa a la hora de negociar el precio de los trabajos con los proveedores; y los posibles costes extra de desplazamientos que pueden influir en el resultado final; y la forma de cobro al promotor. Esto es determinante a la hora de los costes directos". En esta línea se manifestaron el resto de especialistas.

Se puede entender que los efectos de la contratación, formas de pago a proveedores y el cobro, suponen efectos financieros y de incertidumbre que están presentes y pueden tener influencia sobre el presupuesto. Esta influencia deviene de la incertidumbre que pudiera aparecer, derivada de los sobrecostes de contratación y el efecto negativos del exceso de financiación derivada de las condiciones de pago y cobro. La información del entorno se manifiesta como determinante para la consecución de un buen presupuesto inicial que reduzca la fuerza del entorno sobre la holgura presupuestaria.

Por otro lado la información del entorno puede ser utilizada de forma disfuncional como una manera de controlar el presupuesto, en línea con las investigaciones de (Demski y Feltham ,1978) y Chow et all ,1988). Por lo que estas manipulaciones afectaban al presupuesto óptimo creando un presupuesto holgado. Esta propensión puede aumentar en condiciones de control rígido e incentivos basados en los objetivos presupuestarios.

- Los agentes externos intervinientes como promotora o dirección facultativa asociada al proyecto son, en general, colaborativas y de baja influencia en relación a los presupuestos del gestor de obra, según manifestaron los entrevistados. Aunque pueden ser fundamentales en casos de cambios y modificados como señaló J6E "Es muy importante la DF, casi más que el propio proyecto, ya que dependiendo de éstas tendrás más oportunidades de ejecutar la obra con los sistemas más económicos para poder mejorar el presupuesto. Más fácil si la DF (Dirección Facultativa) no son los proyectistas que si lo son, ya que estos últimos han de defender su proyecto ante el cliente y no descubrir los defectos de su trabajo, lo cual provoca choque de intereses con la constructora, donde suele perder la constructora". Por lo que según los entrevistados no juega un papel fundamental en la creación de holgura presupuestaria.

La Ejecución

- En cuanto a la creación de reservas de gestión todos coincidieron en ser ellos los creadores de estas reservas que posicionan mayoritariamente en el coste directo. Las reservas de gestión pueden ser consentidas por algunos superiores. Así, J6E puntualizo "Normalmente la reservas de gestión las puedes hacer en Coste Directo (CD) y en Indirecto (CI) aunque las no consentidas se pueden camuflar mejor en el CD . Siempre es bueno tener algún colchón consentido, el cual puede hacerte menos visibles los no consentidos".

Las reservas de gestión son creadas en base al conocimiento del gestor que controla el presupuesto utilizándolas, de forma común para: equilibrar los desajustes contables, evitar el efecto de controles rígidos, mejorar los resultados puntuales, prevenir y hacer frente a eventualidades, asegurar el cumplimiento de objetivos.. Este planteamiento fue detectado por Bourgeois (1981) que identificó el uso de la holgura como un colchón de recursos que actúan como amortiguadores internos para minimizar las interrupciones del flujo de trabajo. Proporcionando de este modo a los administradores, un margen de maniobra.

La existencia de reservas justificadas o "consentidas" de las que no lo son pudiera sugerir que en primer término se trata de una práctica extendida en el sector y que se realiza en todos los niveles de la organización. Por otro lado, que existen reservas negociadas y otras que son de creación unilateral por parte del gestor, sin conocimiento de sus superiores, y por tanto con fines no justificados hacia ellos. Esto pone de relieve la relevancia de la holgura presupuestaria en el ámbito de las organizaciones dedicadas a la edificación.

- Cuando han sido preguntados dónde es más fácil conseguir estas reservas de gestión, la mayoría indica que en el coste directo del presupuesto y los modificados al proyecto. Aunque también han sido ubicadas en el coste indirecto. Parece que este no es un lugar deseable por la facilidad de detección.

- Las motivaciones para la creación de reservas de gestión son variadas. Así J1E comentó "El no poder defender el presupuesto es lo que hace que estés más alerta y previsor. Es mejor el control e ir soltando que tener toda la tensión desde el principio". J2E resumía una postura común "Mantener el ideal de mejora continua guardando para después dar" y J4E apostilló "Prevenir mejor que curar, como medida de prevención". J5E la justificó para "mantener el ideal de mejora continua guardando para después dar. Siempre

es conveniente tener un colchón para posibles eventualidades, que por otro lado, son muy habituales en un proyecto tan vivo y cambiante como es una obra de edificación".

El control presupuestario y el dominio del mismo es uno de los alicientes que son nombrados con mayor asiduidad, siempre que salen a relucir cuestiones ligadas a las reservas de gestión. Este control presupuestario está marcado por la mejora continua del presupuesto que implica una actitud preventiva del presupuesto donde se evita en lo posible la incertidumbre y se prefiere diferir los beneficios para sobrellevar de forma más holgada las eventualidades. En el trabajo que realizó Onsi (1973) la mayoría de los gerentes manifestaba que esperaban creación de holgura, como una manera de protegerse contra las incertidumbres que afectan a los resultados.

- Una vez es posible eliminar la reserva de gestión su principal función ha sido la mejora de los resultados. Nótese que el fin último de la reserva de gestión mayoritariamente es la mejora del resultado final, una vez la incertidumbre y el control ceden espacio a los incentivos. El traslado de estas reservas a otros presupuestos no se da, al ser detectables con facilidad y aunque como se ha visto es generalizado su uso, la normativa interna de las organizaciones generalmente las tiene prohibidas e incluso puede ser considerado una falta grave. Esto concuerda con los hallazgos de Weitzman (1976) donde constató que los subordinados trataban de estandarizar el trabajo y que construían holgura porque una vez convencido a los superiores de que el presupuesto era ajustado, el gestor se hacía acreedor de una meta más baja y un bono más fácil de alcanzar.

2.5. CONCLUSIONES

El estudio realizado sobre la influencia que las diferentes variables ejercen sobre la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación evidencia que solo cuatro variables; incertidumbre, control organizacional, incentivos y compensaciones y entorno, son realmente decisorias en la creación o reducción de la holgura presupuestaria, rechazando el resto de variables posibles dada su baja incidencia detectada. Esta conclusión primordial, objeto de este estudio, se ha basado en un estudio de caso realizado a jefes de obra con experiencia demostrada en el ámbito específico de la gestión de obras de edificación. Desde el cual se han identificado las siguientes conclusiones parciales que se exponen a continuación. Los presupuestos de obra son la base del control del desempeño por parte de los superiores de los jefes de obra. Esto sugiere que estos gestores están supeditados al presupuesto de forma primaria en su gestión y esta dependencia se incrementa en los casos en los que existen incentivos. El control sobre los presupuestos es una forma adoptada mayoritariamente por las organizaciones para la reducción de disfunciones. Existiendo gran controversia en torno a la efectividad de estos controles, mientras hay estudios que informan de una reducción y cambios hacia niveles más bajos de holgura (e.g. Merchant 1985, Simons, 1989 y Kren, 1993), otros estudios aseguran que existen limitaciones de los sistemas de control para la detección de holgura y que está puede ser creada si es alta la rigidez del estilo de control o para satisfacer los requisitos de realización del presupuesto de origen (e.g. Hopwood, 1972; Onsi 1973; Cammann 1976; Drury, 1985). Por todo ello, es posible que el énfasis en el control organizacional, por medio del presupuesto, pueda prevalecer a la hora de crear holgura presupuestaria. De cualquier forma, es una variable que es determinante en el ámbito edificatorio y se ha

de tener en cuenta como variable decisoria y posible correlación con la holgura presupuestaria.

Ante un proyecto de edificación, los estudios previos o de contratación que se llevan a cabo, dependientes de los superiores, ejercen una limitación sobre la base de unos mínimos presupuestarios que no pueden ser rebasados. Los delegados parten de la premisa de ser considerados las personas idóneas para esta función y no pueden ser perjudicados por presupuestos de gestión de las obras que evidencien su falta de previsión, por lo que pueden llegar a ejercer una presión en la relación, excesivamente rígida, muy directiva o vertical que puede socavar la confianza en un trato justo o extremar la prudencia por temor a represalias, abriendo la puerta a la holgura presupuestaria, como pusieron de manifiesto Staley y Magner (2007). Otro elemento que parece relevante es la independencia de la delegación frente a la central. La literatura al respecto ha señalado las ventajas que la descentralización puede tener frente a la centralidad (e.g. Otley, 1980 ; Gul y Chia , 1993 y Chia, 1994). Sin embargo, el éxito de la descentralización en el logro de objetivos de la organización, tales como el rendimiento y la satisfacción en el trabajo, depende de ciertos factores, como pueden ser la incertidumbre del entorno, la información más precisa, la diversidad y singularidad de actuaciones complejas en ambientes concretos. En este caso el estilo de control organizativo y la incertidumbre parecen ser las variables a observar en relación a la holgura presupuestaria.

Los presupuestos no son participativos, suelen tener cimientos poco solidos como el estudio previo de contratación o datos de obras similares suministrados a través del departamento de contratación. Por lo tanto, el gestor es el único responsable de su redacción con una revisión posterior de sus superiores que no suelen analizar en profundidad el documento. Numerosos autores han relacionado positivamente la participación con reducción de disfunciones en los presupuestos (e.g Argyris, 1952; Becker y Green, 1962; Welsch, 1976; Shillinglaw y Meyer, 1983 y Moriarty y Allen,

1984). La investigación sobre la participación presupuestaria y en concreto sobre la determinación de los objetivos, parece determinar condiciones positivas que implican una reducción de la holgura (e.g. Lau y Tan, 2005; Lau y Tan, 2006; Libby, 1999; Lindquist, 1995 y Magner et al, 1995). ¿Es entonces su ausencia una condición para la creación de holgura? Es difícil determinarlo en base a las investigaciones, pues la participación mueve a la negociación para el cumplimiento de objetivos que aseguren los incentivos y esto a su vez inclina a la holgura a producirse (e.g. Schiff y Lewin, 1968; Lowe y Shaw, 1968).

Las mejoras en los resultados son pronunciadas y sus oscilaciones altas con respecto a los presupuestos iniciales presentados por los gestores. Los entrevistados informaron de un amplio abanico de resultados positivos entre el 3% y el 28%, el promedio de mejoras está entre el 10% y el 20%. Este alto beneficio, en base a los presupuestos iniciales, sugiere un alto margen inicial no ajustado del presupuesto que suele estar asociado a la creación de holgura. Schiff y Lewin (1968) estimaron que del 20 al 25 por ciento de los gastos de operación de división podrían tener relación con la holgura presupuestaria. Al final de la década de los setenta Leibenstein (1979), incluso va más allá, al proponer que la diferencia entre presupuestos mínimos y holgados puede, en algunos casos, representar entre el 30 y el 40 por ciento. Entre las variables explicativas atribuibles a este supuesto están la incertidumbre, los incentivos y el control.

Según lo entrevistados, el cumplimiento de los presupuestos está supeditado a: un buen estudio previo; el control del proceso apoyado con reservas de gestión; y las mejoras al proyecto como mejora de resultado por medio de los cambios.

Atendiendo al estudio de la presupuestación, su bondad según identifican los entrevistados, depende de un buen estudio previo que requiere sobretodo de

buena información y la falta de ella produce incertidumbre. La incertidumbre puede desencadenar en los gestores medidas de protección como cobertura tal y como informó Onsi (1973). Las reservas de gestión tienen diferentes orígenes y no en todos los casos deben ser consideradas como holguras presupuestarias. Merchant (1985a) dentro de su trabajo sobre la propensión a la creación de holgura en los presupuestos, propuso que la holgura puede ser utilizada para absorber la incertidumbre, proporcionando un grado de libertad de compromiso a corto plazo en el tratamiento de la falta de previsibilidad. Atendiendo al grado de incertidumbre Lukka (1988) argumenta que cuando la incertidumbre es alta, la cuantía de los recursos necesarios para realizar tareas no está claro, lo que da lugar a la utilidad de holgura presupuestaria como un medio de corregir la perspectiva de quedarse sin recursos críticos.

También se ha tratado el control del presupuesto y el apoyo de reservas de gestión para su uso en el corto plazo. La creación de holgura atribuida al énfasis de la organización sobre el control de los presupuestos dados o la incertidumbre se ha producido especialmente en las empresas que tratan el presupuesto como un fuerte compromiso por parte del gerente. De hecho, la holgura presupuestaria aumenta las posibilidades de realización en el marco presupuestario planificado y, por lo tanto, evita las intervenciones de la alta dirección, como reducciones en los incentivos o riesgo de ser despedidos, etc (Merchant y Manzoni, 1989). Por ello, el control y la incertidumbre son componentes esenciales a manejar por el gestor de obra que suele apoyarse en las reservas de gestión para mejorar la flexibilidad del presupuesto a corto plazo.

La organización tiene entre sus directrices no escritas el principio de mejora de los presupuestos de forma que el presupuesto base es el primer escalón de mejora, debiéndose mejorar a lo largo de la obra. Estas mejoras suelen ser altas frente a este presupuesto inicial como se ha indicado con anterioridad. La cultura organizacional se ha manifestado como reductora de holgura bajo

supuestos de connivencia con los objetivos de la organización como demuestran los estudios (Porter et al, 1974; Angle y Perry, 1981 y Nouri y Parker, 1996). Bajo la premisa de la mejora continua presupuestos holgados iniciales pueden ser una solución. Si a todo ello, se añade la incertidumbre ante eventualidades externas, incentivos por mejora en los objetivos marcados y reacciones de presión ante la falta de mejoras ostensibles, la holgura puede aparecer guiada por cualquiera de estas variables.

Se ha identificado que la característica esencial para un buen gestor de obra es el control gerencial, y dentro de ella, el control del riesgo y la previsión. Otras características mencionadas fueron la implicación, el liderazgo y la delegación. Esto conlleva un énfasis sobre el control del presupuesto y su seguimiento que está presente en toda la organización. Las tendencias y predomios de otras variables como la incertidumbre o los incentivos, pueden forzar la disposición gerencial hacia la holgura para no comprometer beneficios mientras estos no sean claros. Este control afecta a esferas como el riesgo o la incertidumbre, limitando y previniendo sus efectos indeseables mediante la creación de holgura que a veces pueden ser injustificadas.

Este control inclina las motivaciones que están relacionadas estrechamente con el carácter intencional de la acción como explicita von Wright (1976). La intencionalidad de la acción, a tenor de la información recogida, tiene un serio condicionante en el control del presupuesto. En este sentido dicho control, puede ejercer una serie de obligaciones que influyen en la toma de decisiones del gestor.

En la lucha por la supremacía entre las acciones deseables y las realizadas juega su papel la experiencia conseguida. La experiencia de las personas en el proceso de su motivación para seguir un curso de acción particular es fundamental de cara a la toma de decisiones como señaló Duncan (1978). En

definitiva, es el control organizativo aparentemente el que moldea las decisiones de acción que caracterizan al gestor de edificación.

La motivación personal es la actitud predominante, esto lleva a la autosatisfacción que, según Steers y Spencer (1977), entronca con la necesidad de lograr algo importante o trabajar buscando la excelencia. Atkinson (1977) indicó que son personas más responsables en la resolución de problemas y prefieren situaciones en las que reciben información clara sobre su rendimiento. Suelen trabajar mejor de forma individual que colectivamente como indicó McClelland (1985) y añadió, que la idea de hacer las cosas mejor, implica la preocupación por la eficiencia. Bajo este supuesto serían promotoras de presupuestos más honestos y sobretodo menos holgados. Por lo que la motivación no tiene un claro componente relacional en este ámbito con la creación de holgura presupuestaria.

Cuando los mínimos costes son rebasados por contrataciones muy por debajo del coste real, dicho de otra forma, cuando la baja de contratación es temeraria pero aceptada por el licitador. La mejora continua del presupuesto vista con anterioridad impide la creación de presupuestos de obra reales, que estarían muy por debajo del presupuesto de contratación, según informan los especialistas. En estos casos, el gestor de las obras parte de situaciones imposibles y enormemente frustrantes derivadas de políticas impuestas por una determinada cultura organizacional dominante en el sector. De cualquier forma, es importante matizar que la percepción de imposibilidad puede no ser compartida por todo el colectivo. La percepción puede sufrir desviaciones propias en inducidas por la experiencia, en este sentido, si el gestor está habituado a trabajar con márgenes más amplios y percibe una disminución en los mismos, esto puede hacerle pensar en la imposibilidad de la consecución de las obras con éxito. Dicha falta de éxito conlleva la pérdida de incentivos y una alta tensión a lo largo de la obra en detrimento del gestor de obra. Por

lo que esto puede explicar la baja motivación hacia estos proyectos "perdedores" que los gestores tratan de evitar. Bajo esta óptica los gestores buscan proyectos con márgenes suficientes que garanticen un control sobre el presupuesto suficiente para poder mantener la mejora del mismo y no verse arrastrado por la incertidumbre excesiva.

Si los gestores tienen un alto grado de incertidumbre acerca de la naturaleza del entorno de la organización, les será muy difícil identificar amenazas y oportunidades con algún grado de confianza. Dado el hecho de que el contexto del entorno no es bien entendido y, es a su vez poco confiable, los gestores pueden optar por varias estrategias genéricas destinadas a proteger a las funciones clave de la organización, como la creación de recursos holgados (Cyert y March, 1963) que pueden llegar a ser comunes en este tipo de circunstancia.

La información del entorno es crucial para la realización de un presupuesto ajustado y reduce la incertidumbre. Esta información analizada por el gestor, tiene una difícil detección por parte de la delegación. Esto puede originar una desigualdad que puede ser usada por el gestor. De esta manera la influencia del control o la incentivación pueden afectar en el deseo de comunicar información veraz en el proceso de presupuestación (Argyris, 1952 y Hofstede, 1967), y esto puede dar como resultado la falsificación de datos o recursos necesarios, que mejoren su control sobre el presupuesto bajo la mejora de la información retenida.

El entorno es un claro condicionante de la holgura pues es un terreno conocido por el gestor y queda fuera del alcance de sus superiores que tienen la imposibilidad de detectar esa información como ya señaló Magee (1980), concluyendo que los presupuestos se podrían mejorar si los directores están al tanto de la información local en manos de sus subordinados.

El dominio de este área dota al gestor de información no percibida por el control organizacional que, por tanto, no puede evaluar. El entorno promueve la posibilidad en el gestor de la creación y manipulación de datos que sirvan a la creación de holgura presupuestaria de difícil detección por parte de los superiores. Baiman y Evans (1983), afirmaron que la información puede no compartirse en entornos evaluativos limitados al presupuesto. Si atendemos a las consecuencias disfuncionales que surgen de la presencia de asimetría en la información, esta puede no ser trivial. Young (1985) advirtió, que era probable la construcción intencional de holgura por parte de los subordinados. Todo esto induce a pensar que el entorno es determinante como variable decisoria en la creación de holgura presupuestaria.

En cuanto a la creación de reservas de gestión todos coincidieron en ser ellos los creadores de estas reservas que posicionan mayoritariamente en el coste directo. Estas reservas de gestión pueden o no ser aceptadas por la dirección. Los gestores las usan normalmente para: equilibrar los desajustes contables, mejorar los resultados puntuales, hacer frente a eventualidades, asegurar el cumplimiento de objetivos. Una vez que estas dejan de ser funcionales los gestores las usan para la mejora de los objetivos previstos. En este sentido Merchant (1985a) propuso que la holgura puede ser utilizada para absorber incertidumbre, proporcionando un grado de libertad de compromiso a corto plazo en el tratamiento de la falta de previsibilidad.

Como resumen a todo lo anteriormente expuesto se concluye que las variables decisorias que los especialistas en la materia ponen de relieve y que influyen sobre la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación son:

- ***La incertidumbre*** que está presente en todo el proceso desde la creación del mismo. Existe una fuerte presencia en todo el discurso argumental de los

especialistas que la perciben como una dificultad latente en el inicio pero también durante el proceso constructivo.

- ***El control organizacional*** está presente como elemento inserto en la cultura de este tipo de organizaciones y obliga al gestor a adoptar medidas extraordinarias de prevención que imponen los presupuestos bajo estas características. Unido a la mejora continua, exige al gestor a un control exhaustivo de los costes y desviaciones para mantener una senda alcista y sostenida en el presupuesto

- ***Los incentivos y compensaciones*** están contemplados en la mayoría de las organizaciones de forma explícita e implícitamente en la consideración del desempeño del trabajador dentro de las promociones salariales. Se encuentran ligados a los objetivos establecidos en los presupuestos realizados y defendidos por el gestor de obra y principalmente a los resultados ofrecidos por este. Son decisivos como variable individual influyendo en la holgura presupuestaria.

- ***El entorno*** es una fuente exclusiva de información que posibilita al gestor la creación de holgura no controlada por los superiores. La desinformación también puede aparecer o percibirse siendo de esta forma también incitadora de respuestas holgadas. Es por uno u otro motivo influyente en la creación de holgura en los presupuestos.

2.6. LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.

- Los resultados obtenidos en este estudio de caso realizado deben interpretarse con cautela. Son en definitiva aproximaciones que deben confirmarse con nuevos estudios empíricos.
- El estudio realizado se ha focalizado sobre un ámbito específico como es el de la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Por ello, la generalización no es posible circunscribiendo estos resultados a la edificación en España.
- No se ha podido concretar en qué porcentaje afecta la percepción personal del gestor y el concepto que tenga de cara a un presupuesto real al presupuesto y que parte de holgura no es percibida como tal por el propio gestor. Por lo que esta variable extraña puede impedir vislumbrar actitudes disfuncionales.
- Otro efecto limitante asociado a la motivación personal es el derivado de la deseabilidad social que en muchos casos impide al entrevistado mostrar sus pensamientos reales, frente al deseo de aparecer dentro de los cánones establecidos. Ello impide la libre indagación, primando efectos superficiales sobre los problemas reales derivados de sus acciones y las variables que la han promovido.
- Los métodos de estudio de casos, especialmente con un número relativamente pequeño de entrevistados carecen de la capacidad para proporcionar una base sólida para la generalización (e.g. Ferreira y Merchant, 1992 y Moll et al, 2006) . Por lo que es recomendable que estos estudios sean base a estudios confirmatorios por medio de estadísticos.

- Los estudios han demostrado que la cultura nacional influye en la forma en que los individuos reaccionan a los sistemas de control gerencial (por ejemplo, Merchant, Van der Stede, Lin, y Yu, 2011) y forman sus percepciones de equidad (Beugre, 2007) o de la ética (Ardichvili et al., 2012). Por lo tanto, se puede asumir que la cultura nacional puede actuar como limitador de la generalización de los resultados fuera del ámbito Español.

- Entre las futuras líneas de investigación, deben realizarse nuevos estudios en el ámbito edificatorio que contrasten los hallazgos realizados por medio de la estadística inferencial. La investigación debe validar, modificar y mejorar los hallazgos producidos para confirmar las variables detectadas como determinantes y la exclusión del resto.

- Para poder generalizar las conclusiones se deberían realizar estudios en ámbitos relacionados. También sería interesante ampliar dichos estudios a las fases de creación de presupuestos de proyecto y poder contrastar los resultados entre proyectistas y gestores de la ejecución, mejorando la comprensión de las diferentes influencias sobre la creación de holgura presupuestaria.

2.7.BIBLIOGRAFÍA.

Adams C., Hoque Z and McNicholas P., 2006. Case studies and action research, in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus, London, pp. 361-73.

Argyris, C., 1952. *The Impact of Budgets on People* (School of Business and Public Administration, Cornell University).

Antle, R., y G.D. Eppen. 1985. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science* (February): 163-74.

Anthony, R. J., y Govindarajan, V. 2001. *Management control systems*. New York: Irwin

Alexander, S., y Ruderman, M. 1987. The role of procedural and distributive justice in organizational behavior. *Social Justice Research*, 1: 177-198

Atkinson, J.W. 1958. *Motives in Fantasy, Action, and Society* Princeton, NJ: D. Van Nostrand Company, Inc. . 1977. *Personality Variables in Social Behavior* edited by T. Blau. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* (Spring): 154-213.

- **y J.H. Evans.** 1983. Predecision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 371-95.
- **y B.L. Lewis.** 1989. An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts. *Journal of Accounting Research* (Spring): 1-20.

Barry, B., y Shapiro, D. L. 2000. When will grievants desire voice? A test of situational, motivational, and attributional explanations (1997–2002). *International Journal of Conflict Management*, 11:106–134.

Barsky, A. 2008. Understanding the ethical cost of organizational goal-setting: A review and theory development. *Journal of Business Ethics*, 81: 63–81.

Blanchard, G.A., y C.W. Chow. 1983. Allocating indirect costs for improved managerial performance. *Management Accounting (March)*: 38-41.

Bourgeois, J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 26: 29-39.

- 1985. Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environment. *The Academy of Management Journal*. Vol. 28, 3:548-573

Brownell, P. 1981. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review (October)*: 844-60.

- 1982a. Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1: 124-53.

- 1982b. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review (October)*: 766-77.

- 1982c, "The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 12-27.

- **M. McInnes.** 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review (October)*: 587-600.

- **A.S. Dunk.** 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and

empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 693-703.

Camman, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301-13.

Chenhall, R.H., y P. Brownell. 1988. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 225-33.

Cheng-Li, H. y Mien-Ling, C. 2009. The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack. *Social Behavior and Personality: an international journal*, 5(37):661 – 671.

Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) 2000, *Management Accounting Official Terminology*, CIMA Publication, London.

Chow, C.W. 1983. Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management (SeptemberOctober)*: 37-41.

- **Cooper J.C., y W.S. Waller.** 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review (January)*: 111-122.
- **Cooper, J. C., y Haddad, K.** 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 15(January):47–60.
- **Hirst, M., y Shields, M.** 1994. Motivating truthful subordinate reporting: an experimental investigation in a two-subordinate context. *Contemporary Accounting Research*, 10(Spring): 699–720.
- **Hirst, M. y Shields, M.D.** 1995, The effects of pay schemes and probabilistic management audits on subordinate misrepresentation of private information: an experimental investigation in a resource allocation context, *Behavioral Research in Accounting*, (7):1-16.

Chua, W.F. 1988, Interpretive sociology and management accounting research - a critical review, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1:59-79.

Collins, F. 1978, The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes, *The Accounting Review*, Vol. 53 No. 2, pp. 324-35.

Cyert, R.M., y March, J.G. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall.

Davila, T, Wouters, M. 2005, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30,7-8:587-608

Demski, J., y Feltham, G. 1978. Economic Incentives in Budgetary Control Systems, *the Accounting review* (April): 336-359.

Duncan, R. 1973. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:313-327.

Duncan, W.J. 1978. *Organizational Behavior* Boston, MA: Houghton Mifflin Company.

Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* (April): 400-10.

- 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-75.
- **y Perera, H.** 1997, "The incidence of budgetary slack: a field study exploration", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5): 649-64.
- **y Nouri, H.** 1998, "Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis", *Journal of Accounting Literature*, 17(1):72-96.

Elmassri, M; Harris, E. 2011. Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research* **12(3)** : 278-293.

Evans III, J.H., Hannan, R., Krishnan, R. y Moser, D. 2001, "Honesty in managerial reporting", *The Accounting Review*, 76.(4):537-59.

Ferreira, L.D. y Merchant, K.A. 1992, "Field research in management accounting and control: a review and evaluation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 3-34.

Ferris, K. R., 1977. A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment. *The Accounting Review* (July): 605-615.

Garner, W. , 1962, *Uncertainty and Structure as Psychological Concepts*. New York: John Wiley.

Galbraith, J.R. 1974. Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation, and international competitiveness. *IEEE Transactions on Engineering Management* (November): 135-46.

- 1977. *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.

Giraud, F., Langevin, P., y Mendoza, C. 2008. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, 19:32–44.

Gillham, B. 2003, *Case Study Research Methods*, Continuum, London.

Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.

- 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Acc. Organ. Soc.* 9:125–136.

- 1988. A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Acad. Manage. J.* 31: 828–853.

- Fisher, J., 1990. Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business unit performance. *Acad. Manage. J.* 33, 259–285.

- Gupta, A., 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Acc. Organ. Soc.* 10, 51–66.

Gresov, C., R. Drazin, y A.H. Van de Ven. 1989. Work-unit uncertainty, design and morale. *Organization Studies* 10(1): 45-62.

Gul,F.A. yChia, Y. M. 1993. The Effects of Compensation Incentives on Job Satisfaction: An Exploratory Study of the Moderating Roles of Information Asymmetry and Management Accounting System Design. Proceedings of the 16th Annual Congress of the European Accounting Association, Turku, Finland, April 28-30.

- 1994, The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 413-426.

Hansen, S., Otley, D. y Van Der Stede, W. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, (1):95-116.

Hansen, S. y Van Der Stede, W. 2004, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 15, (4):415-39.

Harris, M. Kriebel, C.H., y Raviv, A. 1982. Asymmetric Information, Incentives and Intrafirm Resource Allocation, *Management Science*, 28 (6): 604-620.

Hirst, M.K., y Shields, M.D. 1994. Motivating truthful subordinate reporting: An experimental investigation in a two-person context. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 699-720.

- y . 1995. The effects of pay schemes and probabilistic management audits of subordinate misrepresentations of private information: An experimental investigation in a resource allocation context. *Behavioral Research in Accounting* 7: 1-16.

Hopwood, A.G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research* (Supplement): 156-82.

Langevin, P y Mendoza, C. 2013. How can management control system fairness reduce manager's unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31:209-222.

Lal, M; Dunk, A.S. y Smith, G.D. 1996. The Propensity to Create Budgetary Slack: A Cross-National Re-examination using Random Sampling, *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No 4: 483-496.

Libby, T. 1999. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24:125-137.

- **Lindsay, R. M.** 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21:56-75.

Lowe EA., y R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process. *Journal of Management Studies* (October): 304-15.

Lukka, K. 1988, "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 3, pp. 281-301.

Magee, R.P. 1980. Equilibria in budget participation. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 551-73. McClelland, D.C. 1951. *Personality* New York, NY: Win. Sloane Associates.

-1985. *Human Motivation* Glenview, IL: Scott, Foresman.

March, J.G. 1988, *Decisions and organizations*, Blackwell, Cambridge.

Merchant, K.A. 1981. *The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance*. *The accounting review*, 10:813-829.

- 1985a. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2): 201-10.
- 1985b. *Control in Business Organizations* Marshfield: Pitman.
- 1985c, Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1):67-85.
- **Simons, R.** 1986, "Research and control in complex organizations: an overview", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 15, pp. 183-201.
- **Bruns, W. J. Jr.**, 1986. Measurements to cure management myopia. *Business horizons*, 29:56–64.
- 1989. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- **Manzoni, J.F.** 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64: 539–558
- 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297–313
- **Rockness, J.** 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.

- **Van der Stede, W. A.**, 2000. Ethical issues related to “results-oriented” management control systems. *Research on Accounting Ethics*, 6:153–169.
- **Van der Stede, W. A.** 2007. *Management control systems* (Vol. 2). Harlow, UK: Pearson Education Ltd.
- **Van der Stede, W. A., Lin, T. W., y Yu, Z.** 2011. Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of chinese and western firms practices. *European Accounting Review*, 20:639–667.

Mia, L. and R. Chenhall. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting Organizations and Society*, 10: 1-13.

Milani, K. 1975. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review* (April): 274-84.

Miliken, F.J. 1987. Three types of perceived uncertainty about the environment: state, effect, and response uncertainty. *Academy Manager Rev.*, 12 (1):133–143

Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* (April): 289-95.

- **y Parker. R.J.** 1998. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 5: 467 - 483

Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* (July): 535-48.

Otley, D. 1978, "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 122-49.

- **y Berry, A.J.** 1980, "Control, organisation and accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 2, pp. 231-46
- 1980, The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 413-428.
- 1982, Budgets and Managerial Motivation, *Journal of General Management* (Autumn) pp.26-42.
- 1985, The Accuracy of Budget Estimates: Some Statistical Evidence, *Journal of Business Finance & Accounting* (Autumn,) pp. 415-428.
- 1990. Issues in accountability and control: Some observations from a study of colliery accountability in the Britishcoal corporation. *Management Accounting Research*, 1:101–123.
- 1999. Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10:363–382.

Perrow, C. 1967. A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 32: 194-208.

- 1970. *Analysis: A Sociological Wew Belmont, CA: Wadsworth.*

Pfeiffer, J., ySalancik,G.R.. 1974. Organizational decision making as a political process: The case of a university budget. *Administrative Science Quarterly* 19(2): 135-51.

- 1982. *Organizations and Organization Theory*, Pitman. London.
- 1978. *Organizational design*. Arlington Heights, IL: AHM.
- 1983. *Organizational demography*. In L. L. Cummings & B. M. Staw (Eds.), *Research in organizational behavior* (Vol. 5:299-357). Greenwich, CT: JAI Press.
- **Salancik, G. R.** 1978. *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. New York: Harper & Row.

Schiff, M., y A.Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May): 50-62.

- 1970. The impact of people on budgets. *The Accounting Review* (April): 259-68.

Staley, A. B., y Magner, N. 2007. Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: Testing a social exchange model in a government budgeting context. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10:159–182.

Van der Stede, W.A. 2000, The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6): 609-22.

Weitzman, M. 1976, The new soviet incentive model. *Bell journal of economics*. (Spring):251-257.

- 1980. The 'Ratchet Principle' and Performance Incentives, *Bell Journal of Economics* (Spring): 302-308.

Young, S.M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-42.

- yJ. Fisher, and T.M. Lindquist. 1993. The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting. *The Accounting Review* (July): 466-81.

Yuen, D. C. 2004. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, 19, 4:517-532.

Institute of Risk Management (IRM), The Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC) and ALARM (2002), A Risk Management Standard, ALARM, London.

Chartered Institute of Management Accounting (CIMA). 2005,
Management Accounting Official Terminology, CIMA Publication, London.

2.8. ANEXO.

Entrevista.

DATOS GENERALES

Años de experiencia como Jefe de Obra:

Empresa:

Edad:

El control de la empresa es en base al cumplimiento del presupuesto: SI/NO

Incentivos o bonificaciones de cualquier tipo además del salario: SI/NO

LA ORGANIZACIÓN.

- 1.- Procedimientos y funcionamiento general de la presupuestación.
- 2.- Presupuesto estudio
- 3.- Tipo de presupuesto.
- 4.- Seguimiento del presupuesto.
- 5.- Resultados.
- 6.- Papel de la central.
- 7.- Papel de la delegación en el presupuesto.

- 8.- Ideal de la empresa en relación al presupuesto
- 9.- Agentes intervinientes y su participación en el presupuesto .
- 10.- Sistemas de control de la empresa.
- 11.-¿Qué herramientas has utilizado el jefe de obra para garantizar el cumplimiento de un presupuesto dado?.

EL GESTOR.

- 12.- Características de un buen gestor.
- 13.-Cuales son los indicadores que valora la empresa.
- 14.- Motivación: hacia donde se dirige, cuales son los fines que persigue.
- 15.- Principales problemas para no consecución de presupuesto previsto.

EL ENTORNO.

- 16.- Influencia de las condiciones de contratación
- 17.- ¿Cómo influye el Proyecto en el presupuesto.
- 18.- Importancia de la Dirección Facultativa sobre presupuesto.

LA EJECUCIÓN

- 19.- ¿Cómo se consigue mantener resultado y producción mensual?.
- 20.- ¿Dónde se consiguen las mejoras porcentualmente en un presupuesto.
- 21.- Reservas de gestión.
- 22.- Motivo principal para realizar una reserva de gestión
- 23.- ¿Quién las realiza?
- 24.- ¿Cuál es su uso una vez consolidadas

PARTE III.

Los presupuestos de ejecución de obras de edificación y la propensión a la creación de holgura presupuestaria: análisis para su reducción.

3.1. INTRODUCCIÓN

La holgura presupuestaria es una disfunción presente en los presupuestos con las que trabajan las organizaciones. El presente trabajo, centra su atención en el estudio de la holgura presupuestaria, dentro de los presupuestos de ejecución de obras de edificación, con el fin de analizar la fuerza decisoria de las variables influyentes y su posible reducción.

