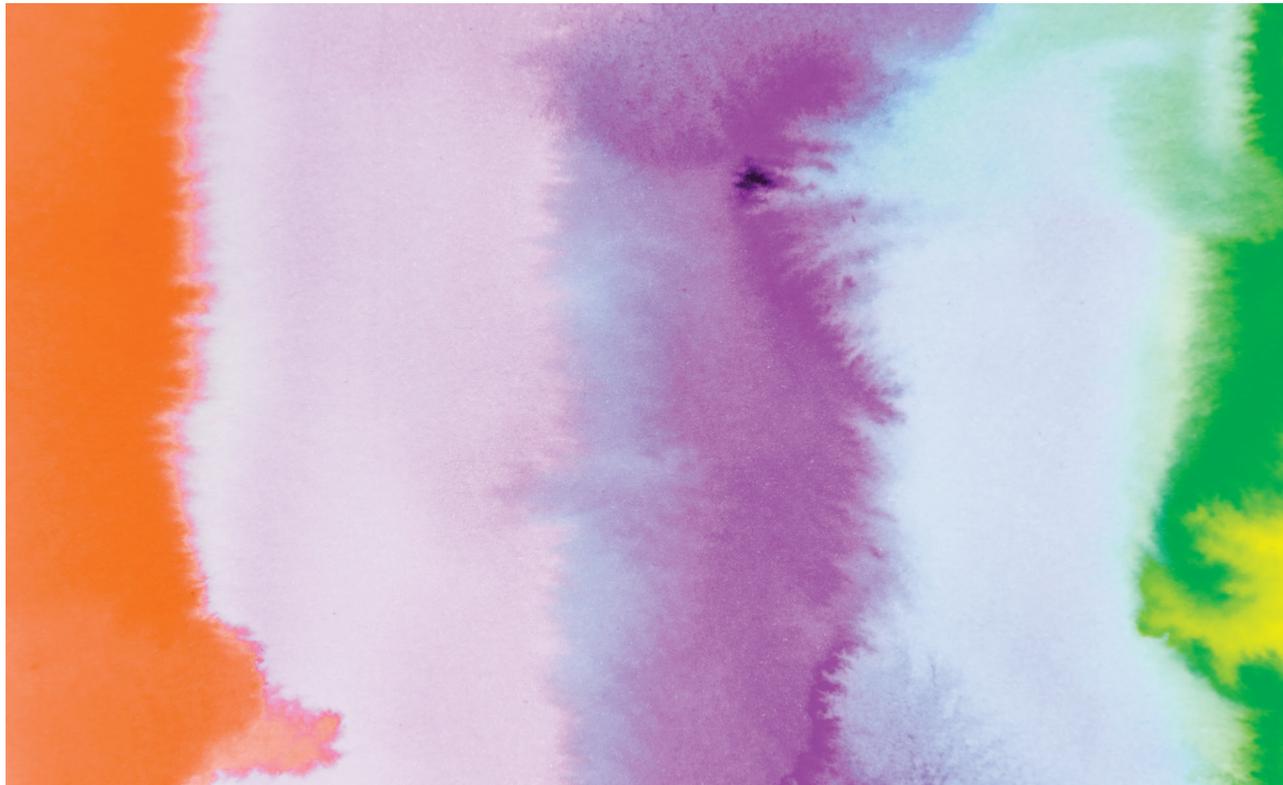


12.



*La Calidad Académica,
un compromiso institucional*



Aportes y aspectos clave en la implementación de los sistemas de control de gestión en las organizaciones

*Jennifer Lorena Gómez Contreras
Liliana de Jesús Monroy Bermúdez
Ángela Yinet Camargo Calderón*

Gómez, J., Monroy,
L. y Camargo, Á.
(2019). Aportes y
aspectos clave en la
implementación de
los sistemas de control
de gestión en las
organizaciones.
Criterio Libre, 17 (31),
337-362
ISSN 1900-0642

APORTES Y ASPECTOS CLAVE EN LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN EN LAS ORGANIZACIONES*

CONTRIBUTIONS AND KEY ASPECTS IN THE IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN ORGANIZATIONS

CONTRIBUIÇÕES E ASPECTOS CHAVE NA IMPLEMENTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES

CONTRIBUTIONS ET PRINCIPAUX ASPECTS DE LA MISE EN ŒUVRE DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS

JENNIFER LORENA GÓMEZ CONTRERAS**
LILIANA DE JESÚS MONROY BERMÚDEZ***
ANGELA YINET CAMARGO CALDERÓN****

RESUMEN

Los sistemas de control de gestión son conjuntos de elementos que facilitan la toma de decisiones por parte de la alta dirección y permiten influenciar

* Artículo de reflexión derivado del proyecto INV-DIS-2574 "Sistemas de control de gestión ambiental en instituciones universitarias: caso Universidad Militar Nueva Granada (UMNG)", financiado por la Vicerrectoría de Investigaciones de la Universidad Militar Nueva Granada. Vigencia 2018.