La holgura presupuestaria ha sido estudiada desde los años sesenta. La holgura parte de la idea de la existencia disfuncional en los presupuestos. Para denominar a esta serie de disfunciones sobre el presupuesto, que lo alejaban del presupuesto real u honesto y que se solía crear en su diseño o durante el proceso de control de gestión se comenzó a hablar de holgura presupuestaria (Schiff y Lewin, 1970).

De esta forma comenzó a requerirse por parte de las organizaciones, la identificación, tanto de la naturaleza de la holgura presupuestaria, su acumulación y utilización, como por otra parte, de las fuerzas motivacionales que conducen a este comportamiento gerencial (Onsi, 1973). Durante las últimas décadas la idea de holgura ha sido ampliamente discutida desde la teoría de la empresa, la teoría de la organización y de gestión (Lukka, 1988; Merchant, Van der Stede, Lin, y Yu, 2011.), poniendo de manifiesto su vigencia, actualidad y especial idiosincrasia.

El estudio de la holgura presupuestaria ha pretendido, a lo largo de su historia, el conocimiento y la intervención para mejora de las expectativas de las organizaciones. Con ello, se pretende paliar entre otras, las diferencias entre la realidad y el presupuesto holgado. Schiff y Lewin (1968) estimaron que del 20 al 25 por ciento de los gastos de operación de división podrían tener relación con la holgura presupuestaria. Al final de la década de los setenta, Leibenstein (1979), incluso va más allá, al proponer que la diferencia entre

presupuestos mínimos y holgados puede, en algunos casos, representar entre el 30 y el 40 por ciento. La holgura presupuestaria aísla a los miembros de la organización de los efectos motivacionales de los presupuestos, limita el esfuerzo que estas personas ejercen, y da lugar a un uso ineficiente de los recursos, Davila y Wouters (2005).

Este estudio presenta una primera parte (marco teórico), donde se realiza una revisión de la literatura focalizada en los cuatro aspectos relacionados con la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación, y que han sido detectados en un la parte segunda del presente trabajo. En dicho estudio se determinaron las causas principales de este tipo de holgura. Así, el control organizacional, la incertidumbre, los incentivos y compensaciones y el entorno, han sido detectados por su influencia y capacidad como determinantes a la hora de la creación de holgura presupuestaria. De ellos, se pretende conocer las diferentes aportaciones que la ciencia ha puesto de manifiesto desde sus comienzos hasta la actualidad. Con todo ello, se proponen las diferentes hipótesis a contrastar. En el apartado segundo se estudia la metodología a aplicar. En primer lugar se revisa las metodologías en los estudios precedentes. Esta primera aproximación de las metodologías puestas en valor por anteriores investigaciones, serán tenidas en cuenta en la posterior elección. La elección de la metodología a aplicar será la base para la fundamentación de la regresión aplicada. En el apartado tercero se analizan los principales resultados, obtenidos en base a los resultados descriptivos e inferenciales realizados con los datos recogidos. Un cuarto apartado es dedicado a las conclusiones principales y las limitaciones encontradas, así como, las futuras líneas de investigación.

3.2. MARCO TEÓRICO.

Dos cuestiones principales se quieren resolver con la ayuda de esta revisión. La primera cuestión necesita clarificar el ámbito específico de la investigación, y en la medida de lo posible, al agente principal de la misma. Ello, aporta el contexto al posterior trabajo realizado y las claves necesarias para la correcta recolección de datos, posterior tratamiento y un acertado análisis de resultados. La segunda cuestión pretende el acercamiento a la investigación realizada hasta el momento y relacionada con las motivaciones principales que el estudio de caso previo (parte II: La holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación: análisis de variables intervinientes), ha puesto de manifiesto en la creación de holgura presupuestaria. De esta forma, se pretende incidir sobre estas variables decisorias en la creación de holgura presupuestaria.

3.2.1. El gestor de obras de edificación.

Dos aspectos se tratan en relación al gestor de obras de edificación. Por un lado, una breve visión del ámbito de trabajo elegido. Por otro, el agente principal sobre el que se basa el estudio. Con ello se pretende facilitar las decisiones posteriores relacionadas con la metodología utilizada. El estudio realizado se apoya en un contexto determinado, como es, el de los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Por tanto, se focaliza sobre el área de la Edificación y dentro de esta, en la parte que a las constructoras compete como ejecutoras de los proyectos contratados.

Las organizaciones dedicadas a la edificación en España tienen, de forma predominante, estructuras organizativas y procedimientos similares. Su estructura está formada por delegaciones. Cada delegación está formada por estructuras parecidas que puede ser mayor o menor en función principalmente del volumen en ejecución. La estructura parte de un delegado que tiene una serie de departamentos, que por lo general son: producción, administrativo, contratación, prevención, medio ambiente y compras. En la producción se encuentran los gestores de obra, como responsables de la ejecución de las obras que suelen tener un jefe de grupo como inmediato superior.

Las organizaciones han funcionado en su actividad de ejecución edificatoria con presupuestos contratados, tanto a nivel de contratación pública como privada. Una vez adjudicadas las obras, el delegado designa a un gestor de obra como responsable de la misma y encargada de llevar a cabo dicho proyecto. El gestor designado debe realizar un presupuesto de ejecución de la obra asignada, amén de otros informes y documentos colaterales como por ejemplo una planificación de producción, planes de prevención, plan de calidad, plan de compras, entre otros. De todos, el principal elemento de control del desempeño es el presupuesto elaborado por el gestor.

Los gestores de obra o jefes de obra tienen como principal función, dentro de las organizaciones dedicadas a la edificación, la ejecución de la obra asignada, gestionando el coste asignado y finalizando los trabajos en tiempo y forma de acuerdo al contrato. La delegación tiene funciones de apoyo a través de los diferentes departamentos y control de la obra en todas sus facetas. El delegado y el jefe de grupo intervienen en las decisiones del jefe de obra y controlan en general su actividad y en particular ante la creación del presupuesto de obra, lo aceptan, rechazan o modifican.

Este presupuesto de obra y resto de documentos relacionados son la base de actuación prevista por el gestor de obra. El control de las actividades a lo

largo de la ejecución de la obra es competencia en primer lugar del jefe de obra que debe asegurar las previsiones hechas o mejorarlas. El delegado y los departamentos de la delegación controlan el desempeño realizado por el gestor en las diferentes áreas de actuación, así como prestan colaboración en su caso.

El gestor de obra a su vez, y en función principalmente del volumen a ejecutar, tiene en la obra asignada una estructura variable en la línea de la delegación que por lo general crece o disminuye según lo previsto en el presupuesto y el volumen asignado. Así puede no tener a nadie en su estructura interna o tener uno o varios de los mencionados a continuación: administrativos, responsables de compras, responsable de prevención, responsable de calidad y medio ambiente, responsables de producción y personal de obra (encargados, capataces, gruistas...).

El presupuesto, una vez aprobado, es un elemento vivo que irá confirmándose a lo largo de la obra. Por lo general el control y modificación del presupuesto de obra tiene una periodicidad mensual y está sujeto a actualizaciones cuatrimestrales. Estas actualizaciones suelen mejorar el presupuesto y comúnmente suelen aparecer dichas mejoras a final de año en obras de varios periodos y organizaciones con incentivos y mejoras anuales.

Nótese tres aspectos importantes a tener en cuenta. La obra se configura como un apéndice de la delegación con el que no comparte ni siquiera el centro de trabajo y a la que debe rendir cuentas de su actuación. El segundo aspecto relacionado con el anterior, es la tendencia fiscalizadora de la delegación frente a las obras que en todo momento deben cumplir las directrices emanadas desde aquella. El tercer aspecto es la tendencia mayoritaria en estas organizaciones por la mejora continua de los presupuestos asignados, que en gran medida obligan al gestor a crear un presupuesto seguro desde el que poder mejorar.

El último de los aspectos a considerar es el entorno de actuación. La enorme diversidad casuística de este tipo de proyectos deviene en cierta manera de varios aspectos a considerar. En primer término, no existen dos proyectos iguales, ni los proyectistas, ni los diseños y su posterior valoración son iguales en el tiempo, por lo que la información de experiencias anteriores en actividades parecidas siempre se debe de revisar. Segundo los escenarios de actuación son siempre diferentes no solo situacionalmente sino referidos también a su espacio temporal. Por lo que dos tipologías edificatorias similares por ejemplo dos bloques con parecido diseño según su ubicación o año de ejecución difieren en cuestiones de toda índole que por supuesto afectan al presupuesto.

Otros aspectos a considerar tienen que ver con el promotor privado o público, el tipo de dirección de obras, los efectos de la globalidad sobre algunos materiales, las demoras en cobros y pagos por elementos externos a la propia obra. Todos ellos se deben considerar, pues de hecho, pueden afectar de forma considerable al presupuesto en ejecución.

El ámbito de la actuación definido se tiene que complementar con cuatro aspectos detectados en un estudio de caso previo (ver capítulo o parte 2) realizado sobre profesionales especializados en el ámbito de la gestión edificatoria. Las variables que están relacionadas con: la incertidumbre, el control organizacional, los incentivos y mejoras y el entorno fueron detectadas como posibles predictoras de actuaciones holgadas en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Por tanto, se pone el énfasis en estos cuatro aspectos que son estudiados a continuación de forma pormenorizada, a fin de conocer los hallazgos de la ciencia hasta el momento.

3.2.2. Incertidumbre.

La incertidumbre ha sido objeto de investigación filosófica (Luce y Raiffa, 1957; Duncan, 1973 y Bourgeois, 1985) desde hace casi un siglo. Knight (1921) fue uno de los primeros investigadores en conceptualizar la incertidumbre y para distinguirla de riesgo, según explicó, la incertidumbre se crea cuando no es posible expresar "aleatoriedad" en términos de probabilidades matemáticas, mientras que en el riesgo es posible asignar probabilidades matemáticas. La definición de Knight expresa una parte de la opinión de los economistas en la incertidumbre, sin embargo, como Miliken (1987) observa, hay dos definiciones más ampliamente citadas; la incertidumbre se crea: (i) por la falta de información, y (ii) por la incapacidad de predecir el resultado de una decisión específica

Atendiendo al grado de incertidumbre, Lukka (1988) argumenta que cuando la incertidumbre es alta, la cuantía de los recursos necesarios para realizar tareas no está claro, lo que da lugar a la utilidad de holgura presupuestaria como un medio de corregir la perspectiva de quedarse sin recursos críticos. Es este otro factor, en referencia al grado de incertidumbre, donde la investigación tiene dificultades de determinación y puede ser utilizado para la creación de holguras no justificables, amparadas en una falsa percepción de la realidad.

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 1.1: El desconocimiento de los datos previos crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria

La incertidumbre afecta a toda la organización y los propios gerentes se protegen de ella. Como señaló Onsi (1973:537), "los gestores dan dos razones para la creación de holgura (a) como resultado de la presión resultante de la

alta dirección para alcanzar el presupuesto y mostrar un crecimiento anual de beneficios y (b) como cobertura contra la incertidumbre”. En el trabajo que realizó Onsi (1973) la mayoría de los gerentes manifestaba que esperaban creación de holgura, como una manera de protegerse contra las incertidumbres que afectan a los resultados. En este sentido, la incertidumbre aumenta la aversión al riesgo, al no poder clarificar la tarea y por tanto no tomar decisiones que puedan mejorarla, asumiendo ciertos riesgos.

A la hora de poder dimensionar la incertidumbre, tarea que requiere un examen más concreto, la investigación al respecto con frecuencia se ha conceptualizado en dos de sus aspectos, como son; la dificultad de la tarea y la variabilidad tarea (Daft, 1983, Daft y Macintosh, 1981; Macintosh, 1981; Perrow, 1967, 1970, Van de Ven y Delbecq, 1974).

Por dificultad de tarea se entiende el grado en que los procedimientos establecen una serie de pasos que deben realizarse para completar el trabajo con éxito (Van de Ven y Delbecq, 1974). Cuando la dificultad de la tarea es baja, el trabajo se puede reducir a objetivos, pasos mecánicos que implican el uso de procedimientos estándar de operación, instrucciones, manuales o programas (Daft y Macintosh, 1978, Macintosh, 1981). Las tareas de baja dificultad son bien conocidas y pueden ser estructurados para facilitar la finalización eficiente a través de la identificación de criterios claros para su ejecución (Gresov et al., 1989). Dado un nivel de conocimiento tal tarea, las cantidades precisas de insumos de recursos se pueden determinar para permitir las salidas requeridas y, en consecuencia, hay poco espacio para la holgura en esos entornos. Esta expectativa es consistente con Merchant (1985b), quien señaló que la capacidad de establecer estándares estrictos y precisos, para medir el desempeño, es una medida favorecedora de la reducción de holgura presupuestaria ofreciendo una oportunidad para evitar la introducción de holgura.

Por el contrario, si la dificultad de la tarea es alta, existe una escasez de información sobre la tarea específica, Gresov et al., (1989). El trabajo no es analizable y las soluciones son difíciles de identificar, ya que no existen procedimientos objetivos, computacionales o técnicas de especificar precisamente lo que hay que hacer para llevar a cabo esas tareas (Daft, 1983, Daft y Macintosh, 1981). La resolución de problemas y toma de decisiones con éxito requiere una mayor experiencia, la intuición y el juicio, en lugar de los procedimientos normalizados (Daft, 1983, Daft y Macintosh, 1981; Perrow, 1967; Van de Ven y Delbecq, 1974). Estas tareas son difíciles de descomponer, y por lo tanto difíciles de evaluar en términos de sus costos, beneficios y resultados (Daft y Macintosh, 1981). Si la falta de recursos está programados para tareas muy difíciles, entonces aumenta la probabilidad de trabajos no correctamente realizados o fuera de plazo. En consecuencia, según lo sugerido por Cyert y March (1963), la holgura puede desempeñar una función de adaptación y estabilización mediante la prestación de un conjunto de recursos de emergencia que pueden facilitar el rendimiento cuando la dificultad de la tarea es alta.

En su trabajo sobre los efectos de la incertidumbre en la holgura, Dunk (1995) encontró que cuando la holgura era alta, la dificultad de la tarea no afectaba al desempeño del departamento. Sin embargo, cuando la holgura es baja, la dificultad de la tarea afectaba negativamente el rendimiento. Todo ello, pone de relieve que las metas con probabilidad escasa de ser alcanzadas, crean una desmotivación en el equipo que debe realizarla.

Otra fuente de incertidumbre estudiada es la derivada de la variabilidad de las tareas. La variabilidad de las tareas se refiere a la medida en que se encuentran los eventos nuevos e inesperados en los procesos de planificación y la conversión que requieren el uso de diferentes procedimientos para llevar a cabo el trabajo (Daft y Macintosh, 1981; Perrow, 1970; Van de Ven y Delbecq, 1974).

Cuando la variabilidad es baja, el conjunto de tareas se puede predecir con bastante certeza y algunas tareas nuevas o excepcionales se llevan a cabo sin un esfuerzo adicional significativo. Los estudios demuestran, sin embargo, que las tareas con alta variabilidad, suelen aparecer a menudo, tanto de forma situacional como en problemas inesperados. (Daft, 1983; Daft y Macintosh, 1981; Macintosh, 1981; Withey et al, 1983).

Brownell y Dunk (1991) sostuvieron que la capacidad para especificar el conjunto relevante de entradas en el presupuesto para lograr un resultado deseado (una cuestión de dificultad de la tarea) que puede influir en la magnitud de la holgura es independiente del nivel de variabilidad de la tarea. La aplicación de la holgura a la medida de un determinado conjunto de tareas presupuestadas (cualquiera que sea el nivel de variabilidad) puede ayudar en la lucha contra la incapacidad de especificar un conjunto dado de entrada / salida de las relaciones. En contraste, el grado de variabilidad no tiene ninguna llamada adicional necesaria sobre los recursos que no sean para la matriz presupuestada. Como tal, es probable que la dificultad de la tarea modere la relación entre la participación y holgura. La variabilidad de tareas, en cambio, es poco probable que pueda lograr servir establecer holguras justificadas.

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 1.2: la incertidumbre sobre la resolución de problemas futuros crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria

La incertidumbre genera en el grupo falta de confianza en la medida en que el logro a conseguir no es percibido como una tarea clarificada. En este sentido, Galbraith (1974) propone que la incertidumbre puede influir sobre la aparición de la holgura, en concreto en los presupuestos establecidos participativamente. Galbraith (1974) Sostuvo que a medida que aumenta la

incertidumbre, mayor es la cantidad de personas que tienen que tomar decisiones con una base floja y esto indudablemente afecta a la hora de determinar los recursos necesarios para lograr los resultados esperados. Esa información, indicó, se requiere para hacer frente al número de excepciones que surgen de la incertidumbre. Como aumenta el número de excepciones, en consecuencia, aparecen modificaciones en los objetivos del presupuesto mediante la construcción de holguras.

Cuando la incertidumbre del grupo no es asociada hacia la información exterior sino hacia el trabajo a desempeñar por dicho grupo hablamos de ambigüedad de rol. La ambigüedad de rol se refiere a la medida en que existe una falta de información clara sobre las expectativas asociadas con un papel, o los métodos para el cumplimiento de las expectativas del rol, Graen (1976). La ambigüedad de rol surge cuando las expectativas de rol requeridos de las personas carecen de suficiente claridad en cuanto a los comportamientos requeridos o los niveles de rendimiento esperados, Chenhall y Brownell (1988). Desde una perspectiva cognitiva, los resultados de ambigüedad de rol en un individuo frente ", ya sea la falta de conocimiento acerca de los comportamientos más eficaces en la resolución o situaciones en las que es casi imposible hacer todo lo esperado, independientemente de la cantidad de esfuerzo realizados, generan comportamientos tendentes a la ineficacia, suelen ser comportamientos mal dirigidos o insuficientes en la dirección correcta ", Jackson y Schuler (1985:43).

Chenhall y Brownell (1988) informaron que la ambigüedad de rol parece causar una menor productividad, tensión, insatisfacción y la falta de fortaleza psicológica del grupo de trabajo. En cuanto a la aclaración de los métodos empleados en el cumplimiento de las expectativas de rol, argumentaron que la participación proporciona la oportunidad para que los subordinados tengan un conocimiento a todos los niveles de sus tareas en el proceso, lo que permite la discusión de las estrategias de medios y fines. Chenhall y Brownell (1988)

encontraron, en primer lugar, una relación negativa entre la participación y el papel de la ambigüedad. En segundo lugar, que la reducción de la ambigüedad de rol dio lugar a un mejor rendimiento.

La ambigüedad de rol también puede tener implicaciones para la creación de holgura, ya que refleja la incertidumbre acerca de las responsabilidades del trabajo y los métodos para cumplirlas. La participación es probable que reduzca la ambigüedad de rol, como lo demuestra Chenhall y Brownell (1988), estando de acuerdo con investigaciones que sugieren que los individuos crean holgura como un amortiguador frente a la incertidumbre (por ejemplo, Cyert y March, 1963, Onsi, 1973 y Lukka, 1988).

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 1.3: la inseguridad en la creación del presupuesto crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria

Cuando la incertidumbre es temporal la holgura puede crear el ámbito necesario para que su influencia no distorsione las demás tareas en curso, se entiende en este caso que se crea una isla protegiendo al continente. En este sentido Merchant (1985a), en de su trabajo sobre la propensión a la creación de holgura en los presupuestos, propuso que la holgura puede ser utilizada para absorber esta incertidumbre, proporcionando un grado de libertad de compromiso a corto plazo en el tratamiento de la falta de previsibilidad.

Siguiendo esta línea, Bourgeois (1981) argumenta que la holgura proporciona un colchón de recursos, que actúan como amortiguadores internos para minimizar las interrupciones del flujo de trabajo, proporcionando de este modo a los administradores, un margen de maniobra que permita adaptarse y dar respuesta a la incertidumbre. Ello conlleva una flexibilidad necesaria para no llegar a situaciones críticas y un margen necesario de trabajo. Este margen

tiene mayor connotación cuando de no existir, las tareas con incertidumbre afectan a tareas clarificadas (por ejemplo paralizándolas temporalmente) dañando a las mismas de múltiples formas y reduciendo su beneficio.

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 1.4: la falta de flexibilidad de los presupuestos crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria.

3.2.3. Control Organizacional

El control organizacional es utilizado ampliamente dentro de las organizaciones. Este control puede ser llevado a cabo de formas diferentes a través de mecanismos como: control presupuestario, planificación, rendimiento y control de objetivos, control de recursos y otros. Los gerentes los utilizan de forma asidua para asegurarse que los comportamientos y las decisiones de sus subordinados sean consistentes con los objetivos de la organización y las estrategias (Anthony y Govindarajan, 2007 y Merchant y Van der Stede, 2007). Específicamente "proporcionan información que pretende ser útil para los administradores en el desempeño de sus puestos de trabajo y ayudar a las organizaciones a desarrollar y mantener viables los patrones de comportamiento" Otley(1999:364). En primer lugar, el control ayuda a los gerentes a tomar las decisiones correctas, al alinear sus objetivos con los objetivos globales de la empresa e informan de sus resultados para que puedan ser tomadas medidas correctivas si es necesario. En segundo lugar, suelen utilizarse para motivar a los directivos: a principios de año, permitiendo a los gestores negociar objetivos y los recursos necesarios para su consecución, al final del año, el rendimiento se evalúa mediante la comparación de sus resultados con los objetivos. Las organizaciones suelen

vincular las recompensas de los gerentes, tales como bonos, en función del logro, por parte de su equipo, de los resultados previstos en el presupuesto Van der Stede, (2000).

Los sistemas tradicionales de control de gestión se basan en medidas financieras con objetivos a menudo expresados en términos de costos, márgenes, beneficio neto, etc. (Chenhall y Langfield-Smith, 2007). Las investigaciones indican que los subordinados se inclinan por procedimientos de evaluación del desempeño que contemplen múltiples medidas y no solo basadas en medidas financieras (Burney et al., 2009 y Lau y Moser, 2008). Los sistemas de evaluación que tengan en cuenta tanto medidas financieras como no financieras, ofrecen una visión más completa del desempeño del gerente, Kaplan y Norton, (1996).

El control ha sido para la organización, la forma adoptada mayoritariamente y de forma tradicional, como reductora de disfunciones. Los resultados de los estudios por lo general han señalado de una reducción y cambios hacia niveles más bajos de holgura. Merchant (1985), Simons (1989) y Kren (1993) informaron de una asociación negativa entre la existencia de informes y monitoreo de los controles y la holgura presupuestaria. En esta línea, las organizaciones, en especial las formadas por delegaciones con cierta autonomía, han delegado en los superiores dicho control, por tanto, se puede afirmar que dicho control está en manos de los superiores.

Los superiores, parten de la premisa de ser considerados las personas idóneas para esta función. Staley y Magner (2007), utilizando datos de los cuestionarios de 1.358 de una unidad del gobierno federal de los EE.UU, detectaron que tanto la percepción de justicia en los procedimientos como la reducción de los directivos, para crear holgura presupuestaria, estaba relacionada con la mejora de la confianza en su jefe inmediato. Por tanto, relaciones con los superiores excesivamente rígidas, muy directivas o

verticales pueden socavar la confianza en un trato justo o extremar la prudencia por temor a represalias, abriendo la puerta a la holgura presupuestaria

Aunque los superiores en general, pueden ser conscientes de que los subordinados tratan de introducir holgura en sus presupuestos, Lowe y Shaw (1968) informaron que los superiores sólo tienen un éxito limitado al tratar de reducir esa holgura. A partir de esto, Pope (1984) llegó a concluir que a pesar de existir participación y de tener la participación, un potencial que puede mejorar la decisión sobre los presupuestos, tras la comunicación de la información privada al gerente, éste normalmente es incapaz de detectar la comunicación falsa. Por lo cual, la información caso de ser admitida como veraz puede contener holguras, por tanto, ser una información filtrada como buena.

Otro de los problemas en el control de detección de holguras, es la creación de sistemas de control con capacidad de detección alta, dado los altos requerimientos de todo tipo que estos sistemas demandan para la obtención de resultados proporcionales a la inversión. Economistas de la organización, argumentan que el objetivo de los controles presupuestarios rígidos, es aumentar la probabilidad de que los comportamientos disfuncionales sean detectados y, por tanto, reducen la holgura presupuestaria (Merchant, 1985a y Williamson, 1964). En esta línea Merchant (1985a) informó que la holgura puede ser reducida mejorando esta posibilidad de detección y quizás esto pudiera lograrse invirtiendo más en sistemas de información proporcionando de esta forma una supervisión más cercana a la realidad, también fruto de sus estudios se inclinaba hacia la mayor frecuencia de auditorías. En teoría, un sistema eficaz de detección de holgura puede limitar la creación de holgura, pero ese sistema depende de las medidas de desempeño precisos y normas precisas, que sólo existen en ambientes

estructurados muy estables, (Onsi, 1973 y Merchant, 1985b) lo que dificulta enormemente su viabilidad.

La creación de holgura relacionando el control de presupuesto con su indeterminación producida en base a la incertidumbre, se ha producido especialmente en las empresas que tratan el presupuesto como un fuerte compromiso por parte del gerente de la empresa. Son empresas que utilizan el presupuesto como principal o exclusiva, herramienta para evaluar el desempeño de la gestión. En relación con este hecho, los controles presupuestarios rígidos son la llave de la evaluación e implican que el salario, los recursos y las perspectivas de mejorar la carrera profesional se convierten en altamente dependiente de la capacidad para cumplir con el presupuesto. Por lo tanto, se espera una relación positiva entre el énfasis en el cumplimiento del presupuesto, derivado de un estilo de control presupuestario rígido y la propensión de los administradores para crear holgura. De hecho, la holgura presupuestaria aumenta las posibilidades de realización en el marco presupuestario planificado y , por lo tanto, evita las intervenciones de la alta dirección, como reducciones en los incentivos o riesgo de ser despedidos, etc (Merchant y Manzoni, 1989).

El control organizacional también se encuentra fuertemente relacionado con la propensión de las empresas hacia la delegación,. Bajo este marco de actuación, las prácticas de presupuesto de capital se caracterizan generalmente por una delegación parcial. De esta forma, las organizaciones tienen una tendencia a la delegación más o menos relevante en relación a los presupuestos y por lo general delegan algunas decisiones a los directores de división (Harris y Raviv,1996).

La descentralización como herramienta de control de organizacional ha sido identificado en la literatura de la teoría de la contingencia (Otley, 1980 ;Gul y Chia , 1993 ; Chia, 1994). Sin embargo el éxito de la descentralización en

el logro de objetivos de la organización, tales como el rendimiento y la satisfacción en el trabajo depende de ciertos factores, como pueden ser la incertidumbre del entorno, la información más precisa, la diversidad y singularidad de actuaciones complejas en ambientes concretos. Todo ello hace de la delegación un instrumento que puede ser idóneo para la resolución de cuestiones que la central no suele considerar.

Por todo ello, cabe esperar que:

Hipótesis 2.1.: El control presupuestario rígido de la organización y en el cumplimiento crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria.

Como se ha especificado anteriormente el control ayuda a los gerentes a tomar las decisiones, a veces negociadas, siendo evaluadas a final de periodo o la finalización del proyecto. El rendimiento suele evaluarse mediante la comparación de sus resultados con los objetivos. Las organizaciones suelen vincular las recompensas de los gerentes, tales como bonos, en función del logro, por parte de su equipo, de los resultados previstos en el presupuesto Van der Stede, (2000). Los gestores y subordinados por ello tratan de negociar presupuestos que puedan controlar, para asegurar su cumplimiento y mejora.

Derivado del control de presupuestos en su formato más rígido, se ha detectado que los mismos pueden perjudicar las estrategias a medio o largo, que requieren de mayor flexibilidad ante los acontecimientos futuros impredecibles. Otley (1978) encontró que los gerentes que están sujetos a controles de presupuestos rígidos tienden a gastar menos tiempo en la planificación a largo plazo. En resumen, si los controles presupuestarios son demasiado rígidos y los gestores tienen muy poco criterio, la gestión empresarial puede asfixiar a todas las iniciativas que prometen beneficios a largo plazo, o beneficios menos cierto, según ha informado Merchant (1990).

En el trabajo realizado por Van der Stede (2000), sobre 153 encuestados a gerentes de unidades de negocio de empresas. Los resultados de las correlaciones sugieren que los controles presupuestarios rígidos reducen holgura presupuestaria. Dicha holgura reducida hace objetivos más difíciles de alcanzar, lo que puede conducir gerentes a preocuparse principalmente sobre las acciones que afectan a los resultados a corto plazo del presupuesto. Dicho de otra manera, la holgura presupuestaria puede ser una condición necesaria para que los administradores piensen a largo plazo. La relación negativa entre la holgura presupuestaria, la orientación empresarial a corto plazo y largo plazo, es un ejemplo de este tipo de efectos secundarios.

Entre los aspectos a destacar en la relación de la holgura con el control presupuestario, no podemos dejar de mencionar, siguiendo en línea con Otley (1978), que aquellas líneas de negocio que han sido más rentables disfrutaban de más flexibilidad presupuestaria. Ello se debe a que la presión sobre el presupuesto disminuye, ya que, el control suele aumentar en las líneas de negocios no competitivas a ojos de la organización. Los hallazgos sugieren que los gestores sujetos a controles presupuestarios menos rígidos de la alta dirección, les permite construir holgura, lo que parece en línea con la flexibilidad requerida a estrategias de medio o largo, perpetuando la eficacia de los mismos para responder a los cambios en su entorno.

Por todo ello, cabe esperar que:

Hipótesis 2.2.: Las altas expectativas sobre el control presupuestario por parte del gestor y su mejora crean una propensión hacia la Holgura Presupuestaria.

3.2.4. Incentivos y compensaciones.

La relación entre los incentivos, las compensaciones y la holgura en los presupuestos ha sido bien documentada y las primeras indagaciones al respecto nos llevan a las aportaciones de Williamson (1964), informando que los gerentes trataban de influir en el proceso presupuestario y conseguir holguras en los mismos como previsiones de cumplimiento en aras de un bonus. Con respecto a la desviación presupuestaria y los diferentes sistemas de incentivos y sus usos, son considerados como el grupo más importante de los factores relacionados con la holgura presupuestaria.

Altas correlaciones fueron detectadas por el estudio sobre los presupuestos que realizó Merchant (1981), los presupuestos y los sistemas de retribución por cumplimiento de objetivos. Con posterioridad, Merchant (1985) dentro de su estudio de los presupuestos y la propensión en la creación de holgura. Estudio la relación con los incentivos, derivados del cumplimiento de objetivos, y la holgura presupuestaria. Según sus indagaciones un sistema formal de presupuestos, que incluye requisitos para las explicaciones de varianzas y recompensas vinculadas a la ejecución del presupuesto, parece que no, por sí mismo, es suficiente para aumentar la propensión a crear holgura. Sugiriendo que en combinación con la necesidad de tomar medidas para reducir los gastos reales esta propensión aumentaría.

La capacidad para cumplir los objetivos presupuestarios es un factor crítico en la evaluación del desempeño de los directivos. Además, los administradores cuyas unidades logran sus metas presupuestadas, pueden más probablemente verse a sí mismos como "ganadores", que es una fuente de beneficios psicológicos, para por ejemplo la mejora de la autoestima, Merchant y Manzoni (1989). Sin embargo, otras actitudes pueden ser desempeñadas si en lugar de motivar a los gerentes y animarlos a contribuir al logro de los objetivos de la organización, les induce a dar prioridad a sus

beneficios personales derivados. Pudiendo inducir conductas poco éticas, de diversa índole y creando para dicho fin holgura presupuestaria

Principalmente, los sistemas de recompensas de una organización tienen la función de estimular a los actores a comportarse de conformidad con las metas de la organización. Se afirma a menudo en la literatura que la mera existencia del presupuesto y un sistema de recompensas (conectado al control presupuestario) conduce a la creación de holgura presupuestaria con el fin de conseguirlos con más facilidad (Lowe y Shaw, 1968). Fruto de este estudio, también encontraron que; en primer lugar, los gestores construyen holgura en sus presupuestos como medio de protección de sus intereses personales, y en segundo lugar, que era un comportamiento económico racional. Además encontraron que no solo se introducían holguras sobre los costes del presupuesto, también fueron encontradas en las ventas, entre las motivaciones dominantes se volvieron a encontrar los incentivos y las compensaciones.

Schiff y Lewin (1968), como se expone con anterioridad, concluyeron que los objetivos de ventas eran más fáciles de conseguir de forma generalizada y asociado a ello los posibles incentivos. Argumentaron que los presupuestos son el criterio de evaluación del desempeño primario, empleado en la mayoría de las organizaciones. Determinaron que los gestores, se esfuerzan por influir en los criterios de rendimiento establecidos como objetivos en sus presupuestos, para conseguir, primero su realización con facilidad y segundo altos rendimientos de cara a los incentivos. Como resultado, las negociaciones de presupuestos comprenden cantidades variables de holgura. De todo ello dedujeron, que si los subordinados perciben su remuneración como dependiente a los logros comparados con el presupuesto, pueden tender a la holgura en sus presupuestos y por último afirmaron que el proceso de participación conlleva un cierto grado de creación de holgura.

El efecto propiciatorio de holgura en los presupuestos se magnifica si el sistema de recompensas es asimétrica, cuando por ejemplo, la organización magnifica las consecuencias derivadas de los errores presupuestarios negativos, más que los aciertos positivos de estos mismos presupuestos (Schiff y Lewin, 1970).Por todo ello, cabe esperar que:

Hipótesis 3.1.: El énfasis organizacional en los objetivos y los incentivos crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria.

En los trabajos realizados por Weitzman (1976:252), dentro de un entorno de un solo período, pudo constatar que los subordinados trataban de estandarizar el trabajo y que construían holgura porque: "Es en interés del gerente (trabajador) convencer a sus superiores que el presupuesto es ajustado y así se hace acreedor, de ese modo, de una meta más baja y un bono que es más fácil de alcanzar.... El problema de los incentivos estáticos, por lo tanto, crea e incorpora la tendencia (holgada) por falsedad del objetivo". Los resultados analíticos de Weitzman informaron de la dependencia de una serie de suposiciones, que acercaban o alejaban al subordinado de la holgura presupuestaria. En primer lugar, el subordinado espera maximizar su bono (incentivo). En segundo lugar, cuando el esfuerzo afecta al rendimiento, la utilidad marginal del salario debe ser superior a la des-utilidad marginal del esfuerzo. En tercer lugar, hay un solo periodo de producción, de manera que no existe ningún incentivo para el subordinado en subestimar el rendimiento actual esperado, con el fin de evitar modificaciones adversas por el superior, en la valoración de los parámetros de bonificación de posteriores períodos.

Por otra parte, los sistemas de control de la organización, por lo general proporciona incentivos para el comportamiento organizativo funcional. Comportamientos que son alentados de muchas maneras cuando este es adecuado a los intereses de la organización. Mientras que el comportamiento contra el papel deseado por la organización o bien es castigado o ignorado,

Pfeffer(1982). En este estudio Pfeffer añadió que en gran medida este comportamiento organizacional permite obtener el devenir de las actuaciones de los gestores de forma individual, guiando por medio de los incentivos las conductas que se acercan a los fines previstos por la organización, al margen, a veces de los medios de obtención. En una clara alusión de los efectos de la organización sobre el individuo.

Planes de compensación basados en presupuestos que inducen a la verdad han sido también investigados (por ejemplo, Ijiri et al, 1968;.Weitzman, 1976; Loeb y Magat, 1978). Dos características clave de estos programas son; que están diseñados para motivar a los individuos a revelar información privada con veracidad sobre el rendimiento esperado suponiendo neutralidad al riesgo, y que, su objetivo es motivar a las personas para maximizar el rendimiento con independencia del presupuesto (Weitzman, 1976; Waller, 1988). En este sentido, Chow et al (1988) en un estudio diseñado para obtener evidencia de los efectos de los planes de holgura de inducción cuando los sujetos crean presupuestos participativos, encontró que la holgura no fue diferente entre los dos sistemas de pago, cuando no había asimetría de la información. Sin embargo, la holgura fue significativamente más alta en el régimen de compensación holgura que induce cuando había asimetría de la información.

En relación a los gestores, la relación de comportamientos éticos y la incentivación han sido ampliamente estudiados. Evans, Hannan, Krishnan y Moser (2001) realizaron un estudio basado en la honestidad en la presentación de informes de gestión. Sus resultados señalaron que pese a crear condiciones para poder mentir sin repercusión e incluso incentivarla con recompensa, la honestidad prevalecía. En cualquier caso cualquier nivel de honestidad debe ser interpretado a la luz de otros condicionantes como los incentivos y relacionarlos con la información privada que se posee. Entre sus conclusiones destacaron que para explotar la honestidad de los directivos de forma

eficiente, las empresas debían anticipar como alternativa, contratos diseñados para las mejoras e incentivos que hicieran prevalecer estos comportamientos.

La literatura pone en valor en relación a los incentivos y mejoras con la propensión en la creación de la holgura presupuestaria los siguientes aspectos de forma predominante: El excesivo enfoque hacia la consecución de los objetivos creados, la importancia en los incentivos en la organización, el sentido de mejora continua de los presupuestos iniciales y la percepción gerencial positiva cuando los presupuestos son mejorados.

Por todo ello, cabe esperar que:

Hipótesis 3.2.: La preeminencia de la incentivación como resultante de la evaluación del desempeño, la mejora del presupuesto en ejecución y la percepción gerencial positiva de la mejora en fase de ejecución crea una propensión hacia la Holgura Presupuestaria.

3.2.5. El Entorno.

Las variables del entorno o ambientales son estudiadas principalmente como elementos exógenos que la organización tiene que conocer o prever. Este conocimiento, con frecuencia, obliga a los gestores a emplear tiempo y recursos..

De un lado la incertidumbre ambiental ha sido el gran tema de debate desde múltiples trayectorias indagatorias (e.g. Lawrence y Lorsch, 1967; Duncan, 1972; Merchant,1985a; Van de Heijden et al. 2002 y Davila y Wouters, 2005). Asociado a este término encontramos la información ambiental, que tiene relaciones sólidas con la comunicación en la organización, el control y sus

sistemas, el riesgo, la incertidumbre... en cualquiera de sus versiones. La información ejerce una gran presión sobre la holgura. De igual manera, la desinformación es un problema en el seno de las organización de pronóstico incierto y con complicaciones para su erradicación por constituir en la mayoría de los casos un modo de operar disfuncional pero arraigado en la organización. Como base de una parte de la incertidumbre suele estar relacionada con holguras a menudo de carácter protector.

Para responder con eficacia a las influencias externas, Gabriel (1978) concluyó que una organización necesita tener recursos ociosos que pueden ser objeto de uso, si es necesario. Del mismo modo, Merchant (1985a) sugiere que los recursos de holgura se pueden utilizar para cualquier número de propósitos discrecionales, que podrían incluir la respuesta a la incertidumbre. Recursos holgados dan a la organización un margen en la gestión de cambios en respuesta a un entorno cambiante (Cyert y March 1963; Sharfman et al, 1988).

Como ha sido expuesto con anterioridad, Galbraith (1974) ya propuso que la incertidumbre del entorno puede influir sobre la aparición de la holgura, sosteniendo que esta es proporcional al grado de incertidumbre y que influye en el aumento presupuestario de recursos necesarios.

El uso intencional de holgura presupuestaria, para facilitar el trabajo de los directivos, cuando ellos son responsables de perseguir múltiples objetivos más allá de la consecución de los presupuestos de costos, es una práctica no habitual que incluso se ha presentado como disfuncional en la mayor parte de la literatura empírica (Lowe y Shaw, 1968, Kren y Liao, 1988, Dunk y Nouri, 1998). En ciertos ambientes (caracterizado por la incertidumbre y los objetivos múltiples), la holgura presupuestaria puede ser beneficioso para motivar un comportamiento apropiado. En un contexto de incertidumbre y cuando varias metas a corto plazo son importantes, la holgura presupuestaria

permite a los administradores, seguir centrándose en diversos objetivos a corto plazo de forma simultánea. Las organizaciones pueden diseñar holgura presupuestaria para influir en la distribución de la atención de la organización. Además, los mecanismos pueden ser auto-regulados y pueden ajustar la cantidad de holgura a las circunstancias particulares. Por lo tanto, la holgura presupuestaria no se crea de manera indiscriminada, sólo cuando la atención a los objetivos alternativos lo exige. Estas ideas trazan un uso sofisticado de los presupuestos que va más allá de las aplicaciones más tradicionales, Davila y Wouters (2005).

Ante entornos con una alta incertidumbre ambiental, la holgura presupuestaria proporciona flexibilidad de operación, entre otras, mejora y aumenta la previsibilidad de los ingresos, reduce el tiempo dedicado a las tareas de control, reduce los riesgos de comportamiento disfuncional, y da a los gerentes discreción para perseguir múltiples objetivos al tratar con factores exógenos adversos (Lillis, 2002 y Merchant y Manzoni, 1989). En este sentido Bourgeois (1981) admitía que la holgura proporcionaba un "amortiguador interno" para minimizar las interrupciones del flujo de trabajo, proporcionando de este modo a los administradores, un margen de maniobra que permita adaptarse y dar respuesta a la incertidumbre.

Kren y Liao (1988) argumentaron que la capacidad de los sistemas de información de gestión para identificar holgura depende del nivel de incertidumbre en el entorno operativo de la organización. Si la incertidumbre es alta, se considera que es más difícil para el sistema de información para distinguir entre los errores de previsión como resultado de eventos imprevistos y holgura. Govindarajan (1986) propone que cuando la incertidumbre del entorno es alta (baja) la participación tiene un efecto mayor (menor) en la reducción de la holgura.

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 4.1.: El entorno situacional, , crea propensión hacia la holgura presupuestaria .

El proceso de elaboración de presupuestos es un método formal por el cual se establecen los planes para el futuro en períodos de tiempo. Este futuro implica que se debe tener en consideración dos conceptos relacionados como son la incertidumbre y el riesgo, siendo esta relación discutida. La International Federation of Accountants (1999) definió el riesgo como un futuro incierto en los eventos que podrían influir en el logro de la estrategia, operacional y financiera. Desde otra perspectiva la incertidumbre y el riesgo adquieren connotaciones diferentes, siendo una distinción común la que establece que la incertidumbre no plantea un conocimiento de las probabilidades y por tanto no trata de establecer estimaciones mientras que el riesgo plantea el desconocimiento desde la base de unas estimaciones basadas en las probabilidades, (citado en Adams, 1995). De cualquier forma, como afirmaron Collier y Berry (2002) la incertidumbre y el riesgo adolecen de elementos incontrolables. Esto es mostrado por la literatura, por tanto, el presupuesto no puede dejar de lado la estimación de estas eventualidades en la medida de sus posibilidades.

Este aspecto es tratado también desde el estudio de la planificación de escenarios. La base de desarrollo de escenarios es la evaluación del entorno macroeconómico externo que se considera la mayor fuente de incertidumbre ambiental. Sin embargo, hay un área de la literatura que pone de relieve que la incertidumbre percibida no sólo es creada por el macro-entorno, los gerentes también perciben la incertidumbre creada por factores del micro y el ambiente interno. El concepto de incertidumbre percibida ambiental es una variable central en las discusión del entorno de la organización, sobre todo, en las teorías del diseño organizacional (Burns y Stalker, 1961; Galbraith, 1977; Lawrence y Lorsch, 1967; Thompson, 1967) y en los modelos de planificación estratégica sistemas (Liedtka, 1985; Lindsay y Rue, 1980). La

idea básica detrás de la planificación de escenarios es la de ser utilizada dentro de los equipos de estrategia para mejorar el pensamiento estratégico y para hacer frente a las incertidumbres en el ambiente externo, Van de Heijden et al. (2002).

Según lo anteriormente expuesto la planificación de presupuestos de ejecución de obras de edificación encuentran elementos incontrolables derivados del proyecto sus creadores, que en la mayoría de los casos son la dirección facultativa de los mismos en fase de ejecución. Este riesgo externo tiene una difícil evaluación dentro del ambiente micro interno de la organización.

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 4.2.: La dirección facultativa como órgano directivo externo crea propensión hacia la holgura presupuestaria.

La investigación sobre la incertidumbre ambiental adolece de resultados en la mayoría de los casos difícilmente interpretables. Sin embargo, el concepto sigue siendo una clave en muchas teorías de la organización. Cuando el ambiente externo se percibe como impredecible, es probable que los gestores de la organización que no están seguros sobre el estado de su entorno, pasarán una mayor cantidad de tiempo y recursos en la exploración del entorno que aquellos gestores seguros de su entorno. Los esfuerzos de exploración serán dirigidos hacia la clarificación de diversos eventos o cambios en el entorno. Cabe señalar que debido a que el tiempo y los recursos dedicados a la exploración están en función de cómo los gestores inciertos perciben el entorno, los gestores seguros probablemente serán menos escrutadores de la realidad independientemente de las características objetivas de entorno real. Por lo que sus previsiones pueden estar sujetas a errores en un efecto contrario a la holgura creada por la incertidumbre.

En relación a las amenazas y oportunidades que los gestores deben poder detectar, estas pueden estar difusas debido a un entorno poco conocido. Dado el hecho de que el contexto del entorno no es bien entendido y, es a su vez poco confiable, los gestores pueden optar por varias estrategias genéricas destinadas a proteger a las funciones clave de la organización, como la creación de recursos holgados (Cyert y March, 1963) que pueden llegar a ser comunes en este tipo de circunstancia.

Los presupuestos que son el objetivo de la holgura presupuestaria, tienen entre sus potenciales motivadores la información derivada del entorno, puesto que de ello depende en parte un presupuesto con bases sólidas y confiables. El presupuesto es un sistema de control importante en casi todas las organizaciones (Armstrong et al., 1996; Ekholm y Wallin, 2000; Merchant y Van der Stede, 2003) la mayoría de los presupuestos tienen una parte de su creación dependiente de elementos externos. Estos elementos del entorno insumos de terceros, outsourcing, efectos del mercado global..., pueden afectar de forma diferente al presupuesto, por ello sobre el presupuesto y sus fuentes de información, continúa habiendo una extensa cantidad de trabajo dedicado a la comprensión de cómo funciona.

Una de las raíces que ha demostrado su valor determinante en la reducción de la holgura presupuestaria la encontramos en la información del entorno. En consonancia con lo anteriormente expuesto, conviene recordar el uso posible de forma disfuncional que de la información puede hacerse, ya detectado en los trabajos de Demski y Feltham (1978) y Chow et al (1988) por lo que estas manipulaciones afectaban al presupuesto óptimo. Además, las creencias de los gestores sobre la presión para cumplir los objetivos presupuestarios pueden afectar su deseo de comunicar información veraz en el proceso de presupuestación (Argyris, 1952; Hofstede, 1967), y esto puede dar como resultado la falsificación de datos o recursos necesarios.

Otro de los factores que puede generar holgura en base a una información sesgada o poco consistente es la propia incertidumbre derivada de esta información. De esta forma trabajar con información no solida genera incertidumbre en los gestores poco confiados y esta percepción inclina a presupuestos poco agresivos y en exceso prudentes u holgados, en esta línea se han postulado diferentes autores (e.g. Cyert y March 1963; Gabriel, 1978; Merchant, 1985a y Sharfman et al, 1988).

En consecuencia cabe esperar que:

Hipótesis 4.3.: Los riesgos asociados a la contratación externa y la planificación basada en requisitos del entorno crean propensión hacia la holgura presupuestaria.

3.3. METODOLOGÍA.

El propósito de esta sección es explicar la metodología que sustentan, los procedimientos e instrumentos de recolección de datos utilizados para probar las hipótesis planteadas. Se hace un análisis de las metodologías utilizadas por los investigadores, posteriormente se da una breve explicación sobre el trabajo realizado en este capítulo y que precede a una exposición de las metodologías utilizadas.

La holgura presupuestaria ha sido objeto de investigación de forma internacional, múltiples enfoques han sido realizados y desde diferentes áreas de investigación (Merchant y Van der Stede, 2007). En cuanto a las metodologías utilizadas, las encuestas transversales son predominantes frente

a los estudios experimentales o longitudinales. De cualquier forma, los estudios experimentales con muchas dificultades de aplicación en contextos de gestión, han sido utilizados al ofrecer la posibilidad de un mejor control de las contingencias. Por último, los estudios longitudinales que también son posibles, no han gozado de la misma asiduidad, entre otras razones por las posibles demoras con que las percepciones aparecen y evolucionan Yuen,(2004).

Diferentes estrategias metodológicas han sido utilizadas en base a la literatura y estudios previos. Estas estrategias se han determinado como idóneas para el trabajo a realizar. A continuación se expone un breve resumen de las mismas, a fin de una mayor aclaración y especificación.

Adentrándonos en las investigaciones realizadas, que han dado resultados hasta el momento, por los investigadores, se puede admitir que la mayoría son investigaciones de campo, siendo las experimentales una minoría (ver, Magee,1988). Esto puede ser debido a varios factores, como son: La aplicación, que en este campo concreto favorece los estudios de campo, el sesgo de los estudios experimentales, al someter condiciones a los participantes que inducen a conductas no relacionadas con un escenario real. La mayoría de los estudios están orientados a la investigación de las relaciones y sus efectos. Las variables seleccionadas han sido de diversa índole, según la decisión de investigación a realizar, el ámbito de estudio y el estado de las relaciones sobre los que se quiere indagar. Podemos encontrar estudios que han relacionado variables organizacionales, variables individuales y de entorno, así como entre sí Dunk y Nouri (1998).

Las investigaciones por lo general analizadas son de periodos cortos dentro de una metodología netamente transversal, este hecho ha sido denunciado por parte de la comunidad científica que considera que, de esta forma, no se tiene

en cuenta el sesgo que producen los efectos relacionales entre superior y subordinado a través de varios periodos presupuestarios.

Por tanto, partimos de estudios transversales siendo estos estudios de campo. Los estudios inferenciales han sido realizados sobre organizaciones mayoritariamente. Las organizaciones de toda índole han sido analizadas y de ellas se han recolectado la mayoría de datos. También se han estudiado a colectivos con un patrón común, por ejemplo, Douglas y Wier (2000) realizaron su investigación en base a personas con certificado manager profesional, siendo su ámbito profesional diverso y haciendo primar su condición de gestores como prevalente en el estudio. Dentro de estas organizaciones el tamaño, la actividad y sus estructuras de organización son diversas y no es posible establecer patrones comunes.

Los trabajadores de dichas organizaciones son los sujetos principales de la investigación, generalmente gestores de grado medio de diferentes departamentos y diferentes categorías, entre 35-50 años de edad y una experiencia acumulada en el cargo de entre 3-8 años. Los trabajos indagatorios y de recolección de datos han sido por medio de entrevistas semi-estructuradas y cuestionarios. En los pocos estudios experimentales, normalmente se ha trabajado con estudiantes relacionados con la administración de empresas.

Los estudios realizados han utilizado como instrumentos prevalentes las entrevistas y los cuestionarios. Los trabajos de investigación que han querido dotar de elementos cualitativos a los datos e información cuantitativa han optado por métodos basados en los estudios de caso (e.g. Lukka, 1988; Dunk y Perera, 1997; Elmassri y Harris 2011). El instrumento principal en estos casos ha sido la entrevista y los formatos o técnicas aplicadas son diversas, siendo predominante la entrevista semi-estructurada, de forma personal o telefónica y abierta a cuestiones que se puedan ir planteando en el transcurso

de las entrevistas, estas entrevistas han tenido una duración media de una hora y media.

Por otro lado, el grueso de las investigaciones ha utilizado el cuestionario como instrumento principal de los estudios (e.g. Onsi, 1973; Collins, 1978; Merchant, 1981, 1985; Brownell y McInnes 1986; Dunk, 1993, 1996; Van der Stede, 2000; Yuen, 2004). En líneas generales son cuestionarios con escalas de medida de 5 a 7 de tipo Likert. El número de ítems es de entre 20 y 30. El número de encuestas válidas varía enormemente pero se puede dar un promedio de unos 150 cuestionarios válidos.

Para el análisis y posterior inferencia estadística se han utilizado múltiples herramientas que la estadística pone a nuestra disposición. Amén de los instrumentos para los análisis descriptivos y la fiabilidad del cuestionario, los estadísticos que correlacionan son los predominantes. Así, entre los autores más citados, Onsi (1973) utilizó el análisis factorial, Collins (1978) la regresión lineal, Merchant (1985) la regresión lineal por pasos, Young (1985) en su estudio experimental usó el análisis de la varianza, Brownell y McInnes (1986) el modelo de ecuaciones estructurales, Chow, Cooper y Waller (1988) diseño factorial, Dunk (1993) la regresión múltiple.

Estos son los datos relevantes, recogidos del estudio pormenorizado de los trabajos de investigación realizados. La presente tesis doctoral a diferencia de los estudios, que han elaborado muestras sobre áreas funcionales dentro de una organización (e.g. Onsi, 1973; Cammann, 1976), sigue los pasos de Merchant (1985). Se centra en el área de intervención de los gestores de obra, para permitir una investigación intensiva sobre las variables que inciden en la holgura presupuestaria de los presupuestos de ejecución de obras de edificación.

Como fase previa a la determinación de las variables objeto de estudio, se han estudiado las tres áreas predominantes en la creación de holgura presupuestaria, de esta forma, las variables adjuntas a cada ámbito han sido objeto de análisis. Como fruto de un trabajo anterior se obtuvieron 12 causas precursoras, con entidad propia, que de por sí, en combinación o desencadenadas por otra, promueven a la holgura presupuestaria.

Ante la cantidad de causas descritas por los investigadores como posibles candidatas a la propensión en la creación de holgura presupuestaria dentro de los presupuestos de ejecución de obras de edificación se ha tratado, en primer término de focalizar, en el ámbito edificatorio que nos servirá como base de intervención, aquellas causas predominantes de las que extraer las variables que las motivan. Esta determinación ha sido objeto de un estudio de caso previo al presente trabajo.

Una vez seleccionadas las causas motivadoras se creó un cuestionario tomando como base los realizados en estudios anteriores y recogiendo también las cuestiones planteadas en las entrevistas de la parte II . Tras la creación del cuestionario se utilizaron diversas herramientas por medio de internet para su difusión de forma personalizada y posterior recolección y tratamiento de datos. Se recogieron un total de 172 cuestionarios, una vez tratados se procedió a la fiabilidad del constructo previo al análisis de datos descriptivos. La regresión lineal múltiple se aplicó para el contraste de hipótesis. Todos los procesos e instrumentos utilizados son justificados a continuación.

3.3.1. Recolección de datos.

La muestra

Los gestores de obra dentro de las organizaciones dedicadas a la edificación representan el grupo poblacional que, como hemos visto con en la parte II , son los creadores de presupuestos de ejecución de obras de edificación. Por tanto, son ellos los que formarán la muestra. Esta muestra aleatoria fue seleccionada a través de la red de contactos profesionales LikenIn: España. Todos son profesionales de la construcción dedicados a la gestión de obras de edificación. Entre sus funciones está la de creación del presupuesto de ejecución de sus obras. Son gestores cualificados para las funciones de gestión de obras dentro de las organizaciones.

El total de gestores seleccionados fue de 356, de ellos tras la recolección y análisis de datos se han utilizado los datos recibidos por 170 (47,75%) gestores de obra.

Diseño.

Se ha elegido el cuestionario como instrumento de recolección de datos. La elección del cuestionario como instrumento de recogida de datos ha sido ampliamente utilizada por la comunidad científica como evidencia clara de sus bondades frente a sus deficiencias o carencias. En el ámbito de los estudios en los que se desarrolla el presente trabajo, los investigadores relacionados también han usado este instrumento en sus investigaciones de forma predominante (e.g., Onsi,1973; Merchant,1981,1985; Brownell y McInnes,1986; Dunk, 1993, 1996 ; Van de Stede, 2000). Los diferentes análisis de consistencia interna en estos trabajos han sido satisfactorios haciendo fiable y factible el uso del cuestionario para este tipo de investigaciones.

El cuestionario ha sido enviado a través de correo electrónico privado, evitando el contacto con la organización, preservando el anonimato de los encuestados como requisito preestablecido y comunicado a los encuestados. De esta forma se trata de fomentar la discrecionalidad y confiabilidad ante la sensibilidad de la holgura presupuestaria (Brownell y McInnes,1986). Esta opción también evita el posible sesgo de deseabilidad social de encuestas recolectadas a través de la organización.

Se ha limitado la batería de preguntas a 23 ítems, que evitará la fatiga del encuestado y aumentará el número de encuestas finalizadas con éxito. El número de ítems utilizados está en línea con los estudios precedentes en la materia, por ejemplo Van der Stede utilizó 19 ítems.

Siguiendo el principio de precisión en los ítems seleccionados. Las preguntas han sido localizadas en estudios anteriores con un posterior tratamiento para adaptarlo al ámbito de estudio. Se persigue con este tratamiento posterior, que las diferentes preguntas estén formuladas en el “idioma” propio de los encuestados y facilitar su comprensión. Asimismo, se procuró la concreción en las preguntas que evitara la ambigüedad.

Cada ítem seleccionado representa a una variable asociada a las cuatro causas predominantes que aparecieron en el estudio de caso previo: Incertidumbre, incentivos y mejoras personales, control presupuestario y entorno. Una vez desarrollado el cuestionario, se procedió al reordenamiento de los ítems, de forma aleatoria para reducir el impacto de acuerdo por bloques, en consonancia con otros trabajos relacionados, por ejemplo Onsi (1973).

La escala de medida usada al igual que en los estudios precedentes será la escala Likert que además de en los estudios relacionados, es comúnmente utilizada en los estudios de ciencias sociales. De la escala Likert se quiere aprovechar su idoneidad en este tipo de estudios ampliamente contrastada.

Se utilizan siete niveles de respuesta en los ítems, desde totalmente en desacuerdo a en total acuerdo. De acuerdo con esto, a mayor acuerdo mayor será el énfasis en la variable. Los tres últimos ítems están destinados al perfil de gestor de obra utilizándose una escala nominal.

En la literatura sobre el número de niveles de escala Likert a utilizar no se encuentra un consenso. La controversia es latente, mientras parte de la comunidad científica sostiene que la confiabilidad es independiente del número de puntos de una escala, otros plantean que dicha confiabilidad es maximizada usando una escala ya sea de 7, 5, 4 ó 3 puntos. Cohen (1983) sostiene que por lo menos 3 puntos deben ser usados en las escalas. A pesar de todas estas opiniones, encontramos que la mayoría de instrumentos diseñados para el ámbito del estudio, usan escalas tipo Likert de 5 o de 7 puntos.

El envío del cuestionario se realizó a finales de enero de 2014. Un recordatorio fue realizado a las dos semanas. El cuestionario se diseñó para contestación de forma anónima. Para el envío del cuestionario se utilizó el correo electrónico. El envío se realizó a través de la red de contactos Likend-In.

Variables.

En total 23 cuestiones se plantean en consonancia con los estudios previos de referencia y adaptándolo a la población objetivo. En dichos estudios se utilizan entre tres y cinco ítems normalmente para la evaluación de la actitud de cada variable observada (e.g. Van der Stede 2000). Los bloques en relación a las variables independientes también son encontrados en los estudios precedentes al igual que la reordenación posterior. Los bloques obedecen a las variables que están en relación con la creación de holgura presupuestaria, siendo detectados tras el análisis de la literatura y el estudio

de caso previo. Cada bloque por tanto, está formado por cuatro variables independientes con las que se relaciona dicha causa que tiene propensión hacia la creación de holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación.

Bloque incertidumbre: Trata de encontrar el grado de acuerdo hacia las situaciones en las que el gestor, en la realización de su trabajo encuentra dificultades de previsión por diferentes causas, que aumentan su dificultad en la tarea motivada por la incertidumbre. Se ha utilizado como referencia el cuestionario de Van de Ven y Delbecq (1974) basado en Perrow (1970). Los ítems utilizados son;

01.- Cuando realizo un presupuesto, me preocupa no disponer de todos los datos (IN1-DATOS).

02.- Procuero no olvidar los posibles problemas futuros en mi presupuesto, (IN2- FUTUROS).

03.- Con poco tiempo para presupuestar utilizo precios seguros de conseguir, (IN3-PSEGU).

04.- Pienso que el presupuesto debe poder solucionar problemas de obra, (IN4-PROB).

Bloque incentivos y mejoras: Las cuatro cuestiones planteadas indagan sobre la actitud de los encuestados, gestores de ejecución de obras y sus presupuestos y los incentivos y mejoras asociados a ellos. Los incentivos y mejoras son considerados de forma amplia, se han tenido en cuenta las cuestiones planteadas por Merchant (1981 y 1985). Estos evalúan el uso del presupuesto basado en incentivos por la organización y actitudes gerenciales hacia logro de los objetivos presupuestarios en los encuestados.

05.- Estoy bien considerado en la empresa porque siempre consigo los objetivos, (IME5-OBJ).

06.- Me motivan positivamente los incentivos en función de resultados, (IME6-IN).

07.- La empresa valora especialmente los presupuestos que se mejoran en obra (IME7-MEJ).

08.- Creo que un buen jefe de obra siempre mejora el presupuesto inicial, (IME8-MEJIN).

Bloque control basado en el presupuesto: El énfasis sobre el control basado en el cumplimiento del presupuesto, la presión de la organización y el cumplimiento de objetivos son observados en este bloque para determinar el grado de acuerdo de los gestores. Cuanto mayor grado de acuerdo mayor propensión en la creación de holgura. Se tomaron como referencia los ítems validados por Van der Stede (2000), adaptándolos al ámbito de la edificación. Cuatro fueron los ítems creados;

09.-Mi delegado considera especialmente el cumplimiento del presupuesto, (CP9-CUMPLIR).

10.- El control del presupuesto es lo más importante para la empresa, (CP10-MOT).

11.- Dedico demasiado tiempo y recursos al control del presupuesto, (CP11-TIEMPO).

12.- La reducción de costes mejora mi imagen como jefe de obra (CP12-RCOSTES).

Bloque el entorno: Busca observar el comportamiento frente a las variables ambientales detectadas como influyentes al proceso de creación de los presupuestos en el estudio de caso previo. La situación, los directores externos, las empresas colaboradoras y los plazos han sido seleccionados de entre las áreas ambientales que rodean a los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Para la creación de ítems se han tomado como referencia el trabajo de Duncan (1972), verificada con una confiabilidad aceptable por Downey et al. (1975) que mide la percepción de la incertidumbre ambiental de los gerentes. Se utilizó también la idea de asimetría en la información percibida, sugerida por Dunk (1993) en base a Chow, Cooper y Waller. (1988). Los cuatro ítems seleccionados son;

13.- Cuando la situación de la obra no es buena lo repercuto en el presupuesto, (EN13-SITUACION).

14.- La dirección facultativa me puede hacer perder dinero, (EN14-D.F.).

15.- Los subcontratistas con bajos precios son un riesgo que asumo, (EN15-SUB).

16.- Los plazos ajustados me dejan muchos repasos (EN16-PLAZOS).

Bloque Holgura presupuestaria: El exceso o carencia intencionada sobre las unidades presupuestarias necesarias para completar la tarea es el objeto de este bloque que indaga sobre la actitud de los encuestados y su propensión a la holgura presupuestaria. En base a esta definición se toma como referencia las cuestiones planteadas por Onsi (1973). Este instrumento ha sido utilizado y validado en otros estudios (e.g., Merchant,1981, 1985;Govindarajan, 1986;

Nouri y Parker, 1996, Dunk 1993, Van der Stede 2000). Las cuestiones planteadas son;

17.- Siempre aparecen imprevistos en una obra que elevan el coste.

18.- No me gusta arriesgar, pero me esfuerzo en conseguir buenos resultados.

19.- No conseguir los objetivos tiene una gran repercusión negativa para el jefe de obra.

20.- Tengo en cuenta el precio cambiante de materiales como acero, cemento....

Bloque Jefe de obra, perfil: Como se ha mencionado, es un bloque categórico nominal que trata de aproximar un perfil del encuestado en base a la edad, experiencia y presupuestos realizados. Tres son las cuestiones planteadas;

21.- Edad : menos de 35, entre 36-46, y mayor de 46 años.

22.-Experiencia como jefe de obra: entre 1-3años, 3-7años, 8 ó más

23.-Presupuesto medio de las obras: Entre 0-1millón , entre 1-6 , más 6.

Reordenación de los ítems.

Se reordenaron los ítems para la mejora y adecuación del cuestionario, reduciendo el grado de acuerdo similar en una batería en línea por bloques. El reordenamiento se realizó de forma aleatoria siguiendo patrones precedentes (e.g. Onsi (1973)).

- 01.- Cuando realizo un presupuesto, me preocupa no disponer de todos los datos.
- 05.- Estoy bien considerado en la empresa porque siempre consigo los objetivos.
- 10.- El control del presupuesto es lo más importante para la empresa.
- 20.- Tengo en cuenta el precio cambiante de materiales como acero, cemento....
- 03.- Con poco tiempo para presupuestar utilizo precios seguros de conseguir.
- 08.- Creo que un buen jefe de obra siempre mejora el presupuesto inicial.
- 09.- Mi delegado considera especialmente el cumplimiento del presupuesto.
- 14.- La dirección facultativa me puede hacer perder dinero.
- 02.- Procuero no olvidar los posibles problemas futuros en mi presupuesto.
- 18.- No me gusta arriesgar, pero me esfuerzo en conseguir buenos resultados.
- 17.- Siempre aparecen imprevistos en una obra que elevan el coste.
- 11.- Dedico demasiado tiempo y recursos al control del presupuesto.
- 13.- Cuando la situación de la obra no es buena lo repercuta en el presupuesto
- 04.- Pienso que el presupuesto debe poder solucionar problemas de obra.
- 12.- La reducción de costes mejora mi imagen como jefe de obra.

16.- Los plazos ajustados me dejan muchos repastos.

06.- Me motivan positivamente los incentivos en función de resultados.

15.- Los subcontratistas con bajos precios son un riesgo que asumo.

19.- No conseguir los objetivos tiene una gran repercusión negativa para el jefe de obra.

07.- La empresa valora especialmente los presupuestos que se mejoran en obra.

21.- Edad : menos de 35, entre 36-46, y mayor de 46 años.

22.-Experiencia como jefe de obra: entre 1-3años, 3-7años, 8 ó más

23.-Presupuesto medio de las obras: Entre 0-1millón , entre 1-6 , más 6.

Tratamiento de datos

Las respuestas a los cuestionarios fueron recogidas y almacenadas en Google Drive hasta el final del periodo de recepción de cuestionarios. Este periodo se prolongó durante cinco meses (enero- mayo) de 2014. Al primer envío le siguió un recordatorio a las dos semanas. A partir de los datos recogidos se creó una hoja de cálculo a través de la aplicación Excel de Microsoft Office 2013, creando una primera hoja "ORIGINAL".

Ciento setenta y dos cuestionarios fueron recibidos, A partir de esta se realizó un primer examen de cuestionarios recibidos de los que se detectaron dos como no válidos. El primero solo respondía a uno de los veintitrés ítems, el

segundo cuestionario solo respondía a cuatro ítems. Ambos cuestionarios no son utilizados en el tratamiento posterior.

A partir del “ORIGINAL” se crea una hoja de cálculo “válidos”, se numeran los ciento setenta cuestionarios y se elimina la localización por fecha, marca temporal, de entrada del cuestionario. Un total de trece (7,64%) cuestionarios presentan entre uno y tres ítems no contestados. Diez (5,88%) de ellos presentan solo un ítem no contestado, dos (1,18%) cuestionarios con dos ítems y un (0,58%) cuestionario con tres ítems. En todos los casos se dan como válidos los cuestionarios, no parece existir un ítems predominante, siendo el ítem número 2. “Procuro no olvidar los posibles problemas futuros en mi presupuesto” y el 11. “Mi delegado considera especialmente el cumplimiento del presupuesto”, los repetidos con mayor frecuencia (tres), que representa el 1,76%, por lo que se considera no significativo.

Los ítems no contestados tendrán su asignación numérica en función a la media aritmética del ítem. En todos los casos aplicados no existió variación en la media aritmética de su ordinal.

Se han analizado las posibles duplicidades en los cuestionarios recibidos no encontrándose en ellos indicios de duplicidad. Se reordenaron los ítems en función de sus variables agrupando los casos en torno a ellas.

Para el análisis de resultados se ha utilizado el programa informático SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 15.0 versión para Windows Con todo ello se procedió al tratamiento estadístico.

3.3.2. Análisis de la fiabilidad.

Para la estimación de la consistencia interna, se ha utilizado el método de consistencia interna basado en el alfa de Cronbach, ampliamente utilizado y validado por la comunidad científica. Este, permite estimar la fiabilidad de un instrumento de medida a través de un conjunto de ítems que se espera que midan el mismo constructo o dimensión teórica

La medida de la fiabilidad mediante el alfa de Cronbach asume que los ítems (medidos en escala tipo Likert) miden un mismo constructo y que están altamente correlacionados. Los criterios de valoración difieren entre diferentes estudios así, Nunnally (1967:226) determina que: “en las primeras fases de la investigación un valor de fiabilidad de 0.6 o 0.5 puede ser suficiente. Con investigación básica se necesita al menos 0.8 y en investigación aplicada entre 0.9 y 0.95”. Para matizar posteriormente “dentro de un análisis exploratorio estándar, el valor de fiabilidad en torno a 0.7 es adecuado”, Nunnally (1978:245-246). No existe un acuerdo. De cualquier forma, se admite como posible la siguiente tabla coeficientes de alfa de Cronbach:

- Coeficiente alfa $>.9$ es excelente

- Coeficiente alfa $>.8$ es bueno

- Coeficiente alfa $>.7$ es aceptable

- Coeficiente alfa $>.6$ es cuestionable

- Coeficiente alfa $>.5$ es pobre

- Coeficiente alfa $<.5$ es inaceptable

3.3.3. Análisis multivariable.

El estadístico para el análisis y contraste de las hipótesis la regresión lineal múltiple. Este estadístico es idóneo para el análisis de las relaciones entre las variables independientes: Incertidumbre, incentivos y mejoras, control presupuestario y entorno, con la variable dependiente: Holgura presupuestaria. La investigación de la holgura presupuestaria lo ha usado con éxito para determinar el comportamiento humano. Dentro del ámbito de estudio, el uso de la regresión ha sido utilizada (e.g. Merchant, 1985a; Dunk; 1993; Lal et al. 1996; Yuen,2004).

Se realizó una regresión lineal múltiple por pasos, para determinar el número de variables independientes a incluir. Este primer paso mejora las condiciones de estudio del modelo a través del estudio de los diferentes modelos posibles.

En términos generales, el análisis de Regresión trata sobre el estudio de la dependencia de un fenómeno económico respecto de una o varias variables explicativas, con el objetivo de explorar o cuantificar la media o valor promedio poblacional de la primera a partir de un conjunto de valores conocidos o fijos de las segundas. La fuerza de este estadístico para el contraste parte de sus exigencias en cuanto a la validación del modelo, hecho que permite un contraste con garantías.

La regresión tiene la posibilidad de relacionar varias variables independientes con la variable dependiente, hecho de especial relevancia para los fines del contraste de hipótesis pretendido. Además permite crear una ecuación predictiva que mejora el acercamiento a las causas que producen la holgura presupuestaria y su reducción una vez analizados los supuestos concretos. Por último nos permite gracias a esta ecuación ponderar la fuerza de cada variable independiente sobre la holgura presupuestaria, ayudando en la determinación de la importancia de cada una de ellas.

La ecuación de regresión lineal múltiple en base al modelo:

$$\text{Holgura Presupuestaria (HPAGRU)} = \beta_0 + \beta_1 \text{variable independiente} + \beta_2 \text{variable independiente.....} + \epsilon$$

Variable dependiente: Holgura presupuestaria.

Variables independientes: IN1-DATOS, IN2-FUTURO, IN3-PSEGU, IN4-PROB, IME5-OBJ, IME6-IN, IME7-MEJ, IME8-MEJIN, CP9-CUMPLIR, CP10-MOT, CP11-TIEMPO, CP12-RCOSTES, EN13-SITUACION, EN14-D.F., EN15-SUB, EN16-PLAZOS.

β_0 : constante.

β_k : peso de la variable en la ecuación.