** Contadora pública y magíster en administración, Universidad Nacional de Colombia, sede Bogotá; docente investigadora en el programa de Contaduría Pública a Distancia, Universidad Militar Nueva Granada, sede campus Cajicá- Colombia; líder del grupo de investigación INCONDIS. jennifer.gomez@unimilitar.edu.co

*** Contadora pública, magíster en administración de organizaciones, Universidad Nacional Abierta y a Distancia; especialista en gerencia y administración financiera, Universidad Piloto de Colombia; especialista en docencia universitaria, Universidad del Rosario, Colombia; profesora, con experiencia en empresas públicas y mixtas; co-investigadora en proyectos de investigación sobre gestión ambiental y modelo pedagógico institucional. liliana.monroy@unimilitar.edu.co.

**** Ingeniera industrial, Universidad Nacional de Colombia; candidata a magíster en medio ambiente y desarrollo, Universidad Nacional de Colombia; asistente de investigación, Universidad Militar Nueva Granada, Cajicá, Colombia; GE+I Universidad Nacional de Colombia; Grupo de Investigación del Instituto de Estudios Ambientales, Universidad Nacional de Colombia. aycamargoc@unal.edu.co.

el comportamiento de los empleados con el objetivo de mejorar el desempeño de las organizaciones. En este estudio se presenta la conceptualización, características de los modelos de sistema de control de gestión más relevantes en la literatura académica, así como los aspectos que se configuran en este tipo de sistemas y su relación con los conceptos estratégicos, la acción, el éxito, el fomento de la interacción de las partes interesadas y su influencia en el aspecto cultural. Por último, se presentan las consideraciones para una implementación exitosa del sistema en el interior de las organizaciones, mediante la cadena de valor, uso de indicadores de desempeño, mejoramiento de calidad y eficiencia de procesos, para que la organización implemente herramientas estratégicas que coadyuven a mejorar la cultura organizacional.

PALABRAS CLAVE:

cultura organizacional, enfoque comportamental, objetivos estratégicos, sistemas de control de gestión.

CLASIFICACIÓN JEL:

L20, Q56.

ABSTRACT

The management control systems are sets of elements that facilitate decision making by senior management and allow influencing the behavior of employees in order to improve the performance of organizations. This study presents the conceptualization, characteristics of the management control system models that are most relevant in the academic literature, as well as the aspects that are configured in this type of systems and their relationship with strategic concepts, action, success, the promotion of the interaction of the interested parties and their influence on the cultural aspect. Finally, it presents the considerations for a successful implementation of the system within organizations, through the value chain, use of performance indicators, improvement of quality and efficiency of processes, so that the organization implements strategic tools that help to improve the organizational culture.

Keywords: behavioral approach, management control systems, organizational culture, strategic objectives.

JEL classification: L20, Q56.

RESUMO

Os sistemas de controle de gestão são conjuntos de elementos que facilitam a tomada de decisões pela alta direção e permitem incidir no comportamento dos empregados a fim de melhorar o desempenho das organizações. Neste estudo apresenta-se a conceituação, características dos modelos de sistema de controle de gestão mais importantes na literatura acadêmica, bem como os aspectos que se configuram neste tipo de sistemas e a sua relação com os conceitos estratégicos, a ação, o êxito, a promoção da interação das partes interessadas e a sua influência no aspecto cultural. Por fim, são apresentadas as considerações para conseguir uma implementação bem sucedida do sistema no interior das organizações, mediante a cadeia de valor, uso de indicadores de desempenho, melhoramento de qualidade e eficiência de processos, para que a organização implemente ferramentas estratégicas que ajudem a melhorar a cultura organizacional.

Palabras clave: cultura organizacional, enfoque comportamental, objetivos estratégicos, sistemas de controle de gestão.

Classificação JEL: L20, Q56.

RESUME

Les systèmes de contrôle de gestion sont des ensembles d'éléments qui facilitent la prise de décisions au niveau de la direction et permettent d'influer sur le comportement des employés afin d'améliorer les résultats des organisations. Cette étude présente la conceptualisation, caractéristiques des modèles de système de contrôle de gestion les plus importants dans la littérature universitaire, ainsi que les aspects qui se dessinent dans ce type de systèmes et leur relation avec les concepts stratégiques, l'action, le succès, la promotion de l'interaction des parties prenantes et leur influence sur l'aspect culturel. Enfin, il présente les considérations pour une mise en œuvre réussie du système au sein des organisations, par le biais de la chaîne de valeur, en utilisant des indicateurs de résultats, amélioration de la qualité et de l'efficacité des processus, afin que l'organisation mette en œuvre des outils stratégiques qui contribuent à améliorer la culture organisationnelle.