ϵ : residuo

La medida para resumir el grado en que el hiperplano se ajusta a la nube de puntos elegido, es el cuadrado del coeficiente de correlación múltiple (coeficiente de determinación R^2). El uso de este coeficiente ha sido la elección preferente entre la comunidad científica, frente a la media de residuos, la media de residuos en valor absoluto, las medianas de alguna de esas medidas o alguna función ponderada de esas medidas. Con ello, podemos determinar de forma muy intuitiva la predicción que podemos realizar sobre la variable dependiente en base a las variables independientes predictoras. $R^2_{\text{corregida}}$ es una corrección a la baja de R^2 basada en el número de casos y de variables independientes, según la siguiente ecuación:

$$R^2_{\text{corregida}} = R^2 - \frac{p(1 - R^2)}{n - p - 1}$$

p = número de variables independientes.

n = número de casos.

Análisis de estadísticos descriptivos y el análisis de la varianza (ANOVA) han sido utilizados para la mejora en la comprensión del modelo. ANOVA nos informa sobre si existe relación significativa entre las variables. El estadístico F permite contrastar la hipótesis nula de que el valor poblacional de R es cero. En este caso y dentro de la regresión pretendemos contrastar que la pendiente de la recta de regresión vale cero. El nivel crítico (Sig) nos indicará la probabilidad de existencia relación lineal significativa. En caso de relación lineal significativa podremos afirmar que el hiperplano definido por la ecuación de regresión ofrece un buen ajuste a la nube de puntos.

Se determina los coeficientes no estandarizados para determinar la fuerza predictiva de las variables independientes sobre la variable dependiente. Los coeficientes son estudiados para determinar el grado de confianza que se puede depositar en ellos, utilizando para ello, el intervalo de confianza para B de cada uno de ellos.

Se estudiarán también las correlaciones parciales y semiparciales para determinar el grado en que las variables influyen entre sí y como esto afecta a las correlaciones con la holgura presupuestaria.

Un estudio de los residuos se realiza para determinar la idoneidad del modelo y viabilidad del mismo. Para el análisis de la normalidad se estudian el estadístico sobre los residuos y los diagnósticos por caso. Como gráficas se utilizarán el histograma de residuos tipificados y el gráfico de probabilidad normal de los residuos. La independencia se validará a través del el estadístico de Durbin-Watson. La homocedasticidad es corroborada a partir del estudio del gráfico de dispersión residuo tipificado- pronóstico tipificado. La linealidad es estudiada por medio de los gráficos de dispersión parcial. La colinealidad ha sido estudiada a partir de los indicadores: tolerancia, factores de inflación de la varianza, autovalores, índices de condición y proporciones de la varianza

3.4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.

Este capítulo trata el análisis resultados tras la recolección de datos. El programa utilizado para el tratamiento de datos y contraste ha sido el SPSS15.0 para Windows. Para el estudio de las variables predictivas que con más fuerza inciden en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria se utilizó como estadístico la regresión lineal. La creación de un modelo explicativo de la holgura presupuestaria en base a las variables predictoras seleccionadas, se concretó por medio de la regresión por pasos. El modelo óptimo fue analizado y un estudio de sus residuos realizado para corroborar su idoneidad y así de los hallazgos realizados.

3.4.1. Análisis fiabilidad

Para la estimación de la consistencia interna del cuestionario, se ha utilizado el método de consistencia interna basado en el alfa de Cronbach, otros estadísticos descriptivos fueron analizados.

Como criterio general se adopta la tabla que ofrecen, George y Mallery (2003:231) en cuyo trabajo sugieren las recomendaciones siguientes para evaluar los coeficientes de alfa de Cronbach:

- Coeficiente alfa $>.9$ es excelente
- Coeficiente alfa $>.8$ es bueno
- Coeficiente alfa $>.7$ es aceptable
- Coeficiente alfa $>.6$ es cuestionable
- Coeficiente alfa $>.5$ es pobre
- Coeficiente alfa $<.5$ es inaceptable

Tabla 3.1.: Estadístico de Fiabilidad.

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en los elementos tipificados	N de elementos
,877	,883	20

La fiabilidad del cuestionario es alta y sus datos son pertinentes para la aplicación de estadísticos de contraste. El Alfa de Cronbach basado en los elementos tipificados se encuentra cercano al 0,9. De cualquier forma, se analiza en la Tabla 3.2. la posibilidad de mejora del constructo con la eliminación de ítems que pueden mejorar la fiabilidad.

Tabla 3.2.: Análisis de mejora del constructo.

	Media de la escala si se elimina el elemento	Varianza de la escala si se elimina el elemento	Alfa de Cronbach si se elimina el elemento
IN1-DATOS	98,16	290,754	0,871
IN2-FUTURO	98,35	287,778	0,868
IN3-PSEGU	98,79	296,117	0,874
IN4-PROB	99,71	295,047	0,877
IME5-OBJ	98,9	298,824	0,874
IME6-IN	99,05	290,294	0,874
IME7-MEJ	98,59	284,705	0,866
IME8-MEJIN	99,14	289,353	0,872
CP9-CUMPLIR	98,65	286,891	0,867
CP10-MOT	98,68	291,496	0,87
CP11-TIEMPO	99,44	293,372	0,874

CP12-RCOSTES	98,85	281,586	0,867
EN13-SITUACION	99,38	294,473	0,874
EN14-D.F.	98,96	288,631	0,873
EN15-SUB	99,86	293,064	0,878
EN16-PLAZOS	99,09	292,311	0,874
HP17-IMPREV	98,49	285,34	0,868
HP18-RIES	98,51	289,636	0,868
HP19-NOOBJ	98,59	285,64	0,868
HP20-PRECI	98,82	290,3	0,872

Como se puede apreciar en la tabla 3.2. la confiabilidad del constructo se mantiene por encima del 0,8. Ninguna eliminación de los ítems utilizados mejora sustancialmente el constructo. Por tanto, al no conseguirse mejoras decisivas sobre el constructo, se decide mantener la estructura.

3.4.2. Regresión Lineal Múltiple.

Como se ha indicado en la metodología una regresión lineal múltiple por pasos ha sido realizada, para encontrar el mejor modelo posible que de forma predictiva indique aquellas variables que promueven a la creación de holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. El modelo seleccionado será analizado para contraste de su idoneidad.

La regresión lineal múltiple por pasos, dio los siguientes modelos posibles:

Tabla 3.3.: Regresión por pasos.

Resumen del modelo(g)

Modelo	R	R cuadrado corregida	Sig. del cambio en F
1	0,653 a	0,426	0,000
2	0,747 b	0,559	0,000

3	0,787 c	0,619	0,000
4	0,797 d	0,636	0,006
5	0,803 e	0,645	0,045
6	0,809 f	0,654	0,038

a. Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO

b. Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ

c. Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ, CP9-CUMPLIR

d. Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ, CP9-CUMPLIR, IN3-PSEGU

e. Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ, CP9-CUMPLIR, IN3-PSEGU, CP10-MOT

f. Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ, CP9-CUMPLIR, IN3-PSEGU, CP10-MOT, EN14-D.F.

g. Variable dependiente: HPAGRU

El modelo que mejor predicción proporciona es el modelo (f) que incluye a seis variables independientes. La variable IN-2 FUTURO asociada a la incertidumbre es la que mayor valor predictivo tiene. Solo el primer modelo, a partir de la variable incertidumbre, es capaz de explicar casi la mitad de la variable independiente (0,426) . Los modelos siguen un escalonamiento gradual de tal forma que la variable del primer modelo se incluye en el segundo y ambas son incluidas en el tercero y sucesivos. El resultado de los modelos sugiere una escala predictiva de las variables independientes. El futuro asociado a la incertidumbre es la que mayor fuerza predictiva tiene alcanzando conjuntamente con las mejoras asociadas a los incentivos valor predictivo que solo se ve ampliado por los demás modelos de forma leve. En cuanto a la representación por bloque el modelo indica una fuerte predicción de las variables asociadas a la incertidumbre, seguida de los incentivos y mejoras que supera al control presupuestario pese a su única representación. Por último, se encuentra en entorno representado por una única variable relacionada con la propensión creada por la dirección facultativa. Aunque el incremento es alto en el segundo modelo, todos contribuyen a la mejor explicación de forma significativa. Por todo ello se considera que el sexto modelo es el más adecuado.

La ecuación de regresión lineal múltiple en base al modelo es:

$$\text{Holgura Presupuestaria (HPAGRU)} = \beta_0 + \beta_1 \text{IN2-FUTURO} + \beta_2 \text{IME7-MEJORA} + \beta_3 \text{CP9-CUMPLIMIENTO} + \beta_4 \text{IN3-PRECIO SEGURO} + \beta_5 \text{CP10-MOTIVACIÓN} + \beta_6 \text{EN14-DIRECCIÓN FACULTATIVA} + \epsilon$$

Variable dependiente: Holgura presupuestaria.

Variables independientes: Incertidumbre, incentivos y mejoras, control presupuestario, entorno.

β_0 : constante.

β_k : peso de la variable en la ecuación.

ϵ : residuo

El análisis por medio de SPSS 15.0, da como resumen del modelo un alto grado de predicción y un bajo error típico.

Tabla 3.4.: Resumen del modelo.

Modelo	R	R cuadrado	R cuadrado corregida	Error típ. de la estimación
1	,809(a)	,654	,641	,67034

a Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ, CP9-CUMPLIR, IN3-PSEGU, CP10-MOT, EN14-D.F.

b Variable dependiente: HPAGRU

El resumen del modelo nos sugiere un buen ajuste a la recta de regresión. Para el estudio del grado en que el hiperplano se ajusta a la nube de puntos elegido, se utilizó el cuadrado del coeficiente de correlación múltiple (coeficiente de determinación R^2). Aplicándolo a las seis variables independientes, confirma que la ecuación de regresión es capaz de explicar el 65% (0,654) de la varianza de la variable dependiente. La diferencia entre R cuadrado y R cuadrado corregida es mínima (0,013), el número de casos es de 170, para las seis variables independientes. El error típico bajo influye positivamente en la fuerza predictiva de la regresión confirmando el buen ajuste.

Tabla 3.5.: ANOVA(b)

Modelo		Suma de cuadrados	Gl	Media cuadrática	F	Sig.
1	Regresión	138,438	6	23,073	51,346	,000(a)
	Residual	73,246	163	,449		
	Total	211,684	169			

a Variables predictoras: (Constante), IN2-FUTURO, IME7-MEJ, CP9-CUMPLIR, IN3-PSEGU, CP10-MOT, EN14-D.F.

b Variable dependiente: HPAGRU

La tabla de ANOVA comprueba la aceptabilidad del modelo desde una perspectiva estadística. La suma de cuadrados de regresión y residuales están repartidos al 65 a 35% respectivamente. El modelo explica el 65% de la variación de la holgura presupuestaria. El valor de significación de la estadística F es menor que 0,05, por tanto la variación explicada por el modelo no es debido a la casualidad. Si bien la tabla ANOVA es una prueba útil de la capacidad del modelo para explicar cualquier variación en la variable dependiente, no aborda directamente la fuerza de esa relación.

La tabla de coeficiente de regresión parcial nos da los datos para la construcción de la ecuación de regresión mínimo-cuadrática.

Tabla 3.6.: Coeficiente de regresión parcial.

Coeficientes(a)

Modelo		Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	T	Sig.
		B	Error típ.	Beta	B	Error típ.
1	(Constante)	,670	,288		2,328	,021
	IN2-FUTURO	,283	,042	,370	6,782	,000
	IN3-PSEGU	,098	,036	,134	2,697	,008
	IME7-MEJ	,198	,042	,262	4,747	,000
	CP9-CUMPLIR	,141	,048	,176	2,946	,004
	CP10-MOT	,090	,043	,115	2,100	,037
	EN14-D.F.	,065	,031	,109	2,097	,038

a Variable dependiente: HPAGRU

Pronóstico de Holgura Presupuestaria (HPAGRU) = 0,670 + 0,283 IN2-FUTURO + 0,198 IME7-MEJORA + 0,141 CP9-CUMPLIMIENTO+ 0,098 IN-3 PRECIO SEGURO + 0,090 CP10-MOTIVACIÓN + 0,065 EN14-DIRECCIÓN FACULTATIVA + ϵ .

Inicialmente con los datos que refleja el coeficiente de regresión parcial se confirma que de entre las variables seleccionadas la que mayor valor predictivo tiene es el futuro asociado a la incertidumbre al tener un coeficiente beta no estandarizado más alto que el resto de variables predictivas. Observando el nivel crítico asociado a cada prueba *t* se constata el rechazo de la hipótesis nula. Todas las variables, por tanto, contribuyen de forma significativa en la explicación de la holgura presupuestaria.

Tabla 3.7.: Intervalos de confianza.

Coefficientes(a)

Modelo	Intervalo de confianza para B al 95%	
	Límite inferior	Límite superior
1 (Constante)	,102	1,238
IN2-FUTURO	,201	,365
IN3-PSEGU	,026	,169
IME7-MEJ	,116	,280
CP9-CUMPLIR	,047	,236
CP10-MOT	,005	,175
EN14-D.F.	,004	,127

a Variable dependiente: HPAGRU

Los intervalos de confianza de las variables independientes, muestran que nuestro intervalo es reducido y por tanto, precisos. Probablemente estamos

ante variables ciertamente estables lo que da mayor fuerza al modelo. Estos resultados también sugieren una menor probabilidad de colinealidad.

Tabla 3.8.: Correlaciones orden cero, parcial, semiparcial.
Coeficientes(a)

Modelo		Correlaciones		
		Orden cero	Parcial	Semiparcial
1	IN2-FUTURO	,653	,469	,312
	IN3-PSEGU	,410	,207	,124
	IME7-MEJ	,603	,349	,219
	CP9-CUMPLIR	,564	,225	,136
	CP10-MOT	,469	,162	,097
	EN14-D.F.	,430	,162	,097

a Variable dependiente: HPAGRU

Las correlaciones parciales indican que la variable (IN2-FUTURO) es la que menos influida está por el efecto atribuible del resto de variables independientes, por el contrario la variable (EN14-D.F.) es la variable más influida por el resto de variables independientes. Las correlaciones semiparcial vuelve a indicar un descenso, en este caso menor. IN2-FUTURO es el valor menos influido por el efecto de el resto de variables independientes, esta vez solo sobre la holgura presupuestaria. Los resultados sugieren que IN2-FUTURO es la variable con mayor fuerza e independencia frente a otras variables influyentes, sin embargo, se tiene en cuenta, el valor de las otras variables independientes ya que en menor medida son también variables explicativas.

3.4.3. Estudio de los residuos.

Normalidad

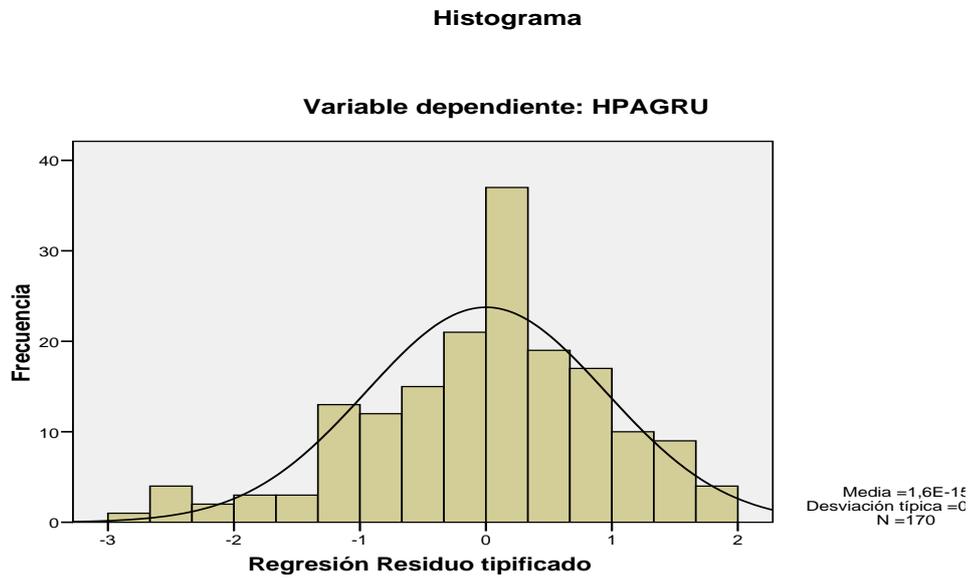
Tabla 3.9.: Estadístico sobre los residuos.

	Mínimo	Máximo	Media	Desviación típ.	N
Valor pronosticado	1,5451	6,7950	5,5044	,90508	170
Residuo bruto	-2,00366	1,35633	,00000	,65834	170
Valor pronosticado tip.	-4,375	1,426	,000	1,000	170
Residuo tip.	-2,989	2,023	,000	,982	170

a Variable dependiente: HPAGRU

El análisis de los residuos a través del estadístico sobre los residuos da como resultado una media de residuos cero. Los casos detectados en el diagnóstico de casos no reflejan ningún caso por encima de tres desviaciones. Por lo que se puede afirmar una distribución normal de los residuos

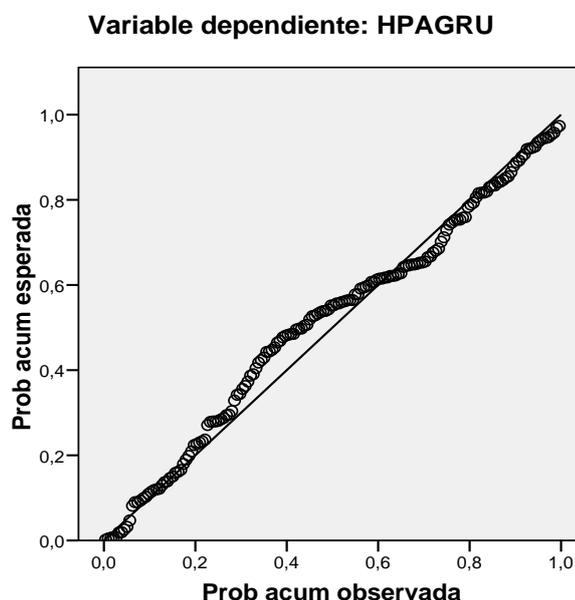
Figura 3.1.: Histograma residuos tipificados.



El histograma de residuos tipificados es aceptable al acercarse a la curva normal. Existe un ligero repunte central y asimetría de la cola izquierda. La asimetría izquierda puede ser debido a algún valor atípico, en principio no significativo pues no está contrarrestado por valores positivos. La distribución de los residuos, por tanto, sigue el modelo de probabilidad normal.

Figura 3.2. Gráfico de probabilidad normal de los residuos.

Gráfico P-P normal de regresión Residuo tipificado



El gráfico de probabilidad normal de los residuos confirma el supuesto de normalidad. La alineación de la nube de puntos se encuentra alineada prácticamente en su totalidad sobre la diagonal del gráfico que indica una distribución normal de los residuos.

Independencia.

Tabla 3.10. Durbin-Watson.

Resumen del modelo(b)

Modelo	R	R cuadrado	R cuadrado corregida	Error típ. de la estimación	Durbin-Watson
1	,809(a)	,654	,641	,67034	1,826

a Variables predictoras: (Constante), EN14-D.F., IN3-PSEGU, CP10-MOT, IME7-MEJ, IN2-FUTURO, CP9-CUMPLIR

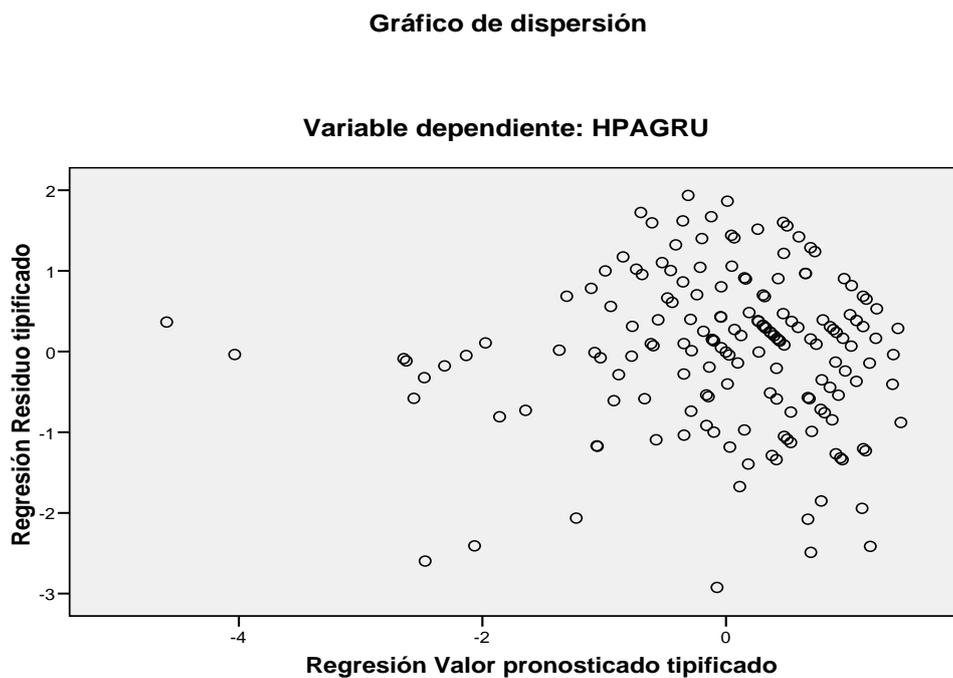
b Variable dependiente: HPAGRU

La independencia de los residuos se ha contrastado con el estadístico de Durbin-Watson. Para valores entre 1,5 y 2,5 se asume la independencia entre los residuos. El modelo tiene un valor DW=1,826 por lo que podemos asumir la independencia de los residuos.

Homocedasticidad

Homocedasticidad o la igualdad de varianzas, se ha estudiado a través de los residuos tipificados con los pronosticados.

Figura 3.3.: Gráfico de dispersión Residuo tipificado- pronóstico tipificado.



El supuesto de homocedasticidad implica que la variación de los residuos sea uniforme en todo el rango de valores de los pronósticos. Observando el

diagrama existe una gran concentración entorno al valor cero. No se aprecia falta de homogeneidad y se cumple la igualdad de varianza.

Linealidad

Estudiada a partir de los gráficos de dispersión parcial de la variable dependiente con cada una de las variables independientes ha manifestado que se encuentra presente en todos los gráficos parciales, así como, se corrobora el tamaño y el signo del coeficiente de regresión tal y como los resultados de modelo han puesto de manifiesto.

Colinealidad.

La colinealidad ha sido estudiada a partir de los indicadores: tolerancia, factores de inflación de la varianza, autovalores, índices de condición y proporciones de la varianza.

Coeficientes(a)

Tabla 3.11.: Tolerancia y factores de inflación de la varianza.

Modelo	Estadísticos de colinealidad	
	Tolerancia	FIV
1 IN2-FUTURO	0,715	1,399
IN3-PSEGU	0,854	1,171
IME7-MEJ	0,698	1,433
CP9-CUMPLIR	0,598	1,673
CP10-MOT	0,705	1,419
EN14-D.F.	0,792	1,263

Variable dependiente: HPAGRU

La colinealidad tiene amplias discusiones entre los investigadores que no permiten tomar valores determinantes sobre su actitud, en cualquier caso, existe consenso entre los investigadores en atribuir colinealidad a tolerancias bajas ($< 0,1$) asociadas a *FIV* altos (>10). Por lo que podemos atribuir falta de colinealidad según estos parámetros, no obstante se debe estudiar los autovalores y los índices de condición derivado.

Tabla 3.12.: Autovalor, índices de condición y proporciones de la varianza.

Modelo	Dimensión	Autovalor (Constante)	Índice de condición
1	1	6,7166	1,0000
	2	0,0875	8,7636
	3	0,0595	10,6250
	4	0,0453	12,1700
	5	0,0372	13,4362
	6	0,0277	15,5623
	7	0,0262	16,0133

Variable dependiente: HPAGRU

Los autovalores son bajos pero los índices de condición no superan los 30 por lo que se puede afirmar que el riesgo de colinealidad es débil al estar cercano a 15 (valor por debajo del cual se considera que no existe colinealidad).

3.5. CONCLUSIONES.

Este estudio se ha centrado en determinar cuál es la influencia que las diferentes variables detectadas en el estudio de caso ejercen sobre la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras..., y a los gestores de ejecución de obras de edificación como los sujetos creadores, siendo la fuente de datos de este trabajo.

La holgura presupuestaria sigue siendo hoy un tema recurrente (Elmassri, y Harris, 2011) para el análisis de los investigadores. Su estudio enfrenta no solo las numerosas variables, sino también las teorías subyacentes a dichos fenómenos. Variables explicativas son encontradas, en torno a la holgura presupuestaria, Estas variables se encuentran relacionadas con la holgura y también con el resto de variables con mayor o menor intensidad. Durante las últimas décadas la idea de holgura ha sido ampliamente discutida desde la teoría de la empresa, la teoría de la organización y de gestión, Lukka (1988).

Un estudio previo ha sido utilizado para contextualizar las causas que afectan en el ámbito concreto de actuación a la propensión en la creación de holgura presupuestaria. Tras dicho estudio, donde se realizaron entrevistas a gestores de obras especialistas en el ámbito de la edificación. Se detectaron cuatro causas fundamentales: La incertidumbre, los incentivos y mejoras personales, el control basado en el presupuesto y el entorno de trabajo.

El capítulo se ha centrado en el estudio inferencial de las variables relacionadas con las causas detectadas, con las siguientes conclusiones:

- El estudio por medio de la regresión múltiple es capaz de explicar hasta un sesenta y cinco por ciento de la holgura presupuestaria a través de las

variables estudiadas. Lo que pone de manifiesto un grado de predicción alto por medio del modelo descrito.

- El modelo de regresión por pasos, determinó seis posibles modelos. El último modelo que es a su vez el elegido mejora al primer modelo en su predicción en un veintitrés por ciento. Está representado por seis variables, dos relacionadas con la incertidumbre, dos con el control presupuestario, una con los incentivos y mejoras y una con el entorno. Por lo que se puede afirmar la representación de las cuatro causas estudiadas.

- Los predictores asociados a la incertidumbre que son capaces de crear una propensión hacia la Holgura Presupuestaria han sido: La incertidumbre sobre la resolución de problemas futuros y la inseguridad en la creación del presupuesto. De ambos el primero es por sí solo capaz de explicar más del 40% de la propensión en la creación de la holgura presupuestaria. La inseguridad en la creación del presupuesto se encuentra entre el grupo de tres variables con un grado predictivo bajo.

- Los predictores asociados al control presupuestario que son capaces de crear una propensión hacia la Holgura Presupuestaria son: El énfasis de la organización en el control presupuestario a través del presupuesto y su cumplimiento. Al igual que en la incertidumbre existen diferencias notables entre la primera y segunda variable. De cualquier forma, el énfasis de la organización en el control presupuestario es un predictivo claro en la propensión de la creación de holgura.

- El único predictor asociado a los incentivos y mejoras que está vinculado a la propensión en la creación de holgura ha sido el énfasis organizacional en la mejora del presupuesto en ejecución. Siendo su fuerza predictiva de similar magnitud a la incertidumbre en la creación de presupuestos. Ello sugiere que la aparición en contextos presupuestarios de ejecución de obras de edificación

de ambos predictivos está altamente vinculado a la propensión en la creación de la holgura presupuestaria.

- La acción externa de órganos directivos representados por la dirección facultativa es la única variable predictiva que está asociado al entorno. Esta variable es la que menor fuerza predictiva representa y es por sí misma irrelevante, aunque puede mejorar de forma leve el grado de predicción sobre la holgura presupuestaria.

- Los resultados sugieren que la incertidumbre puede crear propensión a la holgura presupuestaria como solución ante la falta de previsión, en consonancia con Onsi (1973). También es posible que los gestores creen reservas de gestión para asegurar el resultado frente a las eventualidades o problemas no detectados, en línea con Bourgeois (1981) o como medio de corregir la perspectiva de quedarse sin recursos críticos, Lukka (1988).

- El modelo de regresión que con mayor fuerza predice la holgura presupuestaria indica que todas las variables se ven afectadas por correlaciones parciales o semiparciales, siendo menos acusado en las variables de mayor fuerza. Contrastada la ausencia de colinealidad estos resultados implican que la holgura presupuestaria se ve influida por múltiples variables, pudiendo afirmarse que las asociadas a la incertidumbre y los incentivos son las de mayor fuerza.

- El análisis de resultados sugiere que la existencia en el ámbito de la edificación de incentivos y mejoras personales contribuye en cierta manera a la creación de holgura no siendo de por sí una fuente directa de creación en consonancia con Lowe y Shaw (1968) que indicaron que: en primer lugar, los gestores construyen holgura en sus presupuestos como medio de protección de sus intereses personales, y en segundo lugar, que era un comportamiento económico racional. Además encontraron que no solo se introducían holguras sobre los costes del presupuesto, también fueron encontradas en las ventas.

- Posibles asociaciones pueden ayudar a la toma de decisión floja. Entre las estudiadas parece que los incentivos encuentran un desencadenante en el control presupuestario como ya advirtió Cammann (1976). Por tanto, la evaluación del desempeño por medio del control e incentivación en función de esta, puede favorecer la creación de holgura presupuestaria a tal fin.

- El control presupuestario es una herramienta principal en las organizaciones dedicadas al ámbito edificatorio. Esta herramienta ha sido utilizada generalmente como reductora de disfunciones. No obstante, ante situaciones de alta rigidez en el control, la propensión a la holgura tiende a manifestarse. El análisis de resultados ha puesto en relieve una alta probabilidad de aparición de holgura en los presupuestos cuando la incertidumbre en la creación de presupuestos, los incentivos asociados al cumplimiento y el énfasis organizacional en el presupuesto en base a controles rígidos son relacionados.

- El presupuesto de obra abarca al menos dos periodos anuales, con controles mensuales y periodos de actualización trimestrales en la mayoría de los casos. Los gerentes deben construir presupuestos a medio plazo y como concluyó Van der Stede (2000) esto puede crear la necesidad de holgura presupuestaria para la mejora del control.

- La mejora continua de los presupuestos imposibilita las reconsideraciones y modificaciones a la baja, por tanto, el presupuesto inicial debe adelantar todas las posibles incidencias negativas que se producen a lo largo de la obra. Esta perspectiva ejerce presión sobre las posibilidades de control estable que son con probabilidad, desencadenantes de holgura presupuestaria siendo esto consistente con Kazandjis (1980).

- El entorno trabajo asociado a la incertidumbre, los incentivos y el control puede ser precursor también de la holgura presupuestaria como soporte de

justificaciones o uso disfuncional de la información, en consonancia con las investigaciones de Demski y Feltham (1978) y Chow et al (1988).

- El estudio pone de manifiesto que la parte no explicada en el modelo creado puede ser debido a múltiples factores. Entre los que el estudio de caso puso de relieve se encuentran factores personales éticos y morales; la confianza, el trato percibido o la motivación personal. Todo ello sugiere que mayor profundización en la comprensión de la holgura puede dar una mejor predicción, aunque la multiplicidad de variables que se pueden asociar pronostican que sea difícil encontrar variables de fuerza entre las no seleccionadas.

- Los altos beneficios finales con respecto a los inicialmente presupuestados pueden determinar la cantidad de holgura creada, al menos en parte. Estos recursos holgados finalmente afloran en beneficio, y ello sugiere que, esta práctica es admitida aunque difícilmente reconocida el ámbito de la organización.

- Los resultados sugieren que la holgura presupuestaria en el ámbito de los presupuestos de ejecución de obras de edificación puede ser predecida cuando las variables mencionadas aparecen. Esta holgura presupuestaria es creada en base al conocimiento del gestor que controla el presupuesto utilizándolas, de forma común para: equilibrar los desajustes contables, evitar el efecto de controles rígidos, mejorar los resultados puntuales, prevenir y hacer frente a eventualidades, asegurar el cumplimiento de objetivos, siendo esto coherente con Bourgeois (1981).

- Teniendo en cuenta lo anterior, posibles estrategias de reducción de holgura pueden ser puestas en marcha que; reduzcan la eventualidad, Dunk y Perera (1997), proporcionen recursos de maniobra, Bourgeois (1981) , mejoren la información, Merchant (1985), hagan alcanzable los objetivos, Merchant y

Manzoni (1989), flexibilicen los presupuestos, Van de Stede (2000) y permitan replantear la holgura como estrategia positiva de la gestión del riesgo, Elmasrri y Harris (2011).

3.6. LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.

Limitaciones.

- En relación a la percepción personal. El gestor tiene una percepción personal del valor honesto de un presupuesto, encontrando prácticamente imposible que dos gestores tengan en realidad el mismo presupuesto honesto. No se ha podido concretar en qué porcentaje afecta este hecho al presupuesto y que parte de holgura no es percibida como tal. Igualmente no se ha podido delimitar la significación de esta variable que podríamos catalogar de extraña. Por lo que en la escala Likert se ha tratado de plantear las preguntas en base a la holgura, cualquiera que fuera el presupuesto honesto de partida, y por tanto eliminando el contraste entre el holgado y el honesto con error.

- La herramienta utilizada no puede discriminar encuestas repetidas desde un mismo usuario. Se puede dar el caso, aunque la evidencia científica suele admitir la poca disponibilidad de los encuestados hacia la elaboración de varias contestaciones, en base al bajo porcentaje entre encuestas enviadas y recibidas. Para tratar de mitigar esta posibilidad se buscaron encuestas iguales para su eliminación.

- Los estudios han demostrado que la cultura nacional influye, en la forma como los individuos reaccionan a los sistemas de control gerencial (por ejemplo, Merchant, Van der Stede, Lin, y Yu, 2011) o formar sus

percepciones de equidad Beugre, (2007) o de la ética Ardichvili et al ., (2012). Por lo tanto, se puede asumir que la cultura nacional puede actuar como limitador de la generalización de los resultados fuera del ámbito Español.

- Este estudio está limitado en el número de variables contextuales que ha considerado. La holgura presupuestaria, por sí sola, es un fenómeno complejo y multifacético y el resultado de una combinación de muchas variables diferentes, Lukka (1988). Aunque un estudio de caso se ha realizado en consideración a la discriminación de variables no influyentes, esto puede haber determinado la exclusión prematura de alguna variable relevante.

Futuras líneas de investigación

- El estudio realizado sobre la holgura presupuestaria en el ámbito de los presupuestos de ejecución en las obras de edificación, ha conseguido predecir el sesenta y cinco por ciento de la propensión a la creación de holgura presupuestaria y esto deja un residuo no explicado del treinta y cinco por ciento que da pie a futuras líneas de investigación.

- Las futuras líneas de investigación pueden en primer término validar, modificar y mejorar el modelo descrito por medio de nuevos estudios predictivos entre las variables que correlacionan con la holgura presupuestaria.

- Se puede iniciar un estudio de los residuos no explicados que tiene varios frentes entre los que son destacables; re-estudiar las variables independientes, estudio de variables no dispuestas entre las estudiadas, estudios en ámbitos relacionados con la construcción como la obra civil.

- Para la mejora de la generalidad se deberían realizar estudios en ámbitos relacionados como ya se ha indicado. También sería interesante ampliar dichos estudios a las fases de creación de presupuestos de proyecto y poder contrastar los resultados entre proyectistas y gestores de la ejecución, mejorando la comprensión de las diferentes influencias sobre la creación de holgura presupuestaria.

- Otras líneas de investigación podrían centrarse en la comprensión de las reservas de gestión y diseño por parte de las organizaciones de las condiciones generales para la aplicación de estas reservas justificadas. Esto requiere decisiones de diseño sutiles, de modo que los objetivos de costes se aliviaran sólo cuando es especialmente difícil de cumplir con todos los objetivos al mismo tiempo.

- Estudios también pueden ser dirigidos para comprender mejor las formas en que las organizaciones mantienen los efectos beneficiosos de énfasis en el presupuesto, posibilitando opciones que den la suficiente flexibilidad a presupuestos que abarcan varios periodos.

3.7.BIBLIOGRAFÍA.

Argyris, C., 1952. *The Impact of Budgets on People* (School of Business and Public Administration, Cornell University).

Anderson, C.R. 1977. Locus of control, coping behaviors, and performance in a stress setting: A longitudinal study. *Journal of Applied Psychology* 62: 446-51.

Angle, H.L., y J.L. Perry. 1981. An empirical assessment of organizational commitment and organizational effectiveness. *Administrative Science Quarterly* (March): 1-14.

Antle, R., y G.D. Eppen. 1985. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science* (February): 163-74.

Anthony, R. J., y Govindarajan, V. 2001. *Management control systems*. New York: Irwin

Arkin, R.M., y G.M. Maruyama. 1979. Attribution, affect and college exam performance. *Journal of Educational Psychology* 17(1): 85-93.

Atkinson, J.W. 1958. *Motives in Fantasy, Action, and Society* Princeton, NJ: D. Van Nostrand Company, Inc. . 1977. *Personality Variables in Social Behavior* edited by T. Blau. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Atkinson J.W., R.A. Clark, y E.L. Lowell. 1953. *The Achievement Motive* New York, NY: Appleton-Century-Crofts.

- **and H. Watson, Jr.** 1973. Power motivation and risk-taking behavior. In *Human Motivation: A Book of Readings* by D.C. McClelland and R.S. Steele. Morristown, NJ: General Learning Press.

Bailey, M.N., E.J. Bartelsman, y J. Haltiwanger. 1996. Downsizing and productivity growth: Myth or reality? *Small Business Economics* 8: 259-78.

Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* (Spring): 154-213.

- **y J.H. Evans.** 1983. Predecision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 371-95.
- **y B.L. Lewis.** 1989. An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts. *Journal of Accounting Research* (Spring): 1-20.

- y **K. Sivaramakrishnan**. 1991. The value of private pre-decision information in a principal-agent context. *The Accounting Review* (October): 747-66.

Barry, B., y Shapiro, D. L. 2000. When will grievants desire voice? A test of situational, motivational, and attributional explanations (1997–2002). *International Journal of Conflict Management*, 11:106–134.

Beagle, J., y T. Myers. 1996. The necessity of downsizing. *Adhesives Age* (May): 8.

Berry, A., Broadbent, J. y Otley, D. 2005, *Management Control: Theories, Issues and Performance*, Palgrave Macmillan, New York, NY.

Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D. y Stringer, C. 2009, Emerging themes in management control: a review of recent literature, *British Accounting Review*, Vol. 41 No. 1, pp. 2-20.

Bitner, L. N., y Dolan, R. 1998. Does smoothing earnings add value? *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants*, 80:44–47.

Blanchard, G.A., y C.W. Chow. 1983. Allocating indirect costs for improved managerial performance. *Management Accounting* (March): 38-41.

Bourgeois, J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 26: 29-39.

- 1985. Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environment. *The Academy of Management Journal*. Vol. 28, 3:548-573

Brownell, P. 1981. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review* (October): 844-60.

- 1982a. Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1: 124-53.

- 1982b. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review* (October): 766-77.
- 1982c, "The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 12-27.
- **M. McInnes**. 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* (October): 587-600.
- **A.S. Dunk**. 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 693-703.

Cammann, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301-13.

Chenhall, R.H., y P. Brownell. 1988. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 225-33.

- **Langfield-Smith, K.**, 2007. Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25:266–282.

- **Morris, D.** 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61:16-35.

Chow, C.W. 1983. Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management* (SeptemberOctober): 37-41.

- **Cooper J.C., y W.S. Waller.** 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review* (January): 111-22.
- **Cooper, J. C., y Haddad, K.** 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod

experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 15(January):47–60.

- **Hirst, M., y Shields, M.** 1994. Motivating truthful subordinate reporting: an experimental investigation in a two-subordinate context. *Contemporary Accounting Research*, 10(Spring): 699–720.
- **Hirst, M. y Shields, M.D.** 1995, The effects of pay schemes and probabilistic management audits on subordinate misrepresentation of private information: an experimental investigation in a resource allocation context, *Behavioral Research in Accounting*, (7):1-16.

Chua, W.F. 1988, Interpretive sociology and management accounting research - a critical review, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1:59-79.

Cohen-Charash, Y., y Spector, P. E. 2001. The role of justice in organizations: A meta-analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86:278–321.

Collins, F. 1978, The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes, *The Accounting Review*, Vol. 53 No. 2, pp. 324-35.

Cronbach, L. T. 1951, Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16:3, 297-334.

Cyert, R.M., y March, J.G. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall.

- **y N.B. Macintosh** 1978. A new approach to design and use of management information. *California Management Review* (Fall): 82-92.
- 1981. A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational work units. *Administrative Science Quarterly* (June): 207-24.

Davila, T, Wouters, M. 2005, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30,7-8:587-608

Davis, M. 1971, "That's interesting! Towards a phenomenology of sociology and a sociology of phenomenology", *Philosophy of the Social Sciences*, Vol. 1 No. 4, pp. 309-41.

Dent, J.F. 1991. Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 705-32.

Demski, J., y Feltham, G. 1978. Economic Incentives in Budgetary Control Systems, *the Accounting review* (April): 336-359.

Dill, W. 1958. Environment as an influence on managerial autonomy. *Administrative Science Quarterly*, 2: 409-443.

Douglas, P. C., y Wier, B. 2000. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*, 28,3:267-277.

Downey, H. K., Hellriegel, D., y Slocum, J. W. 1975. Environmental uncertainty: The construct and its applications. *Administrative Science Quarterly*, 20:613-629.

- **Slocum, J. W.** 1977. Individual characteristics as sources of perceived uncertainty variation. *Human Relations*, 30:161-174.

- **Slocum, J. W.** 1975. Uncertainty: Measures, research and sources of variation. *Administrative Science Quarterly*, 18:562-577

Drury, J.C. 1985. *Management and Cost Accounting* London: VNR.

- **El-Shishini, H.** 2005. Divisional performance measurement: An examination of the potential explanatory factors. London, UK: CIMA.

Duncan, R. 1973. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:313-327.

Duncan, W.J. 1978. *Organizational Behavior* Boston, MA: Houghton Mifflin Company.

Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* (April): 400-10.

- 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-75.
- **y Perera, H.** 1997, "The incidence of budgetary slack: a field study exploration", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5): 649-64.
- **y Nouri, H.** 1998, "Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis", *Journal of Accounting Literature*, 17(1):72-96.

Elmassri, M; Harris, E. 2011. Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research* **12(3)** : 278-293.

Ferreira, L.D. y Merchant, K.A. 1992, "Field research in management accounting and control: a review and evaluation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 3-34.

Ferris, K. R., 1977. A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment. *The Accounting Review* (July): 605-615.

Findley, MJ., y H.M. Cooper. 1983. Locus of control and academic achievement: A literature review. *Journal of Personality and Social Psychology* 44(2): 419-27.

Fiol, C.M. 1991. Managing culture as a competitive resource: An identity-based view of sustainable competitor advantage. *Journal of Management* 17(1): 191-211.

Frow, N., Marginson, D. y Ogden, S. 2010, "'Continuous' budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, pp. 444-61.

Gabriel, C.E. 1978. ZBB can work in law enforcement. *Government Executive* 10(8): 22-8.

Gagliardi, P. 1991. Culture and management training: Closed minds and change in managers belonging to organizational and occupational communities. In *Organizational Symbolism*, edited by B. Turner Berlin: DeGruyter.

Galbraith, J.R. 1974. Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation, and international competitiveness. *IEEE Transactions on Engineering Management* (November): 135-46.

- 1977. *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.

Giraud, F., Langevin, P., y Mendoza, C. 2008. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, 19:32-44.

Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.

- 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Acc. Organ. Soc.* 9:125-136.

- 1988. A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Acad. Manage. J.* 31: 828-853.

- Fisher, J., 1990. Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business unit performance. *Acad. Manage. J.* 33, 259–285.

- Gupta, A., 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Acc. Organ. Soc.* 10, 51–66.

Guttman, L., 1945. A basis for analyzing test-retest reliability. *Psychometrika*, 10:4, 255-282.

Hansen, S., Otley, D. y Van Der Stede, W. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, (1):95-116.

Hansen, S. y Van Der Stede, W. 2004, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 15, (4):415-39.

Harris, M. Kriebel, C.H., y Raviv, A. 1982. Asymmetric Information, Incentives and Intrafirm Resource Allocation, *Management Science*, 28 (6): 604-620.

- **Raviv, A.** 1996. The Capital Budgeting Process: Incentives and Information, *Journal of Finance*, 51 (4): 1139-1174.

- **Raviv, A.** 1998. Capital Budgeting and Delegation, *Journal of Financial Economics*, 50 (3): 259-289.

Hirst, M.K., y Shields, M.D. 1994. Motivating truthful subordinate reporting: An experimental investigation in a two-person context. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 699-720.

- y . 1995. The effects of pay schemes and probabilistic management audits of subordinate misrepresentations of private information: An experimental investigation in a resource allocation context. *Behavioral Research in Accounting* 7: 1-16.

Hirst, MX. 1981. Accounting information and the evaluation of subordinate performance: A situations) approach. *The Accounting Review* (October): 771-84.

- 1983. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: Some extensions. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 596-605.
- **and M. Lowy.** 1990. The linear additive and interactive effects of budgetary goal difficulty and feedback on performance. *Accounting, Organizations and Society* 15(5): 425-36.
- **and RE Lockett** 1992. The relative effectiveness of different types of feedback in performance evaluation. *Behavioral Research in Accounting* 4: 1-22.

Hodgkinson, G.P. 1992. Research notes and communications: Development and validation of the strategic focus of control scale. *Strategic Management Journal* 13: 311-7.

Hofstede, G. H., 1967. *The Game of Budget Control*, Van Gorcum.

Hope, J., y Fraser, R. 2003. *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Hopwood, A.G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research* (Supplement): 156-82.

- 1973, *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Hampshire.

Huang, C.L. y Chen, M.L. 2009, "The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack", *Social Behavior and Personality*, Vol. 37 No. 5, :661-672.

Jensen, M. C. 2003. Paying people to lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9:379-406.

Kanter, R.M. 1977. *Men and Women of the Corporation* New York, NY: Basic Books.

Kelman, H. C., y Hamilton, V. L. 1989. *Crimes of obedience*. New Haven, CT: Yale University Press.

Kerlinger, F.N. 1985. *Investigación del comportamiento*. Nueva editorial Iberoamericana. México.

Kerr, S. y Slocum, Jr., J. W., 1981. Controlling the Performances of People in Organizations, in Starburck. W. and Nystrom, P. (ed.). *Handbook of Organizational Design* Vol. 2:116-134 (Oxford University Press).

Khandwalla, P.N., 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *J. Acc. Res.* 10:275–285

Knight F.H. 1921. *Risk, Uncertainty, and Profit*. Houghton Muffin

Kren, L. 2003. Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. *Advances in Management Accounting*, 11: 143-167.

- 1992. Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review* (July): 511- 26.

- **y W.M. Liao.** 1988. The role of accounting information in the control of organizations: A review of the evidence. *Journal of Accounting Literature* 7: 280-309.

Langevin, P y Mendoza, C. 2013. How can management control system fairness reduce manager's unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31:209-222.

Lal, M.; Dunk, A.S. y Smith, G.D. 1996. The Propensity to Create Budgetary Slack: A Cross-National Re-examination using Random Sampling, *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No 4: 483-496.

Leibenstein, H. 1966, Allocative Efficiency vs X-Efficiency, *American Economic Review* (June): 392-415

- 1979. X-efficiency: From concept to theory. *Challenge* (September-October): 13-22.
- Leung, M., and A.S. Dunk. 1992. The effects of managerial roles on the relation between budgetary participation and job satisfaction. *Accounting and Finance* (May): 1-14.

Libby, T., 1999. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24:125–137.

- **Lindsay, R. M.** 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21:56–75.

Lindquist, T. M. 1995. Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 122–147.

Lindsay, W. M., y Rue, L. W. 1980. Impact of the organization environment on the long-range planning process: A contingency view. *Academy of Management Journal*, 23: 385-404.

Likert RA. 1932. A technique for development of attitude scales. *Archives of Psychology*. 140:44-53.

Locke, E. A. 1976. The nature and causes of job satisfaction. In M. Dunnette (Ed.), *Handbook of industrial and organizational psychology*. Chicago: Rand McNally, pp. 1297-1349.

- **Y Schweiger, D. M.** 1979, Participation in decision-making: One more look. In B. STAW (Ed.), Research in organizational behavior.1:265-339.
- **Schweiger, y G.P. Latham.** 1986. Participation in decision making: When should it be used?, Organizational Dynamics (Winter): 65-79.

Loeb, M., y W.A. Magat.1978. Soviet success indicators and the evaluation of divisional management. Journal of Accounting Research (Spring): 103-21.

Lowe EA., y R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process. Journal of Management Studies (October): 304-15.

Lukka, K. 1988, "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", Accounting, Organizations and Society, Vol. 13 No. 3, pp. 281-301.

Maiga A.S. 2006. Fairness, budget satisfaction, and budget performance: a path analytic model of their relationships.*Advances in Accounting Behavioral Research*,9: 87-111.

- **Jacobs, F. A.** 2007. Budget participations influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment. Journal of Applied Management Accounting, 5:39–58.

Magee, R.P. 1980. Equilibria in budget participation. Journal of Accounting Research (Autumn): 551-73. McClelland, D.C. 1951. Personality New York, NY: Win. Sloane Associates.

-1985. Human Motivation Glenview, IL: Scott, Foresman.

Magner, N. R., Welker, R. B., y Johnson, G. G. 1992. Testing a model of voice, control, procedural justice, and organizational commitment with latent variable structural equation analysis. International Journal of Conflict Management, 3: 223–236.

- **N., Welker, R. B., y Campbell, T. L.** 1995. The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 20:611–618

- **Johnson, G. G., Little, H. T., Staley, A. B., y Welker, R. B.** 2006. The case for fair budgetary procedures. *Managerial Auditing Journal*, 21:408–419.

March, J.G. 1988, *Decisions and organizations*, Blackwell, Cambridge.

Martín, E. 2013. *Evaluación de centros y profesores*. Universidad Nacional Educación a Distancia, Madrid.

McNally, G. M. 1980. Responsibility accounting and organisational control. *Journal of Business Finance & Accounting*, 7:165–181.

Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The accounting review*, 10:813-829.

- 1985a. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2): 201-10.
- 1985b. *Control in Business Organizations* Marshfield: Pitman.
- 1985c, Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1):67-85.
- **Simons, R.** 1986, "Research and control in complex organizations: an overview", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 15, pp. 183-201.
- **Bruns, W. J. Jr.**, 1986. Measurements to cure management myopia. *Business horizons*, 29:56–64.
- 1989. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

- **Manzoni, J.F.** 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64: 539–558
- 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297–313
- **Rockness, J.** 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.
- **Van der Stede, W. A.**, 2000. Ethical issues related to “results-oriented” management control systems. *Research on Accounting Ethics*, 6:153–169.
- **Van der Stede, W. A.** 2007. *Management control systems (Vol. 2)*. Harlow, UK: Pearson Education Ltd.
- **Van der Stede, W. A., Lin, T. W., y Yu, Z.** 2011. Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of chinese and western firms practices. *European Accounting Review*, 20:639–667.

Mia, L. and R. Chenhall. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting Organizations and Society*, 10: 1-13.

Milani, K. 1975. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review (April)*: 274-84.

Miliken, F.J. 1987. Three types of perceived uncertainty about the environment: state, effect, and response uncertainty. *Academy Manager Rev.*, 12 (1):133–143

Murray, D. 1990. The performance effects of participative budgeting: an integration of intervening and moderating variables, *Behavioral Research in Accounting*, (2):104-23.

Nisbett, R.E., y S. Valins.1971. Perceiving the Causes of One's Own Behavior Morristown, NJ: General Learning Press.

Norusis, M. 2004. *SPSS 13.0 Statistical Procedures Companion*. Upper Saddle-River, N.J.: Prentice Hall, Inc..

Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* (April): 289-95.

- **y Parker. R.J.** 1998. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 5: 467 - 483

Novick, M. R., y C. Lewis. 1967. Coefficient alpha and the reliability of composite measurements. *Psychometrika*, 32:1, 1-13

Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* (July): 535-48.

Otley, D. 1978, "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 122-49.

- **y Berry, A.J.** 1980, "Control, organisation and accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 2, pp. 231-46
- 1980, The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 413-428.
- 1982, Budgets and Managerial Motivation, *Journal of General Management* (Autumn) pp.26-42.
- 1985, The Accuracy of Budget Estimates: Some Statistical Evidence, *Journal of Business Finance & Accounting* (Autumn,) pp. 415-428.
- 1990. Issues in accountability and control: Some observations from a study of colliery accountability in the Britishcoal corporation. *Management Accounting Research*, 1:101–123.

- 1999. Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10:363–382.

Pfeiffer, J., ySalancik,G.R.. 1974. Organizational decision making as a political process: The case of a university budget. *Administrative Science Quarterly* 19(2): 135-51.

- 1982. *Organizations and Organization Theory*, Pitman. London.
- 1978. *Organizational design*. Arlington Heights, IL: AHM.
- 1983. Organizational demography. In L. L. Cummings & B. M. Staw (Eds.), *Research in organizational behavior* (Vol. 5:299-357). Greenwich, CT: JAI Press.
- **Salancik, G. R.** 1978. The external control of organizations: A resource dependence perspective. New York: Harper & Row.

Salancik, G. R. 1977. Commitment and the control of organizational behavior and belief. In B. M. Staw & G. R. Salancik (Eds.), *New directions in organizational behavior*: 1–54. Chicago:St. Clair Press.

Schiff, M., y A.Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May): 50-62.

- 1970. The impact of people on budgets. *The Accounting Review* (April): 259-68.

Schmidt, S. M., y Cummings, L. L. 1976. Organizational environment, differentiation and perceived environmental uncertainty. *Decision Sciences*, 7:447-467.

Schwartz, H., y Davis, S. 1981. Matching corporate culture and business strategy. *Organizational Dynamics* (Summer): 30-48.

Staley, A. B., y Magner, N. 2007. Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: Testing a social exchange model in

a government budgeting context. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10:159–182.

Steelman, L. A., Levy, P. E., y Snell, A. F. 2004. The feedback environment scale: Construct definition, measurement, and validation. *Educational & Psychological Measurement*, 64:143–164.

Umaphy, S. 1987. Current budgeting practices in US industry. New-York, NY: Quorum.

Van der Stede, W.A. 2000, The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6): 609-22.

Van de Ven, A.H., y A.L. Delbecq. 1974. A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly* (June): 183-97.

Von Wright, G. H, 1971, *Explanation and Understanding* , Cornell University Press.

- 1976, Determinism and the Study of Man, in Manninen, J. and Tuomela, R. (eds), *Essays on Explanation and Understanding*.

Waller, W.S. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13(1): 87-98.

Webb, R. A. 2002. The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 4-5: 361-378.

Weitzman, M. 1976, The new soviet incentive model. *Bell journal of economics*. (Spring):251-257.

- 1980. The 'Ratchet Principle' and Performance Incentives, *Bell Journal of Economics* (Spring): 302-308.

Wentzel, K. 2004. Do perceptions of fairness mitigate managers use of budgetary slack during asymmetric information conditions?. *Advances in Management Accounting*, 13:223–244.

Williamson, O.E. 1964. *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Withey, M., R.L. Daft, and W.H. Cooper. 1983. Measures of Perrow's work unit technology: An empirical assessment and a new scale. *Academy of Management Journal* (March): 45-63.

Yin, R.K. 1994, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage, Newbury Park, CA.

Young, S.M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-42.

- yJ. Fisher, and T.M. Lindquist. 1993. The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting. *The Accounting Review* (July): 466-81.

Yuen, D. C. 2004. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, 19, 4:517-532.

CUARTA PARTE.

Los presupuestos de ejecución de obras de edificación y la incidencia del perfil profesional en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

4.1. INTRODUCCIÓN

El presupuesto de ejecución de obra es la principal herramienta de gestión en la realización de un proyecto de edificación, y tanto su creación como posterior desarrollo son responsabilidad del gestor de la obra o jefe de obra. Por tanto, estamos ante la herramienta de gestión principal dentro de las organizaciones dedicadas a la industria de la construcción de edificación. El presupuesto es creado y desarrollado por un gestor que es el máximo responsable. En él concurren una serie de características y motivaciones que son reflejadas en el presupuesto y que pueden, de forma individual o simultánea, inducir a la creación de holgura en el presupuesto.

El presente estudio quiere determinar la influencia que pueden tener las características del profesional de la edificación sobre la creación en el presupuesto de ejecución de obras. Determinando su significación respecto a la influencia de estas sobre la propensión en la creación de holgura presupuestaria. Estas tres características son la edad, la experiencia y el volumen de gestión.

Estas tres características serán confrontadas con las causas principales detectadas en la parte segunda y tercera del presente trabajo sobre la propensión en la creación de holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. El presente trabajo, en consecuencia, tiene como fin determinar si la creación de holgura presupuestaria es influida de forma significativa por la edad, la experiencia y el volumen de gestión como características del perfil profesional de los gestores de obras de edificación.

Se parte de dos estudios previos realizados en la misma línea. En el primero de ellos, tras un estudio de campo, los resultados sugirieron que la creación

de la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación estaban relacionados con cuatro causas principales: El control organizacional, la incertidumbre, los incentivos y compensaciones y el entorno. Estas cuatro causas detectadas fueron objeto de un estudio posterior que buscaba un modelo para la detección y reducción de la holgura presupuestaria basado en un modelo predictivo. El análisis de resultados puso de relieve seis variables principales. Serán estas seis causas principales sobre las que se estudiará la influencia de la edad, la experiencia y el volumen de gestión, para determinar su significación.

El presente estudio se compone de una primera parte (marco teórico), donde se realiza una revisión de la literatura que recoge la incidencia de nuestras variables independientes sobre la holgura presupuestaria. Se requiere de las investigaciones precedentes, recoger los principales resultados de dichas investigaciones relacionados con las tres variables objeto de estudio, para que sirvan de base al presente estudio. Por tanto, se estudiarán los artículos más relevantes para conocer las diferentes aportaciones que la ciencia ha puesto de manifiesto desde sus comienzos hasta la actualidad y con todo ello, se proponen las diferentes proposiciones a contrastar.

En el apartado segundo se estudia la metodología a aplicar, tras un análisis de las metodologías en los estudios precedentes que guarden relación con los objetivos planteados en el presente estudio. En el apartado tercero se analizan los principales resultados, obtenidos en base a los resultados descriptivos e inferenciales realizados con los datos recogidos. Un cuarto apartado es dedicado a las conclusiones principales y las limitaciones encontradas, así como, las futuras líneas de investigación.

4.2. MARCO TEÓRICO.

La holgura ha estado presente desde el comienzo de la presupuestación, de una u otra forma. Los primeros estudios sobre la holgura presupuestaria se remontan a la década de los sesenta (Cyert y March,1963, Lowe y Shaw, 1968, Schiff y Lewin,1968). La holgura presupuestaria representa al exceso o carencia intencionada que se produce sobre las unidades presupuestarias necesarias para completar la tarea. Numerosas investigaciones han puesto de relieve que los presupuestos, que son la base para el desarrollo de su trabajo, tienen altas dosis de reservas de gestión y que estas son difícilmente justificables. Son presupuestos creados con una base holgada (e.g., Schiff y Lewin, 1970, Onsi,1973, Merchant,1985, Young,1985 y Dunk,1993).

Gran parte de las causas principales en la creación de la holgura presupuestaria dependen de causas asociadas a los gestores, que han sido los creadores de dichos presupuestos. Entre las causas predominantes son múltiples las detectadas, siendo según Lukka (1988:298) "un complejo fenómeno multifacético. . . resultado de una interacción de muchos factores diferentes " así se encuentran, tanto en el ámbito organizacional como por motivaciones personales o derivadas del entorno.

El presente estudio se apoya en dos trabajos previos que han tratado de clarificar en el ámbito de la presupuestación para la ejecución de obras de edificación en España, cuales son aquellas posibles causas en la creación de holgura presupuestaria.

El primero de los estudios fue un trabajo de campo a través de entrevistas semiestructuradas a profesionales de la gestión de obras con altos estándares. Las principales conclusiones encontraron cuatro causas principales para la

creación de holgura presupuestaria: La incertidumbre, el control organizacional, los incentivos y compensaciones y el entorno.

- **La incertidumbre** que está presente en todo el proceso desde la creación del mismo, existe una fuerte presencia en todo el discurso argumental de los especialistas que la perciben como una dificultad latente en el inicio pero también durante el proceso constructivo.

- **El control organizacional** sobre los presupuestos y su gestión está presente como elemento inserto en la cultura de este tipo de organizaciones y obliga al gestor a adoptar medidas extraordinarias de prevención que imponen los presupuestos bajo estas características. Unido a la mejora continua exige al gestor a un control exhaustivo de los costes y desviaciones para mantener una senda alcista y sostenida en el presupuesto

- **Los incentivos y compensaciones** están contemplados en la mayoría de las organizaciones de forma explícita e implícitamente en la consideración del desempeño del trabajador dentro de las promociones salariales. Se encuentran ligados a los objetivos establecidos en los presupuestos realizados y defendidos por el gestor de obra y principalmente a los resultados ofrecidos por este. Son decisivos como variable individual influyendo en la holgura presupuestaria.

- **El entorno** es una fuente exclusiva de información que posibilita al gestor la creación de holgura no controlada por los superiores. La desinformación también puede aparecer o percibirse siendo de esta forma también incitadora de respuestas holgadas. Es por uno u otro motivo influyente en la creación de holgura en los presupuestos.

Tras este estudio de campo un segundo trabajo fue realizado para la consecución de un modelo que describiera las variables predictivas asociadas

a estas cuatro causas principales y que definieran la fuerza decisoria de cada uno de ellos en la creación de holgura presupuestaria se detectaron seis variables predictivas que explicaban el 65 de la holgura. El modelo seleccionado está compuesto por seis variables, dos relacionadas con la incertidumbre, dos con el control presupuestario, una con los incentivos y mejoras y una con el entorno.

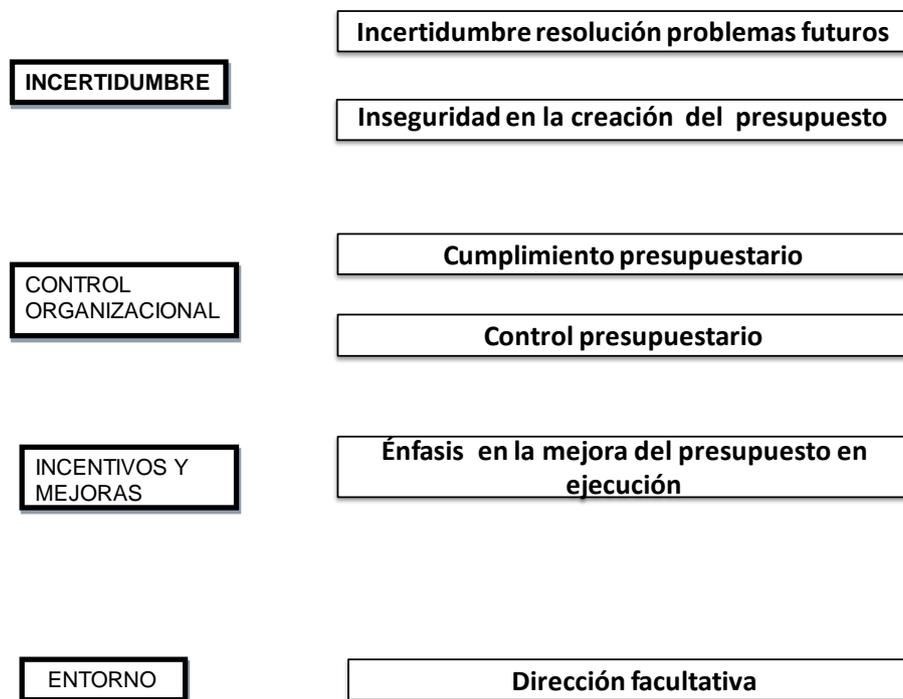
- Las variables predictivas asociados a la incertidumbre que son capaces de crear una propensión hacia la Holgura Presupuestaria fueron: La incertidumbre sobre la resolución de problemas futuros y la inseguridad en la creación del presupuesto. De ambos el primero es por sí solo capaz de explicar más del 40% de la propensión en la creación de la holgura presupuestaria. La inseguridad en la creación del presupuesto se encuentra entre el grupo de tres variables con un grado predictivo bajo.

- Las variables predictivas asociadas al control presupuestario fueron: El énfasis de la organización en el control presupuestario a través del presupuesto y su cumplimiento. Al igual que en la incertidumbre existen diferencias notables entre la primera y segunda variable. De cualquier forma, el énfasis de la organización en el control presupuestario es un predictivo claro en la propensión de la creación de holgura.

- La única variable predictiva asociada a los incentivos y mejoras que está vinculado a la propensión en la creación fue el énfasis organizacional en la mejora del presupuesto en ejecución. Siendo su fuerza predictiva de similar magnitud a la incertidumbre en la creación de presupuestos. Ello sugiere que la aparición en contextos presupuestarios de ejecución de obras de edificación de ambos predictivos está altamente vinculado a la propensión en la creación de la holgura presupuestaria.

- La acción externa de órganos directivos representados por la dirección facultativa es la única variable predictiva que está asociado al entorno. Esta variable es la que menor fuerza predictiva representa y es por sí misma irrelevante, aunque puede mejorar de forma leve el grado de predicción sobre la holgura presupuestaria.

Figura 4.1.: Causas principales y predictores asociados a la holgura.



Fuente: Elaboración propia.

Estos dos estudios previos sirven de base al estudio sobre características del perfil profesional que se quiere estudiar para poder encontrar los grupos profesionales que pueden ser más proclives a la creación de holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Para ello se cuenta con los resultados mencionados y con la contribución de los

gestores de obras. Los gestores de obra son los artífices de la creación de holgura en los presupuestos, la dependencia de la holgura está totalmente condicionada a la actitud del jefe de obra.

En el ámbito concreto de la edificación objeto del presente estudio. El gestor o jefe de obra, es el responsable de la creación y ejecución del presupuesto de ejecución de la obra. La industria de la construcción en España tiene de forma predominante, estructuras organizativas y procedimientos similares. Son organizaciones por lo general basadas en la delegación como estructura predominante. En la producción se encuentran los gestores de obra, como responsables de la ejecución de las obras que suelen tener un jefe de grupo como inmediato superior.

El principal elemento de control del desempeño es el presupuesto elaborado por el gestor. Los gestores de obra o jefes de obra tienen como principal función la finalización de los trabajos sujetos al presupuesto creado por ellos, de acuerdo al contrato, en tiempo y forma adecuada. La delegación, por su parte ejerce como funciones principales las de apoyo y control. Por tanto, el delegado y los departamentos de la delegación controlan el desempeño realizado por el gestor en las diferentes áreas de actuación, así como prestando colaboración en su caso. Todo ello, revela que el gestor debe ser un profesional con altas cualidades para el trabajo bajo presión, en circunstancias con alta incertidumbre debido al carácter único del proyecto a acometer en cada caso y en un entorno cambiante.

Entre las causas que pueden estar detrás de la creación de holgura presupuestaria por parte de los gestores de las obras pueden encontrarse tres características dominantes asociadas al perfil profesional que han sido seleccionadas teniendo en cuenta las investigaciones precedentes y con las que se pretende determinar la fuerza que pudieran ejercer sobre la propensión hacia la creación de holgura. Estas tres características de entre las muchas

variables moderadoras que se cree pueden afectar determinando los grupos de profesionales con mayor predisposición a la holgura son: La edad, la experiencia y el volumen gestionado.

4.2.1. La edad.

La edad es el indicador sociodemográfico de mayor relevancia en los estudios realizados, los diferentes investigadores consultados suelen establecer tres grupos; los menores de 35 años, un segundo grupo entre 36 y 46 años y un tercer grupo de mayores de 46 años. Las investigaciones relacionadas con la holgura presupuestaria lamentablemente no han realizado indagaciones más allá del análisis descriptivo. No obstante, es posible la relación de la edad con diferentes causas promotoras de holgura presupuestaria.

En este contexto se puede destacar entre otros, el trabajo realizado por Onsi (1973) que contó con 107 gerentes de los cuales 14% eran menores de 35 años, el 46% estaban entre 36-46 años y un 40% eran mayores de 46. Entre las conclusiones principales del estudio Onsi (1973:537) informó que: “los gestores dan dos razones para la creación de holgura (a) como resultado de la presión resultante de la alta dirección para alcanzar el presupuesto y mostrar un crecimiento anual de beneficios y (b) como cobertura contra la incertidumbre”. Siendo el grupo de mayores de 36 significativamente mayor.

Otros estudios relacionados son también encontrados entre la literatura lo que pone de manifiesto su concatenación en los procedimientos. Por ejemplo, en relación con la incertidumbre y el control presupuestario, Merchant (1985a) dentro de su trabajo sobre la propensión a la creación de holgura en los presupuestos, propuso que la holgura puede ser utilizada para absorber la incertidumbre, proporcionando un grado de libertad de compromiso a corto

plazo en el tratamiento de la falta de previsibilidad. Igualmente estableció que los controles rígidos sobre el presupuesto tienden a la reducción del mismo. Su estudio recogió información por medio de cuestionarios a 170 gerentes de 19 organizaciones de la industria de la electrónica con una media de edad e 41 años.

Entre los estudios de campo también podemos encontrar ejemplos donde cobra significación la edad. Así Dunk (1997) realiza un estudio de campo sobre la incidencia de la holgura presupuestaria donde entre los 104 gestores la media de edad era de 42 años para un rango que iba desde los 35 a los 58. Sus investigaciones dan un mapa multivariado de posibles causas donde el gerente trata de justificar la holgura en "áreas grises" zonas de fácil justificación debido entre otros a la incertidumbre. Comportamientos consistentes con los encontrados por Schiff y Lewin (1968, 1970) y Lowe y Shaw (1968). A mayor participación los presupuestos eran menores debido entre otros al efecto disuasorio de la cultura organizacional y al reparto de responsabilidades. En relación a la asimetría de la información y el énfasis en el presupuesto favorecen la creación de holgura con matices.

Estos y otros estudios relacionados consultados ponen de relieve que las causas origen detectadas en estudios anteriores como son la incertidumbre, el control presupuestario, los incentivos y el entorno suelen estar presentes en estudios donde la edad de los gerentes es mayor de 36 años por lo que esto puede indicar una significación en el perfil del gestor relacionado con la creación de holgura presupuestaria.

Tabla 4.1.: Relación edad con la holgura presupuestaria.

Edad	≤35	36-46	>46
Incertidumbre		+	+
Control		-	

Incentivos	+
Entorno	+

Fuente: Elaboración propia.

En consecuencia cabe esperar que:

Proposición 1: La edad es un valor significativo para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria.

4.2.2. La experiencia.

La experiencia es puesta de manifiesto también en múltiples investigaciones que la utilizan como características demográficas a tener en cuenta. Aunque su estudio se ha limitado al análisis descriptivo. La experiencia no es considerada en este estudio en su globalidad, sino relacionada específicamente con el puesto de gestor de obra. Por lo que se busca intencionalmente la experiencia en el puesto de trabajo, puesto que el valor de la misma viene determinado en este caso, por la experiencia de gestión de obra, excluyendo otras experiencias relacionadas con el sector de la construcción.

La experiencia crea una serie de relaciones establecidas entre los gestores y sus superiores y pueden producir, entre otras, por parte de los gestores la manipulación de datos o el sesgo de información como informó Young (1985) en su trabajo sobre la participación en los presupuestos. En consecuencia, los indicadores de desempeño pueden no ser fiables. Por ejemplo, pueden no detectar ciertos problemas y esto retrasará las acciones correctivas. Si las

acciones de mejora no se realizan a tiempo la organización puede perder competitividad en el medio o largo plazo.

Las investigaciones ponen en evidencia que estos comportamientos existen en las organizaciones como detectaron Libby y Lindsay (2010). Para su estudio utilizaron a 558 gestores con una media de experiencia en el puesto de 4,8 años. Estos comportamientos gerenciales pueden distorsionar y empeorar procesos relacionados con las tomas de decisión o financieros, generando además costes inútiles en forma de incentivos y compensaciones injustificadas.

Siguiendo esta premisa en la revisión de la literatura encontramos que, Onsi (1973) dentro de su trabajo de investigación sobre los factores y el comportamiento ante la holgura presupuestaria trabajó con 107 gerentes de siete grandes empresas. Los datos recogidos por esta investigación revelan que el 52% de los encuestados tenían entre 1 y 3 años en su posición actual, el 37% entre 4 y 7 años y el 11% tenían más de 8 años de experiencia. Por lo que el tramo de menor experiencia es relevante a nivel descriptivo y están relacionadas con una mayor propensión a la holgura encontrando sus predictores en la incertidumbre, el control y los incentivos.