Mots clés: approche comportementale, culture organisationnelle, objectifs stratégiques, systèmes de contrôle de gestion.

Classification JEL: L20, Q56.

INTRODUCCIÓN

La literatura académica contempla distintas definiciones y objetivos de sistemas de control de gestión (SCG); sin embargo, estas definiciones coinciden en que estos sistemas buscan el logro de los objetivos organizacionales mediante la coordinación de las acciones de los empleados y de construir cultura organizacional (Berry, Coad, Harris, Otley y Stringer, 2009). Con base en el estudio realizado por Strauß y Zecher (2013) se identifican como modelos significativos del SCG: Simons (1995), Otley (1999), Merchant y Van der Stede (2007), Malmi y Brown (2008), Ferreira y Otley (2009) y Broadbent y Laughlin (2009).

En este artículo se asocian los diferentes conceptos y modelos de sistemas de control de gestión presentados por los autores antes mencionados, estos modelos contemplan elementos como: a) valores (creencias, recompensa, controles culturales y flujo de información), b) planificación de las actividades de la organización (sistema de límites, identificación de objetivos, control de planificación, visión, misión y cultura organizacional), c) evaluación del desempeño (control de diagnóstico, formulación de planes, controles cibernéticos, medidas clave y evaluación de desempeño) y d) interacción de la alta dirección (sistema interactivo, flujo de información, control de resultados, control de recompensa, compensación y flujo de información). Teniendo en cuenta la relación de estos elementos se proponen cinco categorías para agrupar los puntos en común: i) conceptos estratégicos, ii) aspectos culturales, iii) factores de éxito, evaluación y monitorización, iv) interacción de la alta dirección con los empleados, y por último, v) lineamientos y planes de acción.

De otra parte, se enuncian las consideraciones para implementar de manera exitosa el SCG, mediante la vinculación de la cadena de valor, mejorando procesos y procedimientos que buscan enfocarse con el talento humano y

adecuando un sistema flexible, generando valor para la organización, determinando los costos e impulsando la producción e innovación, así como generando motivación en los empleados que contribuyen en la puesta en marcha y aplicación del sistema de control de gestión mediante el logro de los objetivos estratégicos de la organización, para lo cual se hace uso de la tecnología, el entorno, la cultura e identificación de factores clave como objetivos e indicadores de desempeño, prácticas de monitorización, recompensas y enfoque comportamental.

1. METODOLOGÍA Y APORTES

En la fase inicial de revisión de literatura se analizaron las propuestas de modelos de SCG más relevantes, para ello se tuvo en cuenta el estudio efectuado por Straub & Zecher (2013), quienes hicieron una conceptualización analítica de los SCG y dentro de los resultados de la investigación, estos autores identificaron que los modelos de SCG más notables en la literatura académica son: a) las palancas del marco de control por Simons (1995), b) el marco de gestión del desempeño de Otley (1999), c) el marco de los sistemas de gestión del rendimiento por Ferreira y Otley (2009), d) el sistema de gestión del desempeño (SGD) por Broadbent y Laughlin (2009), y e) el paquete de los sistemas de control de gestión de Malmi y Brown (2008). Adicionalmente, se incluyó el modelo expuesto por Merchant y Van der Stede (2007) por ser la referencia número uno utilizada por los académicos del estudio realizado por Strauß y Zecher (2013).

Con base en el análisis de los modelos antes señalados se identificó que pese a estar compuestos por diferentes elementos y/o subsistemas que difieren en su denominación, estos comparten fundamentos similares. A partir de la contrastación de los modelos se procedió

a proponer y agrupar los elementos en común en las siguientes categorías de análisis: a) conceptos estratégicos, b) aspectos culturales, c) factores de éxito, evaluación y monitorización, d) interacción de la alta dirección con los empleados, y e) lineamientos y planes de acción.

Posteriormente se hizo una búsqueda bibliográfica en las bases de datos especializadas más relevantes y con mayor acogida en el contexto iberoamericano (Google Académico, EBSCOhost, REDALyC, Dialnet, Latindex, Scopus, Scielo, Emerald Insight, Web of Science, entre otras), con miras a ubicar fuentes primarias de información e identificar las aproximaciones teóricas y metodológicas del tema propuesto. Los metadatos descriptores para efectuar la búsqueda tanto en inglés como en español fueron: a) control, b) control systems, c) management systems, d) management control systems, e) management accounting, y f) organizational culture.