El estudio presentado por Merchant (1985a) dentro de su trabajo sobre la propensión a la creación de holgura en los presupuestos, se realizó a través de los datos recogidos a 170 gerentes de 19 organizaciones de la industria de la electrónica con una experiencia media en el puesto de 4 años. Sus conclusiones muestran una aproximación hacia la propensión basados en la falta de previsibilidad que pusieron de relieve mayoritariamente los gestores con una experiencia media de 4 años.

Otros estudios relacionados (e.g. Lal,Dunk y Smith, 1996; Dunk, 1997; Van der Stede, 2000) muestran que la experiencia relacionada con las diferentes

causas que influyen sobre la holgura presupuestaria suelen estar en un rango de edad de 3 a 7 años de experiencia en el puesto como muestra la tabla 4.2.

Tabla 4.2.: Relación experiencia con la holgura presupuestaria.

	1-3	3-7	≥ 8
Incertidumbre	+	+	
Control		-	
Incentivos			+
Entorno		+	

Fuente: Elaboración propia.

En consecuencia cabe esperar que:

Proposición 2: La experiencia es un valor a considerar para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria.

4.2.3. El volumen de gestión.

El volumen de gestión quiere ser representado en este estudio como la capacidad operativa que el gestor tiene en cuanto a recursos disponibles. Este concepto más amplio es utilizado por los investigadores de una u otra forma. Como ocurre tanto con la edad como con la experiencia los valores más allá de un análisis descriptivo no han sido utilizados.

El volumen de gestión se encuentra relacionado con causas que pueden crear holgura presupuestaria, así, dentro de los trabajos que han concluido relacionando la asimetría en la información relacionada con el entorno, el

énfasis en el control como la flexibilidad y las áreas de incertidumbre de fácil justificación, son encontradas en el estudio de campo realizado por Dunk (1997) sobre la incidencia de la holgura presupuestaria donde entre los 104 gestores sus recursos humanos oscilaban entre 12 y 260. De esta forma, el exceso de recursos es parte de la gestión y puede crear propensión hacia la holgura presupuestaria, donde según el estudio los niveles altos en la posibilidad de obtención de recursos de justificación floja, pueden tener relación con el volumen gestionado. Esto está en línea con Onsi (1973) que encontró indicios relevantes sobre la base de una investigación donde 107 gerentes fueron encuestados con un perfil en el volumen de gestión de ventas que tenía el grueso de los encuestados (40%) en el tramo superior frente a un tramo de volumen gestionado de 25% en el tramo menor con unos tramos intermedios del 24% y el 11% respectivamente, por los que sus hallazgos encuentran una relación con mayor probabilidad de significación con aquellos gerentes que tenían mayor volumen de gestión.

Van der Stede (2000) realiza una investigación donde relaciona los controles presupuestarios con la creación de holgura presupuestaria sobre los datos recogidos de 190 gestores con un promedio de ventas de 160 millones de dólares y empleando una media de 427 empleados. En dicha investigación los resultados sugieren una relación positiva entre los controles rígidos y la holgura presupuestaria, así como, una falta de flexibilidad derivada de dicho control proporcional a su rigidez. Este control era asimétrico, siendo más rígido en gestores de bajo rendimiento, lo que acentuaba la visión a corto plazo de estos, frente a los gestores mejor considerados con mayor flexibilidad. Por tanto, este efecto secundario puede afectar negativamente en los objetivos a medio o largo plazo en consonancia con Merchant y Manzoni (1989). Este estudio relaciona a gestores con altos volúmenes de gestión con resultados negativos entre el control y la holgura presupuestaria.

La revisión de la literatura constata que en relación, hasta ahora descriptiva, relaciona el volumen de gestión con la mayor o menor propensión en la creación de holgura presupuestaria apareciendo de forma relacionada con volúmenes de gestión medios y altos.

Tabla 4.3.: Relación volumen gestionado con la holgura presupuestaria.

	Volumen gestionado		
	bajo	medio	alto
Incertidumbre		+	+
Control		-	-
Incentivos			+
Entorno		+	

Fuente: Elaboración propia.

En consecuencia cabe esperar que:

Proposición 3: El volumen presupuestario gestionado es un valor destacable para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria.

4.3. METODOLOGÍA.

En esta sección se explicará la metodología que sustenta los procedimientos e instrumentos de recolección de datos utilizados para probar las hipótesis planteadas. Se expondrán los estudios precedentes que sirven de base al presente, para seguidamente proceder al tratamiento metodológico utilizado que será expuesto.

La holgura presupuestaria es y ha sido objeto de investigación desde los años sesenta y de forma internacional, múltiples enfoques han sido realizados y desde diferentes áreas de investigación. Los estudios realizados han puesto el énfasis de forma predominante sobre una o varias de las causas que pueden inclinar la balanza hacia la creación de holgura presupuestaria. Lamentablemente en estos estudios las características moldeadoras del comportamiento como la edad, la experiencia y el volumen de gestión enfrentado solo han gozado de análisis descriptivos sin la profundidad que pudiera requerir un análisis empírico. Por ello, no se han logrado identificar un perfil profesional ligado a la gestión que tenga una especial incidencia dentro de los profesionales que acometen la gestión de creación y ejecución de presupuestos.

El presente trabajo analiza la incidencia del perfil profesional en la holgura presupuestaria de aquellos gestores de obra de edificación como responsables de la creación y ejecución de proyectos de obras de edificación en España. Para ello, este trabajo tiene como precedentes a dos estudios relacionados. El primero de los estudios fue un estudio de campo realizado a profesionales de la construcción que dio como resultado cuatro causas principales. En el segundo de los estudios se encontró un modelo predictivo con seis predictores asociados a las cuatro causas principales detectadas que conseguía explicar el 65% de la holgura presupuestaria.

La investigación realizada será un estudio de campo, en línea con el predominio de esta modalidad frente a los estudios experimentales (ver,

Magee, 1988). Evitando posibles sesgos de los estudios experimentales, al someter condiciones a los participantes que inducen a conductas no relacionadas con un escenario real.

El estudio se ha realizado sobre profesionales de la construcción, por tanto, con un patrón común, en consonancia con otros estudios, por ejemplo, Douglas y Wier (2000). Este patrón común es el que representa a los gestores de obra de edificación en España. Son profesionales de la construcción en el área de la gestión con habilidades técnicas específicas. Por ello, se han descartado moderadores como el género o los estudio por no se relevantes en el contexto de estudio.

Los trabajadores de dichas organizaciones son los sujetos principales de investigación. Los tres indicadores relevantes sobre los que se centra el estudio son: la edad, la experiencia y el volumen de gestión. Se han elegido estos tres indicadores y no otros, por varios motivos. En primer lugar son los que mejor definen el perfil de gestor sobre los que se basan la mayoría de los estudios precedentes que no toman en consideración otros indicadores (e.g. Onsi ,1973; Merchant, 1985; Lal, Dunk y Smith, 1996; Dunk,1997; Van der Stede, 2000; Libby y Lindsay, 2010). En segundo lugar otros indicadores son irrelevantes ya que el perfil de gestor de obras tiene ya impuesta una serie de limitaciones que igualan ciertas características sociodemográficas como por ejemplo el nivel de estudios alcanzados. En tercer lugar al encontrarse estos indicadores inserto en un cuestionario con otros veinte ítems se exige que los indicadores sean los mínimos y de mayor relevancia para que el cuestionario mantenga sus cualidades.

Se ha utilizado como instrumento el cuestionario por ser una herramienta de probada validez y fiabilidad, amén de ser la predominante en este ámbito de investigación (e.g. Onsi, 1973; Collins, 1978; Merchant,1981, 1985;

Brownell y McInnes 1986; Dunk, 1993,1996 ; Van der Stede, 2000; Yuen, 2004).

Estos son los datos relevantes, recogidos del estudio pormenorizado de los trabajos de investigación realizados. La presente tesis doctoral a diferencia de los estudios, que han elaborado muestras sobre áreas funcionales dentro de una organización (e.g. Onsi, 1973; Cammann, 1976), sigue los pasos de Merchant (1985), se centra en el área de intervención de los gestores de obra, para permitir una investigación intensiva sobre las variables que inciden en la holgura presupuestaria de los presupuestos de ejecución de obras de edificación.

El cuestionario una vez elaborado consto de 23 ítems de los veinte primeros se conseguiría el modelo explicativo y sus predictivos que son confrontados con el perfil profesional para el estudio de la incidencia del mismo en la creación de presupuestos holgados. Tras la creación del cuestionario se utilizaron diversas herramientas por medio de internet para su difusión de forma personalizada y posterior recolección y tratamiento de datos. Se recogieron un total de 172 cuestionarios, una vez tratados se analizan los valores descriptivos de perfil profesional y se realiza un análisis de la varianza que muestre si existe significación entre los predictores definidos en el modelo y el perfil profesional. Todos los procesos e instrumentos utilizados son justificados a continuación.

La muestra

Los gestores de obra dentro de las organizaciones dedicadas a la edificación representan el grupo poblacional que, como hemos visto con anterioridad, son los creadores de presupuestos de ejecución de obras de edificación. El enfoque adoptado en este estudio reconoce que el significado de las acciones de los gestores, es algo que ellos hacen, no es algo que se les da. Por tanto,

son los gestores de ejecución de obras de edificación los creadores y la fuente de datos de este trabajo.

Esta muestra aleatoria fue seleccionada a través de la red de contactos profesionales LinkedIn: España. Todos son profesionales de la construcción dedicados a la gestión de obras de edificación. Entre sus funciones está la de creación del presupuesto de ejecución de sus obras. Son gestores cualificados para las funciones de gestión de obras dentro de las organizaciones.

El total de gestores seleccionados fue de 356, de ellos tras la recolección de y análisis de datos se han utilizado los datos recibidos por 170 (47,75%) gestores de obra.

Diseño.

Se ha elegido el cuestionario como instrumento de recolección de datos. La elección del cuestionario como instrumento de recogida de datos ha sido ampliamente utilizada por la comunidad científica como evidencia clara de sus bondades frente a sus deficiencias o carencias. En el ámbito de los estudios en los que se desarrolla el presente trabajo, los investigadores relacionados también han usado este instrumento en sus investigaciones de forma predominante (e.g., Onsi,1973; Merchant,1981,1985; Brownell y McInnes,1986; Dunk, 1993, 1996 ; Van de Stede, 2000).

El cuestionario ha sido enviado a través de correo electrónico privado, evitando el contacto con la organización, preservando el anonimato de los encuestados como requisito preestablecido y comunicado a los encuestados. De esta forma se trata de fomentar la discrecionalidad y confiabilidad ante la sensibilidad de la holgura presupuestaria (Brownell y McInnes,1986). Esta opción también evita el posible sesgo de deseabilidad social de encuestas recolectadas a través de la organización.

Se ha limitado la batería de preguntas a 23 ítems, que evitará la fatiga de los encuestados y aumentará el número de encuestas finalizadas con éxito. El número de ítems utilizados está en línea con los estudios precedentes en la materia, por ejemplo Van der Stede utilizó 19 ítems.

Siguiendo el principio de precisión en los ítems seleccionados. Las preguntas han sido localizadas en estudios anteriores con un posterior tratamiento para adaptarlo al ámbito de estudio. Se persigue con este tratamiento posterior, que las diferentes preguntas estén formuladas en el “idioma” propio de los encuestados y facilitar su comprensión. Así mismo, se procuró la concreción en las preguntas que evitara la ambigüedad.

Se han establecido tres rangos en cada uno de los ítems en línea con cuestionarios precedentes. La edad en : menores de 35, entre 36 y 46 y mayores de 46. La experiencia entre 1 a 3, de 3 a 7 y mayores de 8 años. Por último el volumen gestionado Entre 0-1millón , entre 1 y 6 , más 6 millones de euros.

El envío del cuestionario se realizó a finales de enero de 2014. Un recordatorio fue realizado a las dos semanas. El cuestionario se diseñó para contestación de forma anónima. Para el envío del cuestionario se utilizó el correo electrónico. El envío se realizó a través de la red de contactos Likend-In.

Las cuestiones planteadas figuran en el cuestionario de la siguiente forma:

21.- Edad : menos de 35, entre 36-46, y mayor de 46 años.

22.-Experiencia como jefe de obra: entre 1-3años, 3-7años, 8 ó más

23.-Presupuesto medio de las obras: Entre 0-1millón , entre 1-6 , más 6.

Tratamiento de datos

Las respuestas a los cuestionarios fueron recogidas y almacenadas en Google Drive hasta el final del periodo de recepción de cuestionarios. Este periodo se prolongó durante cinco meses (enero- mayo) de 2014. Al primer envío le siguió un recordatorio a las dos semanas. A partir de los datos recogidos se creó una hoja de cálculo a través de la aplicación Excel de Microsoft Office 2013, creando una primera hoja “ORIGINAL”.

Ciento setenta y dos cuestionarios fueron recibidos, A partir de esta se realizó un primer examen de cuestionarios recibidos de los que se detectaron dos como no válidos. El primero solo respondía a uno de los veintitrés ítems, el segundo cuestionario solo respondía a cuatro ítems. Ambos cuestionarios no son utilizados en el tratamiento posterior.

Se han analizado las posibles duplicidades en los cuestionarios recibidos no encontrándose en ellos indicios de duplicidad. Se reordenaron los ítems en función de sus variables agrupando los casos en torno a ellas.

Para el análisis de resultados se ha utilizado el programa informático SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 15.0 versión para Windows Con todo ello se procedió al tratamiento estadístico.

4.4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.

Este capítulo trata el análisis de resultados tras la recolección de datos. El programa utilizado para el tratamiento de datos y contraste ha sido el SPSS15.0 para Windows. Un primer análisis de los resultados de los estudios

precedentes será expuesto para posteriormente realizar un análisis descriptivo y un análisis inferencial por medio de la varianza (ANOVA), para determinar si la edad, la experiencia y el volumen gestionado tiene una incidencia sobre los predictores según un rango determinado y poder así identificar el grupo profesional con una mayor propensión en la creación de holgura presupuestaria.

4.4.1. Análisis de resultados previos.

El estudio de las causas principales de la propensión en la creación de holgura presupuestaria, de los presupuestos de ejecución de obras de edificación, generó cuatro causas principales que los gestores de obra, por medio de las entrevistas realizadas, pusieron de relieve. Las cuatro causas principales fueron la incertidumbre, el control organizacional, los incentivos y compensaciones y el entorno.

Con posterioridad un segundo estudio basado en estas cuatro causas principales fue realizado para determinar un modelo predictivo que pudiera explicar la holgura presupuestaria. El modelo seleccionado es capaz de explicar el 65% de la holgura presupuestaria.

Pronóstico de Holgura Presupuestaria (HPAGRU) = $0,670 + 0,283 \text{ IN2-FUTURO} + 0,198 \text{ IME7-MEJORA} + 0,141 \text{ CP9-CUMPLIMIENTO} + 0,098 \text{ IN-3 PRECIO SEGURO} + 0,090 \text{ CP10-MOTIVACIÓN} + 0,065 \text{ EN14-DIRECCIÓN FACULTATIVA} + \epsilon$.

El modelo formado por seis variables predictivas es preciso y significativo en cada una de las variables. El comportamiento de sus residuos es aceptable cumpliendo los requisitos impuestos por los análisis de multivariantes. La identificación de las variables predictoras se expone a continuación.

Causas principales:

IN: Incertidumbre, IME: Incentivos y mejoras, CP: Control presupuestario, EN: Entorno.

Predictores del modelo:

IN2-FUTURO: Incertidumbre sobre la resolución de problemas futuros.

IME7-MEJORA: Énfasis en la mejora del presupuesto en ejecución.

CP9-CUMPLIMIENTO: Control presupuestario a través del presupuesto

IN-3 PRECIO SEGURO: Inseguridad en la creación del presupuesto

CP10-MOTIVACIÓN: Cumplimiento del presupuesto.

EN14- DIRECCIÓN FACULTATIVA

4.4.2. Análisis de resultados del perfil profesional.

Descriptivos

Tabla 4.4.: Análisis descriptivo Edad- Predictores.

P21-EDAD	IN3- PSEGU	IME7- MEJ	CP9- CUMPLIR	CP10- MOT	EN14- D.F.	IN2- FUTURO
----------	---------------	--------------	-----------------	--------------	---------------	----------------

Entre 36-46	Media	5,40	5,54	5,49	5,45	5,18	5,68
	N	78	78	78	78	78	78
	Desv. típ.	1,462	1,474	1,307	1,345	1,898	1,455
Mayor de 46	Media	5,24	5,36	5,48	5,17	5,07	5,62
	N	42	42	42	42	42	42
	Desv. típ.	1,559	1,665	1,518	1,607	1,716	1,447
Menos de 35	Media	5,24	5,62	5,38	5,60	5,16	6,00
	N	50	50	50	50	50	50
	Desv. típ.	1,673	1,338	1,427	1,414	1,963	1,485
Total	Media	5,31	5,52	5,45	5,42	5,15	5,76
	N	170	170	170	170	170	170
	Desv. típ.	1,543	1,481	1,389	1,434	1,864	1,462

Entre 36-46 (45,88%) es la edad del grupo mayoritario en la muestra, por lo que se puede admitir que el profesional medio en la profesión se encuentra en este ámbito. Las diferencias con los otros dos grupos es considerable, lo que induce a pensar que la incidencia porcentual en la creación de holgura presupuestaria puede encontrarse en esta franja de edad. Los grupos de mayores de 46 (24,70%) y de menores de 35 (29,41%) mantienen una representación no minoritaria y conjuntamente superan al grupo dominante. Ambas representaciones son similares por lo que pueden tener comportamientos similares, en cualquier caso, dichas determinaciones deben ser expuestas al estadístico inferencial.

No se encuentran diferencias en las medias significativas para los valores predictivos asociados a la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria. Dichas medias encuentran las máximas diferencias alrededor del 0,40. por lo que inicialmente la edad no se puede considerar como significativa a un nivel descriptivo, el análisis de la varianza determinará si estadísticamente se corroboran los resultados descriptivos expuestos en relación a la edad.

Tabla 4.5.: Análisis descriptivo Experiencia- Predictores.

P22-EXPERIENCIA		IN3-PSEGU	IME7-MEJ	CP9-CUMPLIR	CP10-MOT	EN14-D.F.	IN2-FUTURO
3 y 7 años.	Media	5,22	5,59	5,31	5,38	4,88	5,75
	N	32	32	32	32	32	32
	Desv. típ.	1,237	1,365	1,424	1,238	1,897	1,666
8 ó más	Media	5,41	5,54	5,52	5,37	5,31	5,78
	N	93	93	93	93	93	93
	Desv. típ.	1,520	1,529	1,396	1,420	1,788	1,413
Entre 1 y 3 años.	Media	5,18	5,42	5,42	5,58	5,00	5,71
	N	45	45	45	45	45	45
	Desv. típ.	1,787	1,485	1,373	1,602	2,000	1,440
Total	Media	5,31	5,52	5,45	5,42	5,15	5,76
	N	170	170	170	170	170	170
	Desv. típ.	1,543	1,481	1,389	1,434	1,864	1,462

La experiencia relacionada con los predictores encuentra a nivel descriptivo una ordenación por franjas donde es destacable la representación de aquellos profesionales con más de 8 años de experiencia (54,70%) en el sector de la edificación y dentro de este en la creación y gestión de presupuestos de ejecución de obras. Los otros dos grupos tienen una representación considerablemente menor así el 26,47% de la muestra representa a los gestores de obra entre 1 y 3 años de experiencia y el 18,82% entre 3 y 7 años de experiencia.

En el caso de la experiencia relacionada con los predictores asociados a la creación de holgura presupuestaria, no se encuentran diferencias en las medias. Dichas medias encuentran las máximas diferencias alrededor del 0,50. por lo que inicialmente la experiencia no es un valor destacable para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación

de la holgura presupuestaria a nivel descriptivo, el análisis de la varianza determinará si estadísticamente se corroboran los resultados descriptivos expuestos en relación a la experiencia.

Tabla 4.6: Análisis descriptivo Volumen gestionado- Predictores.

P23-PRESP		IN3- PSEGU	IME7 -MEJ	CP9- CUMPLIR	CP10- MOT	EN14- D.F.	IN2- FUTURO
Entre 0 y 1 millón €	Media	5,26	5,60	5,60	5,49	5,00	5,91
	N	68	68	68	68	68	68
	Desv. típ.	1,551	1,340	1,186	1,419	1,770	1,313
Entre 1 y 6 millones de €	Media	5,36	5,56	5,27	5,41	5,08	5,65
	N	66	66	66	66	66	66
	Desv. típ.	1,670	1,520	1,584	1,488	1,995	1,564
Más de 6 millones de €	Media	5,31	5,28	5,50	5,33	5,56	5,67
	N	36	36	36	36	36	36
	Desv. típ.	1,305	1,667	1,363	1,394	1,780	1,549
Total	Media	5,31	5,52	5,45	5,42	5,15	5,76
	N	170	170	170	170	170	170
	Desv. típ.	1,543	1,481	1,389	1,434	1,864	1,462

Los presupuestos gestionados encuentran entre los predictivos asociados a la propensión en la creación de la holgura presupuestaria dos grupos que destacan sobre el tercero. En concreto, la gestión de presupuestos hasta un millón de euros está representado por el 45,88%, el grupo muestral que manifiesta una gestión de proyectos entre uno y seis millones de euros acapara el 38,82% de la muestra y de forma minoritaria el grupo que gestiona más de seis millones es tan solo el 21,17%. Estas diferencias sustanciales en relación al grupo que manifiesta mayor volumen en sus proyectos gestionados, puede

deberse al sector de la edificación donde son los proyectos hasta seis millones los que son mayoritariamente desarrollados frente a proyectos de gran envergadura.

Como ha ocurrido con anterioridad en el estudio de las medias entre la edad y la experiencia con los predictores que se asocian a la propensión en la creación de la holgura presupuestaria, las medias no tienen diferencias significativas a nivel descriptivo y deberán corroborarse por medio del estadístico seleccionado.

A nivel descriptivo los resultados aportados manifiestan de forma colectiva que no existen medias con diferencias significativas entre los diferentes grupos que puedan inducir a pensar que existe un perfil profesional que está relacionado con la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

Únicamente se puede establecer un perfil profesional dominante sin poder determinar si se corresponde con el de mayor propensión y que tendría una edad entre 36 y 46 años con una experiencia de más de 8 años en la gestión de proyectos de edificación y cuyo volumen de gestión no supera los 6 millones de euros. Estos datos ponen de relieve que el profesional dedicado a la gestión de proyectos de edificación tiene una alta experiencia y se encuentra en la franja de edad de mayor productividad.

Análisis de la varianza. ANOVA.

Análisis de estadísticos descriptivos y el análisis de la varianza (ANOVA) han sido utilizados para la mejora en la comprensión del modelo. ANOVA nos informa sobre si existe relación significativa entre las variables y si realmente sus medias tienen diferencias significativas que pueden explicar la incidencia del perfil profesional sobre la creación de holgura. Se ha realizado un análisis de la varianza entre cada indicador y los predictivos asociados al modelo de regresión predeterminado.

Tabla 4.7: Análisis de la varianza Edad- Predictores.

ANOVA

		Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
IN2-FUTURO	Inter-grupos	4,220	2	2,110	,987	,375
	Intra-grupos	356,892	167	2,137		
	Total	361,112	169			
IN3-PSEGU	Inter-grupos	1,058	2	,529	,220	,803
	Intra-grupos	401,419	167	2,404		
	Total	402,476	169			
IME7-MEJ	Inter-grupos	1,640	2	,820	,371	,690
	Intra-grupos	368,807	167	2,208		
	Total	370,447	169			
CP9-CUMPLIR	Inter-grupos	,380	2	,190	,097	,907
	Intra-grupos	325,743	167	1,951		
	Total	326,124	169			
CP10-MOT	Inter-grupos	4,378	2	2,189	1,065	,347
	Intra-grupos	343,128	167	2,055		
	Total	347,506	169			
EN14-D.F.	Inter-grupos	,331	2	,165	,047	,954
	Intra-grupos	586,993	167	3,515		
	Total	587,324	169			

Tabla 4.8: Análisis de la varianza Experiencia- Predictores.

ANOVA

		Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
IN2-FUTURO	Inter-grupos	,168	2	,084	,039	,962
	Intra-grupos	360,943	167	2,161		
	Total	361,112	169			
IN3-PSEGU	Inter-grupos	1,957	2	,978	,408	,666
	Intra-grupos	400,520	167	2,398		
	Total	402,476	169			
IME7-MEJ	Inter-grupos	,632	2	,316	,143	,867
	Intra-grupos	369,815	167	2,214		
	Total	370,447	169			
CP9-CUMPLIR	Inter-grupos	1,045	2	,522	,268	,765
	Intra-grupos	325,079	167	1,947		
	Total	326,124	169			
CP10-MOT	Inter-grupos	1,458	2	,729	,352	,704
	Intra-grupos	346,048	167	2,072		
	Total	347,506	169			
EN14-D.F.	Inter-grupos	5,867	2	2,933	,842	,432
	Intra-grupos	581,457	167	3,482		
	Total	587,324	169			

Tabla 4.9.: Análisis de la varianza Volumen gestionado- Predictores.

ANOVA

		Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
IN2-FUTURO	Inter-grupos	2,656	2	1,328	,619	,540
	Intra-grupos	358,455	167	2,146		
	Total	361,112	169			
IN3-PSEGU	Inter-grupos	,330	2	,165	,068	,934
	Intra-grupos	402,147	167	2,408		
	Total	402,476	169			
IME7-MEJ	Inter-grupos	2,688	2	1,344	,610	,544
	Intra-grupos	367,759	167	2,202		
	Total	370,447	169			
CP9-CUMPLIR	Inter-grupos	3,753	2	1,877	,972	,380
	Intra-grupos	322,370	167	1,930		
	Total	326,124	169			
CP10-MOT	Inter-grupos	,566	2	,283	,136	,873
	Intra-grupos	346,940	167	2,077		
	Total	347,506	169			
EN14-D.F.	Inter-grupos	7,813	2	3,907	1,126	,327
	Intra-grupos	579,510	167	3,470		
	Total	587,324	169			

El análisis de la varianza corrobora que no existe diferencias en las medias consideradas como significativas por lo que el perfil contrastado no puede explicar la incidencia de la edad, la experiencia o el volumen gestionado dentro de los rangos establecidos como indicadores válidos para la detección del profesional con mayor propensión en la creación de holgura.

4.5. CONCLUSIONES.

El presente estudio ha relacionado edad, experiencia y volumen de gestión con la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Los estudios realizados hasta el momento no contemplan el estudio del perfil profesional, más allá de su análisis descriptivo, por tanto, las características: Edad, experiencia y volumen de gestión, no han sido tratadas por estudios inferenciales. El presente estudio ha sido realizado para determinar la influencia que sobre la creación en el presupuesto de ejecución de obras pueden tener características del profesional de la edificación, determinando su significación respecto a la influencia de estas sobre la propensión en la creación de holgura presupuestaria.

La edad, experiencia y volumen de gestión fueron seleccionadas tras el análisis de la literatura como aquellas características de los gestores que de forma generalizada son analizadas por el grueso de los estudios de campo a nivel descriptivo.

El presente trabajo analiza la incidencia del perfil profesional en la holgura presupuestaria de aquellos gestores de obra de edificación como responsables de la creación y ejecución de proyectos de obras de edificación en España. Para ello, este trabajo tiene como precedentes a dos estudios relacionados. El primero de los estudios fue realizado a profesionales de la construcción que dio como resultado cuatro causas principales. En el segundo de los estudios se encontró un modelo predictivo con seis predictores asociados a las cuatro causas principales detectadas que conseguía explicar el 65% de la holgura presupuestaria.

Estos dos estudios previos sirven de base al estudio sobre características del perfil profesional que se quiere estudiar para poder encontrar los grupos profesionales que pueden ser más proclives a la creación de holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación.

El presente trabajo se ha centrado en el estudio de la incidencia del perfil profesional en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria, con las siguientes conclusiones:

- La edad es una característica tenida en cuenta en numerosos estudios de campo en el ámbito específico de la holgura presupuestaria a nivel descriptivo. La incertidumbre, el control presupuestario, los incentivos y el entorno suelen estar presentes en estudios donde la edad de los gerentes es mayor de 36 años por lo que esto puede indicar una significación en el perfil del gestor relacionado con la creación de holgura presupuestaria.

- Este estudio ha detectado a nivel de un análisis de resultados descriptivo que entre 36-46 (45,88%) es la edad del grupo mayoritario en la muestra, por lo que se puede admitir que el profesional medio en la profesión se encuentra en este ámbito. Las diferencias con los otros dos grupos es considerable, lo que induce a pensar que la incidencia porcentual en la creación de holgura presupuestaria puede encontrarse en esta franja de edad. Los grupos de mayores de 46 (24,70%) y de menores de 35 (29,41%) mantienen una representación no minoritaria y conjuntamente superan al grupo dominante. Ambas representaciones son similares por lo que pueden tener comportamientos similares.

- No se encuentran diferencias en las medias significativas en la edad con relación a las variables predictivas del modelo asociados a la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria. Dichas medias encuentran las máximas

diferencias alrededor del 0,40. por lo que inicialmente la edad no se puede considerar como significativa a un nivel descriptivo.

- El análisis de la varianza no hace significativa ninguna de las muestras relacionadas por lo que se rechaza la proposición. Por tanto, la edad no es un valor destacable para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria.

- Experiencia es considerada a nivel de este estudio como experiencia en el puesto de trabajo. Los resultados en estudios previos relacionados con la holgura presupuestaria muestran que la experiencia relacionada con las diferentes causas que están relacionadas con la holgura presupuestaria suelen estar en un rango de edad de 3 a 7 años.

- La experiencia relacionada con las variables predictivas del modelo seleccionado a nivel descriptivo destacan un perfil predominante en aquellos profesionales con más de 8 años de experiencia (54,70%) en el sector de la edificación y dentro de este en la creación y gestión de presupuestos de ejecución de obras. Los otros dos grupos tienen una representación considerablemente menor así el 26,47% de la muestra representa a los gestores de obra entre 1 y 3 años de experiencia y el 18,82% entre 3 y 7 años de experiencia.

- En el caso de la experiencia relacionada con los predictores asociados a la creación de holgura presupuestaria, no se encuentran diferencias en las medias. Dichas medias encuentran las máximas diferencias alrededor del 0,50. por lo que inicialmente la experiencia no es un valor destacable para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria a nivel descriptivo.

- El análisis de la varianza no hace significativa ninguna de las muestras relacionadas con la experiencia por lo que se rechaza la proposición. Por tanto, la experiencia no es un valor destacable para la determinación del perfil

del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria.

- La revisión de la literatura constata que en relación al volumen de gestión aquellos gestores que trabajan con volúmenes de gestión medios y altos suelen tener mayor relación con las causas principales de creación de holgura presupuestaria relacionadas con la gestión de obras de edificación.

- El análisis descriptivo de los presupuestos gestionados encuentra entre los predictivos asociados a la propensión en la creación de la holgura presupuestaria dos grupos que destacan sobre el tercero. En concreto, la gestión de presupuestos hasta un millón de euros está representado por el 45,88%, el grupo muestral que manifiesta una gestión de proyectos entre uno y seis millones de euros acapara el 38,82% de la muestra y de forma minoritaria el grupo que gestiona más de seis millones es tan solo el 21,17%. Estas diferencias sustanciales en relación al grupo que manifiesta mayor volumen en sus proyectos gestionados, puede deberse al sector de la edificación donde son los proyectos hasta seis millones los que son mayoritariamente desarrollados frente a proyectos de gran envergadura.

- El análisis de la varianza no hace significativa ninguna de las muestras relacionadas con el volumen de gestión por lo que se rechaza la proposición. Por tanto, el volumen gestionado no es un valor destacable para la determinación del perfil del profesional con mayor propensión a la creación de la holgura presupuestaria.

- Los resultados aportados manifiestan de forma colectiva que no existen medias con diferencias significativas entre los diferentes grupos que puedan inducir a pensar que existe un perfil profesional que está relacionado con la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

- Se puede establecer un perfil profesional dominante sin poder determinar si se corresponde con el de mayor propensión y que tendría una edad entre 36 y 46 años con una experiencia de más de 8 años en la gestión de proyectos de edificación y cuyo volumen de gestión no supera los 6 millones de euros. Estos datos ponen de relieve que el profesional dedicado a la gestión de proyectos de edificación tiene una alta experiencia y se encuentra en la franja de edad de mayor productividad.

4.6. LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.

Limitaciones.

- El estudio realizado no ha podido contar con estudios precedentes que en este ámbito específico aporten datos confrontados con la estadística inferencial. Los datos recogidos en el análisis de la literatura solo muestran un análisis descriptivo de los indicadores objeto de estudio.

- Debido al diseño del cuestionario las cuestiones relacionadas con el perfil profesional han tenido que reducirse a aquellas que la revisión de la literatura ha puesto de relieve, sin tener posibilidad de añadir nuevos indicadores que quizás pudieran haber dado otras posibilidades estadísticas.

- La herramienta utilizada no puede discriminar encuestas repetidas desde un mismo usuario. Se puede dar el caso, aunque la evidencia científica suele admitir la poca disponibilidad de los encuestados hacia la elaboración de varias contestaciones, en base al bajo porcentaje entre encuestas enviadas y

recibidas. Para tratar de mitigar esta posibilidad se buscaron encuestas iguales para su eliminación.

Futuras líneas de investigación

- El estudio realizado no aporta valores significativos que puedan apoyar la idea de la existencia de una incidencia del perfil profesional en la creación de holgura. No obstante nuevos estudios se pueden realizar para corroborar las aportaciones de este estudio.

- Las futuras líneas de investigación pueden ampliar el estudio del perfil profesional y focalizar la investigación en esta línea. De esta forma, se puede indagar sobre un perfil completo y establecer relaciones de mayor intensidad.

- Para la mejora de la generalidad se deberían realizar estudios en ámbitos relacionados con la edificación como pueden ser la obra civil o los proyectos públicos. Con estos estudios se puede realizar triangulaciones que creen los matices suficientes al perfil profesional dominante y poder de esta forma clarificar la existencia de los grupos con mayor predisposición.

4.7. BIBLIOGRAFÍA.

Antle, R., y G.D. Eppen. 1985. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science* (February): 163-74.

Anthony, R. J., y Govindarajan, V. 2001. *Management control systems*. New York: Irwin

Arkin, R.M., y G.M. Maruyama. 1979. Attribution, affect and college exam performance. *Journal of Educational Psychology* 17(1): 85-93.

Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* (Spring): 154-213.

- **y J.H. Evans.** 1983. Predecision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 371-95.
- **y B.L. Lewis.** 1989. An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts. *Journal of Accounting Research* (Spring): 1-20.
- **y K. Sivaramakrishnan.** 1991. The value of private pre-decision information in a principal-agent context. *The Accounting Review* (October): 747-66.

Bourgeois, J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 26: 29-39.

- 1985. Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environment. *The Academy of Management Journal*. Vol. 28, 3:548-573

Brownell, P. 1981. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review* (October): 844-60.

- 1982a. Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1: 124-53.
- 1982b. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review* (October): 766-77.
- 1982c, "The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 12-27.

- **M. McInnes.** 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* (October): 587-600.
- **A.S. Dunk.** 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 693-703.

Cammann, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301-13.

Chartered Institute of Management Accounting (CIMA). 2005, *Management Accounting Official Terminology*, CIMA Publication, London.

Chenhall, R.H., y P. Brownell. 1988. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 225-33.

- **Langfield-Smith, K.,** 2007. Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25:266–282.

- **Morris, D.** 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61:16-35.

Chow, C.W. 1983. Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management* (September/October): 37-41.

- **Cooper J.C., y W.S. Waller.** 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review* (January): 111-122.
- **Cooper, J. C., y Haddad, K.** 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 15(January):47–60.

- **Hirst, M., y Shields, M.** 1994. Motivating truthful subordinate reporting: an experimental investigation in a two-subordinate context. *Contemporary Accounting Research*, 10(Spring): 699–720.
- **Hirst, M. y Shields, M.D.** 1995, The effects of pay schemes and probabilistic management audits on subordinate misrepresentation of private information: an experimental investigation in a resource allocation context, *Behavioral Research in Accounting*, (7):1-16.

Cyert, R.M., y March,J.G. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall.

- **y N.B. Macintosh** 1978. A new approach to design and use of management information. *California Management Review* (Fall): 82-92.
- 1981. A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational work units. *Administrative Science Quarterly* (June): 207-24.

Davila, T, Wouters, M. 2005, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30,7-8:587-608

Demski, J., y Feltham,G. 1978. Economic Incentives in Budgetary Control Systems,the *Accounting review* (April): 336-359.

Douglas, P. C., y Wier, B. 2000. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*, 28,3:267-277.

Duncan, R. 1973. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:313-327.

Duncan, W.J. 1978. *Organizational Behavior* Boston, MA: Houghton Mifflin Company.

Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* (April): 400-10.

- 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-75.
- **y Perera, H.** 1997, "The incidence of budgetary slack: a field study exploration", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5): 649-64.
- **y Nouri, H.** 1998, "Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis", *Journal of Accounting Literature*, 17(1):72-96.

Elmassri, M; Harris, E. 2011. Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research* **12(3)** : 278-293.

Ferreira, L.D. y Merchant, K.A. 1992, "Field research in management accounting and control: a review and evaluation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 3-34.

Gabriel, C.E. 1978. ZBB can work in law enforcement. *Government Executive* 10(8): 22-8.

Gagliardi, P. 1991. Culture and management training: Closed minds and change in managers belonging to organizational and occupational communities. In *Organizational Symbolism*, edited by B. Turner Berlin: DeGruyter.

Galbraith, J.R. 1974. Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation, and international competitiveness. *IEEE Transactions on Engineering Management* (November): 135-46.

- 1977. *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.

Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.

- 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Acc. Organ. Soc.* 9:125-136.

- 1988. A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Acad. Manage. J.* 31: 828-853.

- Fisher, J., 1990. Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business unit performance. *Acad. Manage. J.* 33, 259-285.

- Gupta, A., 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Acc. Organ. Soc.* 10, 51-66.

Hansen, S., Otley, D. y Van Der Stede, W. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, (1):95-116.

Hansen, S. y Van Der Stede, W. 2004, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 15, (4):415-39.

Hopwood, A.G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research (Supplement)*: 156-82.

- 1973, *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Hampshire.

Huang, C.L. y Chen, M.L. 2009, "The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to

create budgetary slack", *Social Behavior and Personality*, Vol. 37 No. 5, :661-672.

Jensen, M. C. 2003. Paying people to lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9:379-406.

Knight F.H. 1921. *Risk, Uncertainty, and Profit*. Houghton Muffin

Kren, L. 2003. Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. *Advances in Management Accounting*, 11: 143-167.

- 1992. Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review* (July): 511- 26.

- **y W.M. Liao.** 1988. The role of accounting information in the control of organizations: A review of the evidence. *Journal of Accounting Literature* 7: 280-309.

Lal,M; Dunk, A.S. y Smith, G.D. 1996.The Propensity to Create Budgetary Slack:A Cross-National Re-examination using Random Sampling,*The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No 4: 483-496.

Libby, T.,1999. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24:125–137.

- **Lindsay, R. M.** 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21:56–75.

Lindquist, T. M. 1995. Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 122–147.

Lindsay, W. M., y Rue, L. W. 1980. Impact of the organization environment on the long-range planning process: A contingency view. *Academy of Management Journal*, 23: 385-404.

Lowe EA., y R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process. *Journal of Management Studies* (October): 304-15.

Lukka, K. 1988, "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 3, pp. 281-301.

Magee, R.P. 1980. Equilibria in budget participation. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 551-73. McClelland, D.C. 1951. *Personality* New York, NY: Win. Sloane Associates.

-1985. *Human Motivation* Glenview, IL: Scott, Foresman.

March, J.G. 1988, *Decisions and organizations*, Blackwell, Cambridge.

Martín, E. 2013. *Evaluación de centros y profesores*. Universidad Nacional Educación a Distancia, Madrid.

Merchant, K.A. 1981. *The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance*. *The accounting review*, 10:813-829.

- 1985a. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2): 201-10.
- 1985b. *Control in Business Organizations* Marshfield: Pitman.
- 1985c, Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1):67-85.
- **Simons, R.** 1986, "Research and control in complex organizations: an overview", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 15, pp. 183-201.

- **Bruns, W. J. Jr.**, 1986. Measurements to cure management myopia. *Business horizons*, 29:56–64.
- 1989. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- **Manzoni, J.F.** 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64: 539–558
- 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297–313
- **Rockness, J.** 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.
- **Van der Stede, W. A.**, 2000. Ethical issues related to “results-oriented” management control systems. *Research on Accounting Ethics*, 6:153–169.
- **Van der Stede, W. A.** 2007. *Management control systems (Vol. 2)*. Harlow, UK: Pearson Education Ltd.
- **Van der Stede, W. A., Lin, T. W., y Yu, Z.** 2011. Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of chinese and western firms practices. *European Accounting Review*, 20:639–667.

Mia, L. and R. Chenhall. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting Organizations and Society*, 10: 1-13.

Milani, K. 1975. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review (April)*: 274-84.

Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* (April): 289-95.

- **y Parker. R.J.** 1998. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 5: 467 - 483

Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* (July): 535-48.

Van der Stede, W.A. 2000, The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6): 609-22.

Van de Ven, A.H., y A.L. Delbecq. 1974. A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly* (June): 183-97.

Von Wright, G. H, 1971, *Explanation and Understanding* , Cornell University Press.

- 1976, *Determinism and the Study of Man*, in Manninen, J. and Tuomela, R. (eds), *Essays on Explanation and Understanding*.

Waller, W.S. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13(1): 87-98.

Webb, R. A. 2002. The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 4-5: 361-378.

Weitzman, M. 1976, The new soviet incentive model. *Bell journal of economics*. (Spring):251-257.

- 1980. The 'Ratchet Principle' and Performance Incentives, *Bell Journal of Economics* (Spring): 302-308.

Wentzel, K. 2004. Do perceptions of fairness mitigate managers use of budgetary slack during asymmetric information conditions?. *Advances in Management Accounting*, 13:223–244.

Yin, R.K. 1994, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage, Newbury Park, CA.

Young, S.M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-42.

- yJ. Fisher, and T.M. Lindquist. 1993. The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting. *The Accounting Review* (July): 466-81.

Yuen, D. C. 2004. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, 19, 4:517-532.

PARTE V.

Recapitulación y consideraciones finales.

5.1. INTRODUCCIÓN

Los primeros estudios sobre la holgura presupuestaria se remontan a la década de los sesenta (Cyert y March, 1963, Lowe y Shaw, 1968, Schiff y Lewin,1968). Son el punto de partida para numerosas investigaciones que continúan en la actualidad. La presente Tesis Doctoral desarrolla cuatro investigaciones focalizadas en la holgura presupuestaria dentro de los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Estas cuatro investigaciones están concatenadas, entendiéndose como un conjunto progresivo de investigación empírica que ha pretendido abarcar de forma global la creación y posible reducción de la holgura presupuestaria en el ámbito específico de la edificación

Este capítulo se divide en tres apartados. Durante el desarrollo se hará una recapitulación de los objetivos principales que se planteaban al inicio de la presente Tesis Doctoral y los resultados obtenidos a través de los diferentes estudios. Esta recapitulación se desarrolla en el apartado resumen de las implicaciones científicas. A continuación, se muestran las principales implicaciones gerenciales que se desprende de la investigación. Por último, se exponen las limitaciones aparecidas y las posibilidades que brindan futuras líneas de investigación.

5.2. RESUMEN DE LAS IMPLICACIONES CIENTÍFICAS.

El primer estudio se ha realizado para poder medir el esfuerzo y repercusión de la actividad científica sobre la holgura presupuestaria a lo largo de las cinco décadas de investigación. Este estudio bibliométrico analizó la repercusión y relevancia internacional en el ámbito de la holgura presupuestaria con los resultados que se resumen a continuación.

- El estudio de la holgura presupuestaria se remonta a los años sesenta. Múltiples son las facetas estudiadas, continuando en la actualidad. Sin embargo, entre los estudios realizados poca atención se ha dado al análisis bibliométrico. Por medio de la medición del esfuerzo y repercusión de la actividad científica ha quedado demostrado que el estudio de la holgura presupuestaria es considerado, desde la bibliometría como un campo de investigación vigente, actual y notorio.

- El análisis bibliométrico realizado ha utilizado diversas herramientas. Consiguiendo efectos positivos producidos por el contraste de unas sobre otras, siguiendo con ello las aportaciones en el área de la contabilidad de las investigaciones precedentes (e.g. McRae,1974; Dyckman y Zeff, 1984; Brown y Gardner, 1985 y Brown, 1996). Se analizó el ranking de los 50 artículos relacionados con la holgura presupuestaria más influyentes, detectando una continuidad investigadora. El Factor de impacto El *Eigenfactor Metric* y *h-index* mantienen en general una correlación en sus resultados, evidenciando la alta calidad en la citación, su influencia y notoriedad.

La segunda investigación tenía como objetivo principal identificar las variables predominantes en la creación de holgura presupuestaria, en los

presupuestos de ejecución de obras de edificación, sobre la base de sus responsables directos: los gestores de obra. Un estudio de caso fue realizado entre profesionales con altos estándares de experiencia en la gestión de presupuestos de ejecución de obras. Se detectaron cuatro causas principales en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

- **La incertidumbre** que está presente en todo el proceso desde la creación del mismo, existe una fuerte presencia en todo el discurso argumental de los especialistas que la perciben como una dificultad latente en el inicio pero también durante el proceso constructivo.

- **El control organizacional** está presente como elemento inserto en la cultura de este tipo de organizaciones y obliga al gestor a adoptar medidas extraordinarias de prevención que imponen los presupuestos bajo estas características.

- **Los incentivos y compensaciones** están contemplados en la mayoría de las organizaciones de forma explícita e implícitamente en la consideración del desempeño del trabajador dentro de las promociones salariales. Se encuentran ligados a los objetivos establecidos en los presupuestos realizados y defendidos por el gestor de obra y principalmente a los resultados ofrecidos por este. Son decisivos como variable individual influyendo en la holgura presupuestaria.

- **El entorno** es una fuente exclusiva de información que posibilita al gestor la creación de holgura no controlada por los superiores.

En el tercer estudio realizado se planteaba la creación de un instrumento de medida que permitiera identificar las causas predictivas relevantes en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

- El estudio por medio de la regresión múltiple detecta un sesenta y cinco por ciento de la explicación de la holgura presupuestaria a través de las variables estudiadas. Lo que pone de manifiesto un grado de predicción alto por medio del modelo descrito. Está representado por seis variables, dos relacionadas con la incertidumbre, dos con el control presupuestario, una con los incentivos y mejoras y una con el entorno, por lo que se puede afirmar la representación de las cuatro causas estudiadas.

- Los predictores asociados a la incertidumbre que son capaces de crear una propensión hacia la holgura presupuestaria han sido: La incertidumbre sobre la resolución de problemas futuros y la inseguridad en la creación del presupuesto. De ambos el primero es por sí solo capaz de explicar más del 40% de la propensión en la creación de la holgura presupuestaria. La inseguridad en la creación del presupuesto se encuentra entre el grupo de tres variables con un grado predictivo bajo.

- Los predictores asociados al control presupuestario que son capaces de crear una propensión hacia la Holgura Presupuestaria son: El énfasis de la organización en el control presupuestario a través del presupuesto y su cumplimiento. Al igual que en la incertidumbre existen diferencias notables entre la primera y segunda variable. De cualquier forma, el énfasis de la organización en el control presupuestario es un predictivo claro en la propensión de la creación de holgura.

- El único predictor asociado a los incentivos y mejoras que está vinculado a la propensión en la creación de holgura ha sido el énfasis organizacional en la mejora del presupuesto en ejecución. Siendo su fuerza predictiva de similar magnitud a la incertidumbre en la creación de presupuestos. Ello sugiere que la aparición en contextos presupuestarios de ejecución de obras de edificación de ambos predictivos está altamente vinculado a la propensión en la creación de la holgura presupuestaria.

- La acción externa de órganos directivos representados por la dirección facultativa es la única variable predictiva que está asociado al entorno. Esta variable es la que menor fuerza predictiva representa y es por sí misma irrelevante, aunque puede mejorar de forma leve el grado de predicción sobre la holgura presupuestaria.

Un cuarto y último estudio se ha realizado para tratar de identificar el perfil profesional con incidencia en la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria, en base a los estudios previos y las variables predictivas determinadas por el modelo de regresión multivariable determinado. Tres indicadores asociados al perfil profesional fueron estudiados.

- La edad está asociada por la literatura a la incertidumbre, el control presupuestario, los incentivos y el entorno en su mayoría cuando los gerentes superan los 36 años. Este estudio ha detectado a nivel de un análisis de resultados descriptivo que entre 36-46 (45,88%) es la edad del grupo mayoritario en la muestra, por lo que se puede admitir que el profesional medio en la profesión se encuentra en este ámbito. Los resultados no muestran incidencia de la edad con relación a las variables predictivas del modelo asociados a la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

- La experiencia en el puesto de trabajo obtiene como resultados en estudios previos relaciones con la holgura presupuestaria a nivel descriptivo, está relacionada con las diferentes causas que explican a la holgura y suelen estar en un rango de edad de 3 a 7 años. Los resultados no muestran incidencia de la experiencia en el puesto de trabajo con relación a las variables predictivas del modelo asociados a la propensión hacia la creación de holgura presupuestaria.

- La revisión de la literatura constata que en relación al volumen de gestión aquellos gestores que trabajan con volúmenes de gestión medios y altos

suelen tener mayor relación con las causas principales de creación de holgura presupuestaria relacionadas con la gestión de obras de edificación. Pero al igual que con los indicadores previos no es encontrada significación, por lo que se descarta la posible incidencia del perfil profesional y la creación de holgura presupuestaria.

5.3. RESUMEN DE IMPLICACIONES GERENCIALES.

Los resultados de los estudios realizados sugieren varias implicaciones para las organizaciones en la detección y posible reducción de la holgura presupuestaria en la creación y ejecución de presupuestos de edificación.

- Se han detectado cuatro causas principales que las organizaciones deben tener presente como son: La incertidumbre, el control organizacional, los incentivos y mejoras y el entorno. Cada una de ellas tiene asociada variables predictivas que concretan los puntos que una organización debe considerar dentro de sus estrategias de reducción de holgura en los presupuestos de edificación.

- Las organizaciones deben tener estrategias encaminadas a la detección y reducción de las causas asociadas a la incertidumbre como variables asociadas de mayor valor predictivo dentro del modelo. Los resultados sugieren que la incertidumbre puede crear propensión a la holgura presupuestaria como solución ante la falta de previsión, en consonancia con Onsi (1973). También es posible que los gestores creen reservas de gestión para asegurar el resultado frente a las eventualidades o problemas no

detectados, en línea con Bourgeois (1981) o como medio de corregir la perspectiva de quedarse sin recursos críticos, Lukka (1988).

- El tratamiento de los incentivos y mejoras personales debe ser cuidadosamente estudiado por las organizaciones. El análisis de resultados sugiere que la existencia en el ámbito de la edificación de incentivos y mejoras personales contribuye en cierta manera a la creación de holgura no siendo de por sí una fuente directa de creación en consonancia con Lowe y Shaw (1968). Los incentivos encuentran un desencadenante en el control presupuestario como ya advirtió Cammann (1976). Por tanto, la evaluación del desempeño por medio del control e incentivación en función de esta, puede favorecer la creación de holgura presupuestaria a tal fin.

- El control presupuestario es una herramienta principal en las organizaciones dedicadas al ámbito edificatorio. Esta herramienta ha sido utilizada generalmente como reductora de disfunciones. No obstante, ante situaciones de alta rigidez en el control, la propensión a la holgura tiende a manifestarse. El análisis de resultados ha puesto en relieve una alta probabilidad de aparición de holgura en los presupuestos cuando la incertidumbre en la creación de presupuestos, los incentivos asociados al cumplimiento y el énfasis organizacional en el presupuesto en base a controles rígidos son relacionados.

- Dentro del horizonte temporal de la mayoría de los proyectos edificatorios realizados, el presupuesto de obra abarca al menos dos periodos anuales, con controles mensuales y periodos de actualización trimestrales. Por ello, los gerentes deben construir presupuestos a medio plazo y como concluyó Van der Stede (2000) esto puede crear la necesidad de holgura presupuestaria para la mejora del control. Por tanto, las organizaciones deben tener en cuenta cierta flexibilidad requerida, que en cualquier caso, debe de estar justificada,

para la creación de reservas de gestión cuando el plazo de ejecución supera un periodo.

- Las organizaciones deben replantearse la estrategia de mejora continua en el ámbito de los presupuestos de ejecución de obras, ya que la mejora continua de los presupuestos imposibilita las reconsideraciones y modificaciones a la baja, por tanto, el presupuesto inicial debe adelantar todas las posibles incidencias negativas que se producen a lo largo de la obra. Esta perspectiva ejerce presión sobre las posibilidades de control estable que son con probabilidad, desencadenantes de holgura presupuestaria siendo esto consistente con Kazandjis (1980).

- Las organizaciones deben contrastar los altos beneficios finales con respecto a los inicialmente presupuestados, puesto que ello puede determinar la cantidad de holgura creada, al menos en parte. Estos recursos holgados finalmente afloran en beneficio, y ello sugiere que, esta práctica es admitida aunque difícilmente reconocida el ámbito de la organización.

- Los resultados sugieren que la holgura presupuestaria en el ámbito de los presupuestos de ejecución de obras de edificación puede ser precedida cuando las variables predictivas aparecen. Por tanto, la actividad de control de las delegaciones en este tipo de organizaciones, deben tener herramientas adecuadas que detección y procedimientos para su reducción.

- Teniendo en cuenta lo anterior, posibles estrategias de reducción de holgura pueden ser puestas en marcha que; reduzcan la eventualidad, Dunk y Perera (1997), proporcionen recursos de maniobra, Bourgeois (1981) , mejoren la información, Merchant (1985), hagan alcanzable los objetivos, Merchant y Manzoni (1989), flexibilicen los presupuestos, Van de Stede (2000) y permitan replantear la holgura como estrategia positiva de la gestión del riesgo, Elmasrri y Harris (2011).

5.4. RESUMEN DE LAS LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN.

5.4.1. Limitaciones.

- Los resultados obtenidos en los diferentes estudios realizados deben interpretarse con cautela. Son en definitiva aproximaciones que deben confirmarse con nuevos estudios empíricos.
- Los estudios realizados se han focalizado sobre un ámbito específico como es el de la holgura presupuestaria en los presupuestos de ejecución de obras de edificación. Por ello, la generalización no es posible circunscribiendo estos resultados a la edificación en España.
- La bibliometría realizada detectó problemas en la WoS relacionados con la indexación de artículos y el número de citas asignadas que se trató de reducir con la utilización de Google Academy como herramienta complementaria. Estos análisis tienden a la sobrevaloración de la cantidad frente a la calidad siendo una tendencia difícil de categorizar pese al uso de numerosos indicadores que de forma simultánea pueden reducir esta limitación.
- La percepción personal del gestor y el concepto que tenga de cara a un presupuesto real. No se ha podido concretar en qué porcentaje afecta este hecho al presupuesto y que parte de holgura no es percibida como tal por el propio gestor, por lo que esta variable extraña puede impedir vislumbrar actitudes disfuncionales.

- Otro efecto limitante asociado a la motivación personal es el derivado de la deseabilidad social que en muchos casos impide al entrevistado mostrar sus pensamientos reales, frente al deseo de aparecer dentro de los cánones establecidos. Ello impide la libre indagación, primando efectos superficiales sobre los problemas reales derivados de sus acciones y las variables que la han promovido.

- Los métodos de estudio de casos, especialmente con un número relativamente pequeño de informantes carecen de la capacidad para proporcionar una base sólida para la generalización (e.g. Ferreira y Merchant, 1992 ; Moll et al, 2006) . Por lo que es recomendable que estos estudios sean base a estudios confirmatorios por medio de estadísticos.

- Los estudios han demostrado que la cultura nacional influye, en la forma como los individuos reaccionan a los sistemas de control gerencial (por ejemplo,Merchant, Van der Stede, Lin, y Yu, 2011) o formar sus percepciones de equidad (Beugre, 2007) o de la ética (Ardichvili et al ., 2012). Por lo tanto, se puede asumir que la cultura nacional puede actuar como limitador de la generalización de los resultados fuera del ámbito Español.

- El estudio de variables asociadas a las causas principales resultantes del estudio de caso previo, está limitado en el número de variables contextuales que ha considerado. La holgura presupuestaria, por sí sola, es un fenómeno complejo y multifacético y el resultado de una combinación de muchos variables diferentes, Lukka (1988).

5.4.2.Futuras líneas de investigación

- Las futuras investigaciones en el análisis bibliométrico pueden ser dirigidas en primer lugar a nuevos análisis que confirmen los resultados obtenidos. Se

debe abordar la mejora de los indicadores relacionados a fin de conseguir aunar criterios de calidad y cantidad que den un valor más cercano a la realidad sobre la influencia de artículos y revistas. También se muestra interesante el estudio de la influencia en otras ramas relacionadas con la holgura presupuestaria y el análisis de la influencia recibida.

- Entre las futuras líneas de investigación, deben realizarse nuevos estudios en el ámbito edificatorio que contrasten los hallazgos realizados por medio de la estadística inferencial. La investigación debe validar, modificar y mejorar los hallazgos producidos para confirmar las variables detectadas como determinantes y la exclusión del resto.

- Para la mejora de la generalidad se deberían realizar estudios en ámbitos relacionados. También sería interesante ampliar dichos estudios a las fases de creación de presupuestos de proyecto y poder contrastar los resultados entre proyectistas y gestores de la ejecución, mejorando la comprensión de las diferentes influencias sobre la creación de holgura presupuestaria.

- En el estudio de las variables asociadas a las causas principales se puede iniciar un estudio de los residuos no explicados que tiene varios frentes entre los que son destacables; re-estudiar las variables independientes, estudio de variables no dispuestas entre las estudiadas, estudios en ámbitos relacionados con la construcción como la obra civil.

- Otras líneas de investigación podrían centrarse en la comprensión de las reservas de gestión y diseño por parte de las organizaciones de las condiciones generales para la aplicación de estas reservas justificadas. Esto requiere decisiones de diseño sutiles, de modo que los objetivos de costes se aliviaran sólo cuando es especialmente difícil de cumplir con todos los objetivos al mismo tiempo.

- Estudios también pueden ser dirigidos para comprender mejor las formas en que las organizaciones mantienen los efectos beneficiosos de énfasis en el presupuesto, posibilitando opciones que den la suficiente flexibilidad a presupuestos que abarcan varios periodos.

5.5. BIBLIOGRAFÍA.

Antle, R., y G.D. Eppen. 1985. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science* (February): 163-74.

Anthony, R. J., y Govindarajan, V. 2001. *Management control systems*. New York: Irwin

Atkinson, J.W. 1958. *Motives in Fantasy, Action, and Society* Princeton, NJ: D. Van Nostrand Company, Inc. . 1977. *Personality Variables in Social Behavior* edited by T. Blau. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Bourgeois, J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 26: 29-39.

- 1985. Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environment. *The Academy of Management Journal*. Vol. 28, 3:548-573

Brownell, P. 1981. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review* (October): 844-60.

- **A.S. Dunk.** 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 693-703.

Camman, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301-13.

Chow, C.W. 1983. Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management* (September/October): 37-41.

Cyert, R.M., y March, J.G. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall..

Davila, T, Wouters, M. 2005, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30,7-8:587-608

Duncan, R. 1973. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:313-327.

Duncan, W.J. 1978. *Organizational Behavior* Boston, MA: Houghton Mifflin Company.

Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* (April): 400-10.

- 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-75.
- **y Perera, H.** 1997, "The incidence of budgetary slack: a field study exploration", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5): 649-64.
- **y Nouri, H.** 1998, "Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis", *Journal of Accounting Literature*, 17(1):72-96.

Elmassri, M; Harris, E. 2011. Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research* **12(3)** : 278-293.

Galbraith, J.R. 1974. Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation,

and international competitiveness. *IEEE Transactions on Engineering Management* (November): 135-46.

Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.

Langevin, P y Mendoza, C. 2013. How can management control system fairness reduce manager's unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31:209-222.

Lal, M; Dunk, A.S. y Smith, G.D. 1996. The Propensity to Create Budgetary Slack: A Cross-National Re-examination using Random Sampling, *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No 4: 483-496.

Libby, T. 1999. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24:125-137.

- **Lindsay, R. M.** 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21:56-75.

Lowe EA., y R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process. *Journal of Management Studies* (October): 304-15.

Lukka, K. 1988, "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 3, pp. 281-301.

Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The accounting review*, 10:813-829.

- 1985a. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2): 201-10.

- 1985b. *Control in Business Organizations* Marshfield: Pitman.
- 1985c, Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1):67-85.
- **Simons, R.** 1986, "Research and control in complex organizations: an overview", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 15, pp. 183-201.
- **Bruns, W. J. Jr.**, 1986. Measurements to cure management myopia. *Business horizons*, 29:56–64.
- 1989. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- **Manzoni, J.F.** 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64: 539–558
- 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297–313
- **Rockness, J.** 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.
- **Van der Stede, W. A.**, 2000. Ethical issues related to “results-oriented” management control systems. *Research on Accounting Ethics*, 6:153–169.
- **Van der Stede, W. A.** 2007. *Management control systems* (Vol. 2). Harlow, UK: Pearson Education Ltd.
- **Van der Stede, W. A., Lin, T. W., y Yu, Z.** 2011. Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of chinese and western firms practices. *European Accounting Review*, 20:639–667.

Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* (July): 535-48.

Otley, D. 1978, "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 122-49.

- **y Berry, A.J.** 1980, "Control, organisation and accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 2, pp. 231-46
- 1980, The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 413-428.

Van der Stede, W.A. 2000, The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6): 609-22.

Van de Ven, A.H., y A.L. Delbecq. 1974. A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly* (June): 183-97.

Young, S.M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-42.

PARTE VI.

Bibliografía.

Abdel-Halim, A.A. 1980. Effects of person-job compatibility on managerial reactions to role ambiguity. *Organizational Behavior and Human Performance* 26: 193-211.

Adams C., Hoque Z and McNicholas P., 2006. Case studies and action research, in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus, London, pp. 361-73.

Adams, J., 1995. *Risk*, London, UCL Press.

Arnold, M.C y Gillenkirch, R.M., 2011. Centralization versus Delegation in an Experimental Capital Budgeting Setting. *Business research*, Volumen 4, Número 1, pp. 10 – 30.

Argyris, C., 1952. *The Impact of Budgets on People* (School of Business and Public Administration, Cornell University).

Anderson, C.R. 1977. Locus of control, coping behaviors, and performance in a stress setting: A longitudinal study. *Journal of Applied Psychology* 62: 446-51.

Angle, H.L., y J.L. Perry. 1981. An empirical assessment of organizational commitment and organizational effectiveness. *Administrative Science Quarterly* (March): 1-14.

Antle, R., y G.D. Eppen. 1985. Capital rationing and organizational slack in capital budgeting. *Management Science* (February): 163-74.

Anthony, R. J., y Govindarajan, V. 2001. *Management control systems*. New York: Irwin

Alexander, S., y Ruderman, M. 1987. The role of procedural and distributive justice in organizational behavior. *Social Justice Research*, 1: 177–198

Arkin, R.M., y G.M. Maruyama. 1979. Attribution, affect and college exam performance. *Journal of Educational Psychology* 17(1): 85-93.

Atkinson, J.W. 1958. *Motives in Fantasy, Action, and Society* Princeton, NJ: D. Van Nostrand Company, Inc. . 1977. *Personality Variables in Social Behavior* edited by T. Blau. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.

Atkinson J.W., R.A. Clark, y E.L. Lowell. 1953. *The Achievement Motive* New York, NY: Appleton-Century-Crofts.

- **and H. Watson, Jr.** 1973. Power motivation and risk-taking behavior. In *Human Motivation: A Book of Readings* by D.C. McClelland and R.S. Steele. Morristown, NJ: General Learning Press.

Bailey, M.N., E.J. Bartelsman, y J. Haltiwanger. 1996. Downsizing and productivity growth: Myth or reality? *Small Business Economics* 8: 259-78.

Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* (Spring): 154-213.

- **y J.H. Evans.** 1983. Predecision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 371-95.
- **y B.L. Lewis.** 1989. An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts. *Journal of Accounting Research* (Spring): 1-20.
- **y K. Sivaramakrishnan.** 1991. The value of private pre-decision information in a principal-agent context. *The Accounting Review* (October): 747-66.

Barry, B., y Shapiro, D. L. 2000. When will grievants desire voice? A test of situational, motivational, and attributional explanations (1997–2002). *International Journal of Conflict Management*, 11:106–134.

Barsky, A. 2008. Understanding the ethical cost of organizational goal-setting: A review and theory development. *Journal of Business Ethics*, 81: 63–81.

Beagle, J., y T. Myers. 1996. The necessity of downsizing. *Adhesives Age* (May): 8.

Becker, S. W., y D. Green, 1962. Budgeting and Employee Behavior, *Journal of Business*.

Berry, A., Broadbent, J. y Otley, D. 2005, *Management Control: Theories, Issues and Performance*, Palgrave Macmillan, New York, NY.

Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D. y Stringer, C. 2009, Emerging themes in management control: a review of recent literature, *British Accounting Review*, Vol. 41 No. 1, pp. 2-20.

Bergstrom, C.T., West, J.D. y Wiseman M.A. 2008. The Eigenfactor Metrics. *The Journal of Neuroscience*, 5,28(45):11413-11434

Birnberg, J.G., LH. Frieze, y M.D. Shields. 1977. The role of attribution theory in control systems. *Accounting, Organizations and Society* 2(3): 189-200.

Bitner, L. N., y Dolan, R. 1998. Does smoothing earnings add value? *Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants*, 80:44–47.

Blanchard, G.A., y C.W. Chow. 1983. Allocating indirect costs for improved managerial performance. *Management Accounting* (March): 38-41.

Bohn, R.E. 1994. Measuring and managing technological knowledge. *Sloan Management Review* (Fall): 61-73.

Bourgeois, J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 26: 29-39.

- 1985. Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environment. *The Academy of Management Journal*. Vol. 28, 3:548-573

Bradford, S.C. 1984. Documentation. Crosby. Lockwood and son Ltd. London.

Brown, L. D. 1996. Influential accounting articles, individuals, PhD granting institutions and faculties: A citational analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 21: 723–754.

- **Gardner, J. C.** 1985. Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs. *The Accounting Review*, 60: 262–277.

Brownell, P. 1981. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review* (October): 844-60.

- 1982a. Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1: 124-53.
- 1982b. A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review* (October): 766-77.
- 1982c, The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness, *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 12-27.
- **M. McInnes.** 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* (October): 587-600.
- **A.S. Dunk.** 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and

empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 693-703.

Burns, T., y Stalker, G. M. 1961. *The management of innovation*. London: Tavistock.

Cadbury C. 1992. *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: The Code of Best Practice*, Professional Publishing, London.

Cammann, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301-13.

Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) 2000, *Management Accounting Official Terminology*, CIMA Publication, London.

Chenhall, R.H., y P. Brownell. 1988. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 225-33.

- **Langfield-Smith, K.,** 2007. Multiple perspectives of performance measures. *European Management Journal*, 25:266–282.

- **Morris, D.** 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61:16-35.

Cheng-Li, H. y Mien-Ling, C. 2009. The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack. *Social Behavior and Personality: an international journal*, 5(37):661 – 671.

Chow, C.W. 1983. Providing incentives to limit budgetary slack. *Cost and Management (SeptemberOctober)*: 37-41.

- **Cooper J.C., y W.S. Waller.** 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review (January)*: 11122.

- **Cooper, J. C., y Haddad, K.** 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 15(January):47–60.
- **Hirst, M., y Shields, M.** 1994. Motivating truthful subordinate reporting: an experimental investigation in a two-subordinate context. *Contemporary Accounting Research*, 10(Spring): 699–720.
- **Hirst, M. y Shields, M.D.** 1995, The effects of pay schemes and probabilistic management audits on subordinate misrepresentation of private information: an experimental investigation in a resource allocation context, *Behavioral Research in Accounting*, (7):1-16.

Christensen, J. 1982. The determination of performance standards and participation. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 589-603.

Choudhury, N. 1986. Responsibility accounting and controllability. *Accounting & Business Research*, 16:189–198.

Chua, W.F. 1988, Interpretive sociology and management accounting research - a critical review, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1:59-79.

Cohen-Charash, Y., y Spector, P. E. 2001. The role of justice in organizations: A meta-analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86:278–321.

Colquitt, J. A., Conlon, D. E., y Wesson, M. J. 2001. Justice at the millennium: A meta-analytic review of 25 years of organizational justice research. *Journal of Applied Psychology* [H.W.Wilson – SSA], 86:425–445.

- **Greenberg, J., y Scott, B. A.** 2005. Organizational justice. Where do we stand? In J. Greenberg & J. A. Colquitt (Eds.), *Handbook of organizational justice*. Mahwa, NJ: Erlbaum Associates.

-Jackson, C. L. 2006. Justice in teams: The context sensitivity of justice rules across individual and team contexts. *Journal of Applied Social Psychology*, 36:868–899.

- Scott, B. A., y LePine, J. A. 2007. Trust, trustworthiness, and trust propensity: A meta-analytic test of their unique relationships with risk taking and job performance. *Journal of Applied Psychology*, 92:909–927.

Cohen, J. y Cohen, P. 1983. *Applied multiple regression/correlations analysis for the behavioral sciences*. Hillsdale, N.J: Erlbaum.

Collier, P., Berry, A.J. and Burke, G.T. 2007, *Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-Wide Internal Control Procedures*, Elsevier, Oxford.

- Berry, A.J. 2002. Risk in the process of budgeting. *Management Accounting Research*, 13:273-297.

Collins, F. 1978, The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes, *The Accounting Review*, Vol. 53 No. 2, pp. 324-35.

Colquitt, J. A., Conlon, D. E., y Wesson, M. J. 2001. Justice at the millennium: A meta-analytic review of 25 years of organizational justice research. *Journal of Applied Psychology* [H.W.Wilson – SSA], 86:425–445.

- Greenberg, J., y Scott, B. A. 2005. Organizational justice. Where do we stand? In J. Greenberg & J. A. Colquitt (Eds.), *Handbook of organizational justice*. Mahwa, NJ: Erlbaum Associates.

-Jackson, C. L. 2006. Justice in teams: The context sensitivity of justice rules across individual and team contexts. *Journal of Applied Social Psychology*, 36:868–899.

- Scott, B. A., y LePine, J. A. 2007. Trust, trustworthiness, and trust propensity: A meta-analytic test of their unique relationships

with risk taking and job performance. *Journal of Applied Psychology*, 92:909–927.

Coughlan, A.T., y R.M. Schmidt. 1985. Executive compensation, management turnover, and firm performance: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Economics* 7: 43-66.

Covaleski, M.A. y Dirsmith, M.W. 1990, Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 No. 6, pp. 543-77.

Cronbach, L. T. 1951, Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16:3, 297-334.

Cropanzano, R., y Stein, J. H. 2009. Organizational justice and behavioral ethics: Promises and prospects. *Business Ethics Quarterly*, 19:193–233.

- **Rupp, D. E.** 2008. Social exchange theory and organizational theory. In S. W. Gilliland, D. D. Steiner, y D. P. Skarlicki (Eds.), *Justice, morality, and social responsibility* 1:63–99. Charlotte, NC: Information Age Publishing.

- **Bowen, D. E., y Gilliland, S. W.** 2007. The management of organizational justice. *The Academy of Management Perspectives*, 21:34–48.

- **Prehar, C. A., y Chen, P. Y.** 2002. Using social exchange theory to distinguish procedural from interactional justice. *Group & Organization Management*, 27:324–351.

- **Ambrose, M. L.** 2001. Procedural and distributive justice are more similar than you think: A monistic perspective and a research agenda. In J. Greenberg & R. Cropanzano (Eds.), *Advances in organizational justice* 1:119–151. Stanford, CA: Stanford University Press.

- **Howes, J. C., Grandey, A. A., y Toth, P.** 1997. The relationship of organizational politics and support to work behaviors, attitudes, and stress. *Journal of Organizational Behavior*, 18:159–180.

Culnan MJ, O'Reilly CA, Chatman JA. 1990. Intellectual structure of research in organizational behavior, 1972–1984: a co-citation analysis. *Journal of the American Society for Information Science* 41: 453–458.

Cyert, R.M., y March,J.G. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliff N.J.

- **y N.B. Macintosh** 1978. A new approach to design and use of management information. *California Management Review* (Fall): 82-92.
- 1981. A tentative exploration into the amount and equivocality of information processing in organizational work units. *Administrative Science Quarterly* (June): 207-24.

Davila, T, Wouters, M. 2005, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30,7-8:587-608

Davis, M. 1971, That's interesting! Towards a phenomenology of sociology and a sociology of phenomenology, *Philosophy of the Social Sciences*, Vol. 1 No. 4, pp. 309-41.

Dent, J.F. 1991. Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16(8): 705-32.

Demski, J., y Feltham,G. 1978. Economic Incentives in Budgetary Control Systems,the *Accounting review* (April): 336-359.

Dill, W. 1958. Environment as an influence on managerial autonomy. *Administrative Science Quarterly*, 2: 409-443.

- Diodato, V.** 1994. Dictionary of Bibliometrics. Haworth Press: Binghamton, NY.
- Dyckman T.R. y Zeff S.A.** 1984. Two Decades of the Journal of Accounting Research. *Journal of Accounting Research* 22(1): 225-297
- Douglas, P. C., y Wier, B.** 2000. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*, 28,3:267-277.
- Downey, H. K., Hellriegel, D., y Slocum, J. W.** 1975. Environmental uncertainty: The construct and its applications. *Administrative Science Quarterly*, 20:613-629.
- **Slocum, J. W.** 1977. Individual characteristics as sources of perceived uncertainty variation. *Human Relations*, 30:161-174.
 - **Slocum, J. W.** 1975. Uncertainty: Measures, research and sources of variation. *Administrative Science Quarterly*, 18:562-577
- Drury, J.C.** 1985. *Management and Cost Accounting* London: VNR.
- **El-Shishini, H.** 2005. Divisional performance measurement: An examination of the potential explanatory factors. London, UK: CIMA.
- Ducete, J., and Wolk,S.** 1972. Locus of control and extreme behavior. *Journal of Consulting and Clinical Psychology* 39: 253-8.
- Duncan, R.** 1973. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17:313-327.
- Duncan, W.J.** 1978. *Organizational Behavior* Boston, MA: Houghton Mifflin Company.
- Dunk, A.S.** 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* (April): 400-10.

- 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-75.
- **y Perera, H.** 1997, The incidence of budgetary slack: a field study exploration, *Accounting, Auditing& Accountability Journal*, 10(5): 649-64.
- **y Nouri, H.** 1998. Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis, *Journal of Accounting Literature*, 17(1):72-96.

Dyckman, T. R. and S. A. Zeff, 1984. Two Decades of the Journal of Accounting Research, *Journal of Accounting Research*. 225-297.

Ekholm, B., Wallin, J., 2000. Is the annual budget really dead? . *Eur. Acc. Rev.* 9: 519–539.

Elmassri, M; Harris, E. 2011.Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research* **12(3)** : 278-293.

Evans III, J.H., Hannan, R., Krishnan, R. y Moser, D. 2001, Honesty in managerial reporting, *The Accounting Review*,76.(4):537-59.

Esquenazi-Shaio, C. 1996. Outsourcing financial functions. *International Business* (March): 24-8.

Fama, E. 1980. Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy* (April): 288-307.

Farris, G.F., y AG. Lim. 1969. Effects of performance on leadership, cohesiveness, influence, satisfaction, and subsequent performance. *Journal of Applied Psychology* 53: 490-97.

Fernandez-Alles, M. y Ramos-Rodríguez, A. 2009. Intellectual Structure of Human Resources Management Research: A Bibliometric Analysis of the Journal Human Resource Management, 1985–2005. *Journal of the american society for information science and technology*, 60(1):161–175.

Ferreira, L.D. y Merchant, K.A. 1992, Field research in management accounting and control: a review and evaluation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 3-34.

Ferreiro Aláez, L. 1984, Dispersiones de la literatura científica: su ajuste a la ley de Bradford. *Revista española de documentación científica*, 7.2.1:89

Ferris, K. R., 1977. A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment. *The Accounting Review* (July): 605-615.

Findley, MJ., y H.M. Cooper. 1983. Locus of control and academic achievement: A literature review. *Journal of Personality and Social Psychology* 44(2): 419-27.

Fiol, C.M. 1991. Managing culture as a competitive resource: An identity-based view of sustainable competitor advantage. *Journal of Management* 17(1): 191-211.

Folger, R., & Bies, R. J. 1989. Managerial responsibilities and procedural justice. *Employee Responsibilities & Rights Journal*, 2:79–90.

- **Konovsky, M. A.** 1989. Effects of procedural and distributive justice on reactions to pay raise decisions. *Academy of Management Journal*, 32:115–130.

- **Greenberg, J.** 1985. Procedural justice. An interpretive analysis of personnel systems. In K. Rowland & G. Ferris (Eds.). *Research in personnel and human resources management* 3:141–183. Greenwich, CT: JAI Press.

Fortin, M. 2008. Perspectives on organizational justice. Concept clarification, social context integration, time and links with morality. *International Journal of Management Reviews*, 10:93–126.

French, W., 1964. *The personnel management process: Human resources administration.* New-York: Houghton Mifflin.

Frow, N., Marginson, D. y Ogden, S. 2010, Continuous' budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, pp. 444-61.

Gabriel, C.E. 1978. ZBB can work in law enforcement. *Government Executive* 10(8): 22-8.

Gagliardi, P. 1991. Culture and management training: Closed minds and change in managers belonging to organizational and occupational communities. In *Organizational Symbolism*, edited by B. Turner Berlin: DeGruyter.

Garner, W. , 1962, *Uncertainty and Structure as Psychological Concepts*. New York: John Wiley.

Galbraith, J.R. 1974. Organization design: An information processing view. *Interfaces* (May): 25-39. Gold, B. 1982. Robotics, programmable automation, and international competitiveness. *IEEE Transactions on Engineering Management* (November): 135-46.

- 1977. *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.

Greenberg, J., y Folger, R. 1983. Procedural justice, participation, and the fair process effect in groups and organizations. In P. B. Paulus (Ed.), *Basic group processes* (pp. 235–256). New York: Springer-Verlag.

- 1986. Determinants of perceived fairness of performance evaluations. *Journal of Applied Psychology*, 71:340–342.

- 1990. Organizational justice. Yesterday, today, and tomorrow. *Journal of Management*, 16:399–432.

- 1993. The social side of fairness: Interpersonal and informational classes of organizational justice. In R. Cropanzano (Ed.), *Justice in the workplace. Approaching fairness in human resource management* (pp. 79–103). Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.

- 2000. Promote procedural justice to enhance acceptance of work outcomes. In E. A. Locke (Ed.), *A handbook of principles of organizational behavior* (pp. 181–195). Oxford, England: Blackwell.

- 2001. Setting the justice agenda: Seven unanswered questions about “What, Why, and How”. *Journal of Vocational Behavior*, 58:210–219.

Giraud, F., Langevin, P., y Mendoza, C. 2008. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers’ opinions. *Management Accounting Research*, 19:32–44.

Gillham, B. 2003, *Case Study Research Methods*, Continuum, London.

Gonik, J. 1978. Tie salesmen's bonuses to their forecasts. *Harvard Business Review* (May-June): 116-23.

Gordon, L., Narayanan, V. 1984. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Acc. Organ. Soc.* (9): 33–48.

Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.

- 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Acc. Organ. Soc.* 9:125–136.

- 1988. A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Acad. Manage. J.* 31: 828–853.

- **Fisher, J.**, 1990. Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business unit performance. *Acad. Manage. J.* 33, 259–285.

- **Gupta, A.**, 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Acc. Organ. Soc.* 10, 51–66.

Graen, G. 1976. Role-making processes within complex organizations. In Dunnette, M.D. (ed.) *Handbook of Industrial Organizational Psychology* Skokie, IL: Rand McNally.

Gresov, C., R. Drazin, y A.H. Van de Ven. 1989. Work-unit uncertainty, design and morale. *Organization Studies* 10(1): 45-62.

Gul,F.A. yChia, Y. M. 1993. The Effects of Compensation Incentives on Job Satisfaction: An Exploratory Study of the Moderating Roles of Information Asymmetry and Management Accounting System Design. *Proceedings of the 16th Annual Congress of the European Accounting Association, Turku, Finland, April 28-30.*

- 1994, The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 413-426.

Guttman, L., 1945. A basis for analyzing test-retest reliability. *Psychometrika*, 10:4, 255-282.

Hansen, S., Otley, D. y Van Der Stede, W. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, (1):95-116.

Hansen, S. y Van Der Stede, W. 2004, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 15, (4):415-39.

Harrell, A. and Harrison, P. 1994, An incentive to shirk, privately held information, and managers, project evaluation decisions, *Accounting, Organizations and Society*, October:569-77.

Harris, M. Kriebel, C.H., y Raviv, A. 1982. Asymmetric Information, Incentives and Intrafirm Resource Allocation, *Management Science*, 28 (6): 604-620.

- **Raviv, A.** 1996. The Capital Budgeting Process: Incentives and Information, *Journal of Finance*, 51 (4): 1139-1174.
- **Raviv, A.** 1998. Capital Budgeting and Delegation, *Journal of Financial Economics*, 50 (3): 259-289.

Hayes, D.C., 1977. The Contingency Theory of Managerial Accounting, *Accounting Review*, 52:22-39.

Hayes, R. H., y Abernathy, W. J. 1980. Managing our way to economic decline. *Harvard Business Review*, 58:67–77.

Haywood, R.J. 1996. Unions. *Public Utilities Fortnightly* (June 1): 46.

Hirst, M.K., y Shields, M.D.. 1994. Motivating truthful subordinate reporting: An experimental investigation in a two-person context. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 699-720.

- y . 1995. The effects of pay schemes and probabilistic management audits of subordinate misrepresentations of private information: An experimental investigation in a resource allocation context. *Behavioral Research in Accounting* 7: 1-16.

Hirst, MX. 1981. Accounting information and the evaluation of subordinate performance: A situations) approach. *The Accounting Review* (October): 771-84.

- 1983. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: Some extensions. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 596-605.
- **and M. Lowy.** 1990. The linear additive and interactive effects of budgetary goal difficulty and feedback on performance. *Accounting, Organizations and Society* 15(5): 425-36.
- **and RE Lockett** 1992. The relative effectiveness of different types of feedback in performance evaluation. *Behavioral Research in Accounting* 4: 1-22.

Hodgkinson, G.P. 1992. Research notes and communications: Development and validation of the strategic focus of control scale. *Strategic Management Journal* 13: 311-7.

Hofstede, G. H., 1967. *The Game of Budget Control*, Van Gorcum.

Hope, J., y Fraser, R. 2003. *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Hopwood, A.G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research (Supplement)*: 156-82.

- 1973, *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House, Hampshire.

Homgren, C.T. 1982. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall. **Houston, B.K.** 1972. Control over stress, locus of control, and response to stress. *Journal of Personality and Social Psychology* 21: 249-55.

- **and Ijiri, I., 1. Kinard, y F. Putney.** 1988. An integrated evaluation system for budget forecasting and operating performance with a classified budgeting bibliography. *Journal of Accounting Research (Spring)*: 128.

House, R.J. 1971, A path goal theory of leader effectiveness, *Administrative Science Quarterly*, September, pp. 321-38.

Huang, C.L. y Chen, M.L. 2009, The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack, *Social Behavior and Personality*, Vol. 37 No. 5, :661-672.

Institute of Risk Management (IRM), The Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC) and ALARM (2002), A Risk Management Standard, ALARM, London.

Jackson, S.E., y R.S. Schuler. 1985. A meta-analysis and conceptual critique of research on role ambiguity and role conflict in work settings. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 36: 1678.

Jensen, M. C. 2003. Paying people to lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9:379-406.

Jones, E.E., y R.E. Nisbett. 1972. The actor and the observer. Divergent perceptions of the causes of behavior. In *Attribution: Perceiving the Causes of Behavior*, edited by Jones, E.E., D.E. Kanouse, H.H. Kelley, R.E. Nisbett, S. Valins, and B. Weiner. Morristown, NJ: General Learning Press.

Jones, T. M. 1991. Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *The Academy of Management Review*, 16:366–395.

Kanter, R.M. 1977. *Men and Women of the Corporation* New York, NY: Basic Books.

Kanodia, C. 1993. Participative budgets as coordination and motivational devices, *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 172-89.

Keating, P.J. 1995. A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 1:66-86.

Kelman, H. C., y Hamilton, V. L. 1989. *Crimes of obedience*. New Haven, CT: Yale University Press.

Kerlinger, F.N. 1985. *Investigación del comportamiento*. Nueva editorial Iberoamericana. México.

Kerr, S. y Slocum, Jr., J. W., 1981. Controlling the Performances of People in Organizations, in Starburck. W. and Nystrom, P. (ed.). Handbook of Organizational Design Vol. 2:116-134 (Oxford University Press).

Khandwalla, P.N., 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *J. Acc. Res.* 10:275–285

Knight F.H.. 1921. Risk, Uncertainty, and Profit. Houghton Muffin

Kren, L. 2003. Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. *Advances in Management Accounting*, 11: 143-167.

- 1992. Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review* (July): 511- 26.

- **y W.M. Liao.** 1988. The role of accounting information in the control of organizations: A review of the evidence. *Journal of Accounting Literature* 7: 280-309.

Kristof, W., 1963. The statistical theory of stepped-up reliability coefficients when a test has been divided into several equivalent parts. *Psychometrika*, 28:3:221-238.

- 1969. Estimation of true score and error variance for tests under various equivalence assumptions. *Psychometrika*, 34:4:489-507.

Kuhn, T.S. 1970, *The Structure of Scientific Revolutions*, 2nd ed., The University of Chicago Press, Chicago, IL.

Landy, F. J., Barnes, J. L., y Murphy, K. R. 1978. Correlates of perceived fairness and accuracy of performance evaluation. *Journal of Applied Psychology*, 63:751–754.

Langevin, P y Mendoza, C. 2013. How can management control system fairness reduce manager's unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31:209-222.

Lal, M; Dunk, A.S. y Smith, G.D. 1996. The Propensity to Create Budgetary Slack: A Cross-National Re-examination using Random Sampling, *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No 4: 483-496.

Larker, D.F. 1981. The Perceived Importance of Detected Information Characteristics for Strategic Capital Budgeting Decisions. *Accounting Review*, 56:813-829.

Lau, C. M., y Sholihin, M. 2005. Financial and nonfinancial performance measures: How do they affect job satisfaction? *The British Accounting Review*, 37:389-413.

- **Tan, S. L. C.** 2005. The importance of procedural fairness in budgeting. *Advances in Accounting*, 21:333-356.

- **Tan, S. L. C.** 2006. The effects of procedural fairness and interpersonal trust on job tension in budgeting. *Management Accounting Research*, 17:171-186.

- **Low, L.C., and Eggleton, I.R.C.** 1995. The impact of reliance on accounting performance measures on job-related tension and managerial performance: additional evidence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 No. 5: 359-81.

- **Moser, A.** 2008. Behavioral effects of nonfinancial performance measures: The role of procedural fairness. *Behavioral Research in Accounting*, 20: 55-71.

Laverty, K. J. 1996. Economic "Short-Termism": The debate, the unresolved issues, and the implications for management practice and research. *Academy of Management Review*, 21:825-860.

Lawrence, P.R. y Lorsch J.W. 1967. *Organization and Environment*. Homewood, IL: Irwin.

- **Lorsch, J. W.** 1973. A reply to Tosi, Aldagand Storey. Administrative Science Quarterly, 18:397-398.

Leibenstein, H. 1966, Allocative Efficiency vs X-Efficiency, American Economic Review (June): 392-415

- 1979. X-efficiency: From concept to theory. Challenge (September-October): 13-22. Leung, M., and A.S. Dunk. 1992. The effects of managerial roles on the relation between budgetary participation and job satisfaction. Accounting and Finance (May): 1-14.

Libby, T.,1999. The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. Accounting, Organizations and Society, 24:125–137.

- **Lindsay, R. M.** 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. Management Accounting Research, 21:56–75.

Licea, J.; Santillán-Rivero, E. G. 2002. Bibliometría ¿para qué?. Biblioteca Universitaria, 5, 1:3-10.

Liedtka, J. 1985. Linking strategic management processes to organizational environments: A theory. Proceedings of the 45th annual meeting of the Academy of Management, 21-24.

Lillis A.M. 2002. Managing multiple dimensions of manufacturing performance:An exploratory study. Accounting, Organizations and Society, 27 : 497–529

Lind, E. A. 2001. Fairness heuristic theory: Justice judgments as pivotal cognitions in organizational relations. In J. Greenberg y R. Cropanzano (Eds.), Advances in organizational behavior. Stanford, CA: Stanford University Press. 1 :56–88.

- **Friedland, N., y Dickenberger, M.** (1978). Reactions to procedural models for adjudicative conflict resolution. Journal of Conflict Resolution, 22: 318–341.

- **Tyler, T.** 1988. The social psychology of procedural justice. New-York, NY: Plenum Press

Lindquist, T. M. 1995. Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 122–147.

Linn, G., Casey, K. M., Johnson, G. H., y T, S. E. 2001. Do broad scope managerial accounting systems moderate the effects of budget emphasis, budget participation and perceived environmental uncertainty on the propensity to create budgetary slack?. *The Journal of Computer Information Systems*, 42(1):90-96.

Lindsay, W. M., y Rue, L. W. 1980. Impact of the organization environment on the long-range planning process: A contingency view. *Academy of Management Journal*, 23: 385-404.

Likert RA. 1932. A technique for development of attitude scales. *Archives of Psychology*. 140:44-53.

Little, H. T., Magner, N. R., y Welker, R. B., 2002. The fairness of formal budgetary procedures and their enactment: Relationships with managers_ behavior. *Group & Organization Management* 27:209–225.

Locke, E. A. 1976. The nature and causes of job satisfaction. In M. Dunnette (Ed.), *Handbook of industrial and organizational psychology*. Chicago: Rand McNally, pp. 1297-1349.

- **Y Schweiger, D. M.** 1979, Participation in decision-making: One more look. In B. STAW (Ed.), *Research in organizational behavior*.1:265-339.
- **Schweiger, y G.P. Latham.** 1986. Participation in decision making: When should it be used?, *Organizational Dynamics* (Winter): 65-79.

Loeb, M., y W.A. Magat.1978. Soviet success indicators and the evaluation of divisional management. *Journal of Accounting Research* (Spring): 103-21.

Lowe EA., y R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from the company's budgeting process. *Journal of Management Studies* (October): 304-15.

Lukka, K. 1988, "Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 3, pp. 281-301.

Luce R.D., Raiffa H. 1957. *Games and Decisions*. Wiley.

Macintosh, N.B. 1981. A contextual model of information systems. *Accounting, Organizations and Society* 6(1): 39-53.

-1985. *The Social Software of Accounting and Information Systems*, Wiley, New York, NY.

Maiga A.S. 2006. Fairness, budget satisfaction, and budget performance: a path analytic model of their relationships. *Advances in Accounting Behavioral Research*,9: 87-111.

- **Jacobs, F. A.** 2007. Budget participations influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment. *Journal of Applied Management Accounting*, 5:39–58.

Magee, R.P. 1980. Equilibria in budget participation. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 551-73. McClelland, D.C. 1951. *Personality* New York, NY: Win. Sloane Associates.

-1985. *Human Motivation* Glenview, IL: Scott, Foresman.

Magner, N. R., Welker, R. B., y Johnson, G. G. 1992. Testing a model of voice, control, procedural justice, and organizational commitment with latent variable structural equation analysis. *International Journal of Conflict Management*, 3: 223–236.

- **N., Welker, R. B., y Campbell, T. L.** 1995. The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 20:611–618

- **Johnson, G. G., Little, H. T., Staley, A. B., y Welker, R. B.** 2006. The case for fair budgetary procedures. *Managerial Auditing Journal*, 21:408–419.

March, J.G. 1988, *Decisions and organizations*, Blackwell, Cambridge.

Marshall, C. and Rossman, G.B. 2006, *Designing Qualitative Research*, Sage, London.

Martín, E. 2013. *Evaluación de centros y profesores*. Universidad Nacional Educación a Distancia, Madrid.

McFarlin, D. B., y Sweeney, P. D. 1992. Distributive and procedural justice as predictors of satisfaction with personal and organizational outcomes. *Academy of Management Journal*, 35:626–637.

McGraw, K. O., y S. P. Wong. 1996. Forming inferences about some intraclass correlation coefficients. *Psychological Methods*, 1:1, 30-46.

McNally, G. M. 1980. Responsibility accounting and organisational control. *Journal of Business Finance & Accounting*, 7:165–181.

McKinnon, J. 1988. Reliability and validity in field research: some strategies and tactics, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12 No. 1: 34-54.

McRae, T. W. 1984. A Citational Analysis of the Accounting Information Network, *Journal of Accounting Research*. 80-92.

Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The accounting review*, 10:813-829.

- 1985a. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2): 201-10.
- 1985b. *Control in Business Organizations* Marshfield: Pitman.
- 1985c, Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 (1):67-85.
- **Simons, R.** 1986, "Research and control in complex organizations: an overview", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 15, pp. 183-201.
- **Bruns, W. J. Jr.**, 1986. Measurements to cure management myopia. *Business horizons*, 29:56–64.
- 1989. *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- **Manzoni, J.F.** 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64: 539–558
- 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297–313
- **Rockness, J.** 1994. The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.
- **Van der Stede, W. A.**, 2000. Ethical issues related to “results-oriented” management control systems. *Research on Accounting Ethics*, 6:153–169.
- **Van der Stede, W. A.** 2007. *Management control systems* (Vol. 2). Harlow, UK: Pearson Education Ltd.
- **Van der Stede, W. A., Lin, T. W., y Yu, Z.** 2011. Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of chinese and western firms practices. *European Accounting Review*, 20:639–667.

- Mia, L. and R. Chenhall.** 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting Organizations and Society*, 10: 1-13.
- Milani, K.** 1975. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review* (April): 274-84.
- Miliken, F.J.** 1987. Three types of perceived uncertainty about the environment: state, effect, and response uncertainty. *Academy Manager Rev.*, 12 (1):133–143
- Moll, J., Major, M. and Hoque, Z.** 2006, "The qualitative research tradition", in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus, London, pp. 375-94.
- Moon, P., y Fitzgerald, L.** 1996. Delivering the goods at TNT: The role of the performance measurement system. *Management Accounting Research*, 7:431–457.
- Morgan, G.** 1986. *Images of Organization* Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Moriarty, S., y C. P. Allen.** 1984. *Cost Accounting*, Harper and Row.
- Mowday, R. T., Steers, R. M., y Porter, L. W.** 1979. The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14, 224–247.
- Murray, D.** 1990. The performance effects of participative budgeting: an integration of intervening and moderating variables, *Behavioral Research in Accounting*, (2):104-23.
- Murray, H.A.** 1938. *Explorations in Personality* New York, NY: Oxford University Press.
- Nisbett, R.E., y S. Valins.** 1971. *Perceiving the Causes of One's Own Behavior* Morristown, NJ: General Learning Press.

Norusis, M. 2004. *SPSS 13.0 Statistical Procedures Companion*. Upper Saddle-River, N.J.: Prentice Hall, Inc..

Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* (April): 289-95.

- **y Parker. RJ.** 1998. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 5: 467 - 483

Novick, M. R., y C. Lewis. 1967. Coefficient alpha and the reliability of composite measurements. *Psychometrika*, 32:1, 1-13

Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* (July): 535-48.

Otley, D. 1978, "Budget use and managerial performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 122-49.

- **y Berry, A.J.** 1980, Control, organisation and accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 2, pp. 231-46
- 1980, The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 413-428.
- 1982, Budgets and Managerial Motivation, *Journal of General Management* (Autumn) pp.26-42.
- 1985, The Accuracy of Budget Estimates: Some Statistical Evidence, *Journal of Business Finance & Accounting* (Autumn,) pp. 415-428.
- 1990. Issues in accountability and control: Some observations from a study of colliery accountability in the Britishcoal corporation. *Management Accounting Research*, 1:101–123.
- 1999. Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10:363–382.

Özer, G. y Yilmaz, E. 2011.E. Effects of Procedural Justice Perception. Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary slack. Business and Economics Research Journal, 2(4).

Penno, M. 1984. Asymmetry of predecision information and managerial accounting. Journal of Accounting Research (Spring): 17791.

Pennings, J. M. 1975. The relevance of the structural-contingency model for organizational effectiveness. Administrative Science Quarterly, 20:393-410.

- 1981. Strategically interdependent organizations. In P. C. Nystrom and W. H. Starbuck (Eds.), Handbook of organizational design (Vol. 1, pp. 433-455). New York: Oxford University Press.

- **Tripathi, R. C.** 1978. The organization-environment relationship: Dimensional versus typological viewpoints. In L. Karpik (Ed.), Organization and environment (pp. 171-195). Beverly Hills, CA: Sage.

Perrow, C. 1967. A framework for the comparative analysis of organizations. American Sociological Review, 32: 194-208.

- 1970. Analysis: A Sociological Wew Belmont, CA: Wadsworth.

Pfeffer, J., ySalancik,G.R.. 1974. Organizational decision making as a political process: The case of a university budget. Administrative Science Quarterly 19(2): 135-51.

- 1982. Organizations and Organization Theory, Pitman. London.

- 1978. Organizational design. Arlington Heights, IL: AHM.

- 1983. Organizational demography. In L. L. Cummings & B. M. Staw (Eds.), Research in organizational behavior (Vol. 5:299-357). Greenwich, CT: JAI Press.

- **Salancik, G. R.** 1978. The external control of organizations: A resource dependence perspective. New York: Harper & Row.

- Pope, R.E.** 1984. Information asymmetries in participative budgeting: A bargaining approach. *Journal of Business Finance and Accounting* (Spring): 41-59.
- Porter, L.W., y Steers R.M., Mowday R.T., y Boulian, P.X.** 1974. Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology* 59(5): 603-9.
- Price, J. L., y Mueller, C. W.** 1986. *Handbook of organizational measurement*. Marshfield, MA: Pitman.
- Prummer P ;Frey P; Schentler P; Williams H.J y Motwani J.**2011. Participative budgeting: a review of empirical research and practical implications. *International Journal of Business Innovation and Research* (IJBIR), Vol. 5, No. 5.
- Ramos-Rodríguez, A.R. y Ruíz Navarro, J.** 2004. Changes in the intellectual structure of strategic management research: A bibliometric study of the strategic management journal, 1980-2000. *Strategic Management Journal*, 25:981-1004.
- Roberson, Q. M., y Stewart, M. M.** 2006. Understanding the motivational effects of procedural and informational justice in feedback processes. *British Journal of Psychology*, 97:281–298.
- Ronen, J., y J.L. Livingstone.** 1975. An expectancy theory approach to the motivational impact of budgets. *The Accounting Review* (April): 671-86.
- Ross, M.** 1976. The self-perception of intrinsic motivation. In *New Directions in Attribution Research* vol.1, edited by J.H. Harvey, WJ. Ickes, and R.F Kidd. New York: Wiley.
- Roster, J.B.** 1966. Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs* 80(1): whole No.609.
- Rousseau, D. M., Sitkin, S. B., Burt, R. S., y Camerer, C.** 1998. Not so different after all: A cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review*, 23:393–404.

Salancik, G. R. 1977. Commitment and the control of organizational behavior and belief. In B. M. Staw & G. R. Salancik (Eds.), *New directions in organizational behavior*: 1–54. Chicago:St. Clair Press.

Schein, E. 1984. Coming to a new awareness of organizational culture. *Sloan Management Review* 25(2): 316.

Schiff, M., y A.Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May): 50-62.

- 1970. The impact of people on budgets. *The Accounting Review* (April): 259-68.

Schmidt, S. M., y Cummings, L. L. 1976. Organizational environment, differentiation and perceived environmental uncertainty. *Decision Sciences*, 7:447-467.

Schwartz, H., y Davis, S. 1981. Matching corporate culture and business strategy. *Organizational Dynamics* (Summer): 30-48.

Sharfman, M.P., G. Wolf, R.B. Chase, and D.A. Tansik. 1988. Antecedents of organizational slack. *Academy of Management Review* 13(4): 601-14.

Shaub, M.K., D.W. Finn, y P. Munter. 1993. The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Research in Accounting* 5: 145-69.

Shields, M.D., J.G. Birnberg, y LH. Frieze. 1981. Attributions, cognitive processes and control systems. *Accounting, Organizations and Society* 6(1): 69-93.

Shillinglaw, G., y P. E. Meyer. 1983. *Accounting: A Management Approach*, Irwin.

Shockley-Zalabak, P., y D.D. Morley. 1989. Adhering to organizational culture. *Group & Organization Studies* (December): 483-500.

Shrout, P. E., y J. L. Fleiss., 1979. Intraclass correlations: Uses in assessing reliability. *Psychological Bulletin*, 86:, 420-428.

Silverman, D. 1985. *Qualitative Methodology and Sociology*, Gower, Aldershot.

- 1993. *Interpreting Qualitative Data: Methods for Analysing Talk, Text and Interaction*, Sage, London.

Simons, R., 1989. Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals. *Contemporary Accounting Research*, 5:267–283.

Sinclair, A. 1993. Approaches to organizational culture and ethics. *Journal of Business Ethics* 12: 63-73. Smircich, L. 1983. Concepts of culture and organizational analysis. *Administrative Science Quarterly* (September): 339-58.

Small HG. 1973. Co-citation in the scientific literature: a measure of the relationship between two documents. *Journal of the American Society for Information Science* 24: 265–269.

Staley, A. B., y Magner, N. 2007. Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: Testing a social exchange model in a government budgeting context. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10:159–182.

Staw, B.M. 1975. Attribution of the 'causes' of performance: A general alternative interpretation of crosssectional research on organizations. *Organizational Behavior and Human Performance* 13: 414-32. Steers, R,M.,

- **y D.G. Spencer.** 1977. The role of achievement motivation in job design. *Journal of Applied Psychology* 62(4): 472-9.

- Steelman, L. A., Levy, P. E., y Snell, A. F.** 2004. The feedback environment scale: Construct definition, measurement, and validation. *Educational & Psychological Measurement*, 64:143–164.
- Stevens, D.E.**2002, The effects of reputation and ethics on budgetary slack, *Journal of Management Accounting Research*, 14, 1:153-71.
- Stewart, A.J., y Z. Rubin.** 1974. Power motivation in the dating couple. *Journal of Personality and Social Psychology* 34: 305-9.
- Szilagyi, A.D., y M.S. Wallace, Jr.** 1980. *Organizational Behavior and Performance* Santa Monica, CA: Goodyear Publishing Company, Inc.
- Taylor, M. S., Tracy, K. B., Renard, M. K., Harrison, J. K., y Carroll, S. J.** 1995. Due process in performance appraisal: A quasiexperiment in procedural justice. *Administrative Science Quarterly*, 40: 495–523.
- Tehrani, H., y J.F Waegelein.** 1985. Market reaction to short-term executive compensation plan adoption. *Journal of Accounting and Economics* 7: 131-44.
- Thompson, J. D.** 1967. *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill.
- Tichy, hi.M.** 1982. Managing change strategically: The technical, political, and cultural keys. *Organizational Dynamics* (Autumn): 59-80.
- Tyler, T. R.** 1987. Conditions leading to value-expressive effects in judgments of procedural justice. A test of four methods. *Journal of Personality and Social Psychology*, 52:333–344.
- 1989. The psychology of procedural justice. A test of the group-value model. *Journal of Personality and Social Psychology*, 57, 830–838.
 - **Blader, S. L.** 2000. *Cooperation in groups: procedural justice, social identity, and behavioral engagement*. Philadelphia, PA: Psychology Press.

- **Lind, E. A.** 1992. A relational model of authority in groups. In M. P. Zanna (Ed.), *Advances in Experimental Social Psychology* (pp. 115–191). Academic Press, Vol. 25.

- **Rasinski, K. A., y Spodick, N.** 1985. The influence of voice on satisfaction with leaders: Exploring the meaning of process control. *Journal of Personality and Social Psychology*, 48, 72–81.

Ugras, Y. J. 1994. Factors affecting allocation of noncontrollable costs for performance evaluation use: A survey. *Advances in Management Accounting*, 3: 255–278.

Umapathy, S. 1987. *Current budgeting practices in US industry*. New-York, NY: Quorum.

Vancil, R. F., y Buddrus, L. E. 1979. *Decentralization: Managerial Ambiguity by Design*: Dow Jones-Irwin.

Van der Heijden K., Bradfield R., Burt G., Cairns G., Wright G. 2002. *The Sixth Sense: Accelerating Organizational Learning with Scenarios*: Wiley

Van der Stede, W.A. 2000, The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25 (6): 609-22.

Van de Ven, A.H., y A.L. Delbecq. 1974. A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly* (June): 183-97.

Velasquez, M. G. 1982. *Business ethics: Concepts and cases*. Englewood Cliffs, NJ: PrenticeHall.

- **Rostankowski, C.** 1985. *Ethics: Theory and practice*. Englewood Cliffs, NJ:Prentice-Hall

Viswesvaran, C., y Ones, D. S. 2002. Examining the construct of organizational justice. A meta-analytic evaluation of relations with work attitudes and behaviors. *Journal of Business Ethics*, 38:193–203.

Von Wright, G. H. 1971, *Explanation and Understanding* , Cornell University Press.

- 1976, *Determinism and the Study of Man*, in Manninen, J. and Tuomela, R. (eds), *Essays on Explanation and Understanding*.

Waller, W.S. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13(1): 87-98.

Waterhouse, J. H., y Tiessen, P. A. 1978. Contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, (3): 65-76.

Webb, R. A. 2002. The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 4-5: 361-378.

Weiner, B. 1985. An attributional theory of achievement motivation and emotion. *Psychological Review* 92(4): 548-73.

- **and Kukla, A.** 1970. An attributional analysis of achievement motivation. *Journal of Personality and Social Psychology* 15: 1-20.
- 1986. *An Attributional Theory of Motivation and Emotion* New York, NY: Springer-Verlag.

Weitzman, M. 1976, The new soviet incentive model. *Bell journal of economics*. (Spring):251-257.

- 1980. The 'Ratchet Principle' and Performance Incentives, *Bell Journal of Economics* (Spring): 302-308.

Welsch, G. A. 1976, *Budgeting: Profit Planning and Control*, Fourth Edition, Prentice-Hall.

Wentzel, K. 2004. Do perceptions of fairness mitigate managers use of budgetary slack during asymmetric information conditions?. *Advances in Management Accounting*, 13:223–244.

White, D.H., McCain, K.W. 1998. Visualizing a discipline: an author co-citation analysis of information science, 1972–1995. *Journal of the American Society for Information Science* 49: 327–355.

White, G. E., y Hellriegel, D. 1973, Attitudes of CPAs related to professional turnover. *The Journal of Accountancy*, 135:86-88.

Whitener, E. M., Brodt, S. E., Korsgaard, M. A., y Werner, J. M. 1998. Managers as initiators of trust: An exchange relationship framework for understanding managerial trustworthy behavior. *Academy of management. The Academy of Management Review*, 23:513–530.

Williamson, O.E. 1964. *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Withey, M., R.L. Daft, and W.H. Cooper. 1983. Measures of Perrow's work unit technology: An empirical assessment and a new scale. *Academy of Management Journal* (March): 45-63.

Yin, R.K. 1994, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage, Newbury Park, CA.

Young, S.M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-42.

- yJ. Fisher, and T.M. Lindquist. 1993. The effects of intergroup competition and intragroup cooperation on slack and output in a manufacturing setting. *The Accounting Review* (July): 466-81.

Yuen, D. C. 2004. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, 19, 4:517-532.