De los artículos identificados se seleccionaron para el análisis aquellos que cumplieron con los siguientes criterios: a) preferiblemente estén publicados en revistas indexadas (aunque se incluyeron unos pocos libros y ponencias valiosos para la investigación), b) abordan uno (1) o más elementos de las categorías de análisis propuestas (por ejemplo: Salgado y Calderón (2014) en su artículo de sistemas de control de gestión abordan el tema de los indicadores de desempeño, el cual se encuentra asociado a la categoría de “Sistemas relacionados con los factores de éxito, la evaluación y el monitorización”), y c) estén publicados después de 1995, fecha a partir de la cual el trabajo seminal de Simons (1995) posiciona la discusión en torno a cómo el uso de sistemas de control por parte de la gerencia de una empresa puede impulsar el cumplimiento de los objetivos y de la estrategia de una organización.

La revisión efectuada en el presente artículo es de relevancia y aporta a la literatura en tanto que se analizó e integró información de varias fuentes documentales, incluyendo las

propuestas seminales de autores que tienen amplio reconocimiento en la temática, mediante la revisión descriptiva y analítica relacionada con el tema de SCG, que está en constante cambio y evolución. Igualmente, a partir de la contrastación de los trabajos seminales en el área se propusieron cinco (5) categorías de análisis en las cuales se agruparon conclusiones convergentes de los demás artículos seleccionados, y las cuales aportan elementos clave para una implementación exitosa del SCG en el interior de las organizaciones de la mano de la cadena de valor, el uso de indicadores de desempeño, la mejora de la calidad, la eficiencia de procesos y de la cultura organizacional.

2. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN

Debido a la fuerte competencia global, los sistemas de gestión empresarial, en general, han incorporado cambios notables al iniciar procesos como: minimización del nivel de existencias, control total de la calidad y sistemas de fabricación flexibles. Sin embargo, la incorporación de los sistemas contables no financieros y los sistemas de control ha sido lenta, iniciando a finales de los años ochenta y comienzos de los noventa (Iglesias, 1994), como resultado de las características inciertas de los entornos y la prioridad por dar respuesta a las necesidades de planificar, gestionar y flexibilizar las actuaciones de los individuos y de esta manera, enfrentar situaciones como la incertidumbre, la creciente competencia y la globalización de mercados.

Según Anthony (1965), los SCG son un conjunto de actividades, recursos e instrumentos que permiten obtener y hacer uso de los recursos de una organización de una manera eficiente y efectiva, de acuerdo con los objetivos que se han definido para la organización [traducción

propia] (p. 264). Por su parte, Strauß y Zecher (2013) hicieron una revisión de literatura anglo-americana sobre los tipos de concepciones y desarrollos que se han elaborado respecto de los SCG. Dicha revisión permite categorizar los conceptos en tres grupos, el primero relacionado con la alta dirección, el segundo con el comportamiento de los empleados y el tercero con la gestión general de la organización.

El primer concepto cronológico revisado por Strauß y Zecher (2013) de la categoría alta dirección es el de Eilon (1962), quien define los SCG como una herramienta operacional usada por los gerentes para gestionar la organización, y el último, el de Whitley (1999), que los define como sistemas que aseguran que las actividades de la organización satisfacen a la alta dirección. De acuerdo con la evolución en cerca de cuatro décadas de estos conceptos, se evidencia un cambio en el uso de los sistemas como herramienta de gestión a una herramienta de satisfacción de la alta dirección. Así pues, para la alta dirección los SCG se convierten en un factor determinante en las organizaciones dado que potencian los aportes que la información resultante hace a las funciones de control y gestión (Suárez, 2013). La alta dirección se considera una de las partes interesadas internas más influyentes en una organización, debido a que son los responsables del logro de objetivos a través del seguimiento y orientación de la organización.

Por otra parte, en la categoría comportamiento de los empleados, el primer concepto revisado fue el de Lowe (1971), quien los considera como sistemas de información organizacional que permiten: la adaptación de la organización a los cambios en su ambiente sustancial, y la concordancia del comportamiento de los empleados con los objetivos organizacionales. El último concepto revisado es el de Malmi y Brown (2008), quienes afirman que los controles de gestión son "los sistemas, reglas, prácticas, y otras actividades de gestión puestas en marcha para dirigir el comportamiento de los empleados"

[traducción propia] (p. 290). Al comparar estos conceptos no se evidencian modificaciones significativas estando la definición relacionada a la orientación del comportamiento de los empleados.

Por último, la tercera categoría comprende conceptos en los que se considera los SCG como herramientas para la gestión de la organización, mediante técnicas como: a) el control presupuestal, por medio de este instrumento las organizaciones proyectan, estiman y dirigen las actividades y operaciones, y en el mismo sentido se generan controles financieros sobre la gestión de ingresos y gastos (Kovaleva, Khvostenko, Glukhova, Nikeryasova y Gavrilov, 2016); es así como se busca asegurar el cumplimiento de objetivos y metas por medio de la articulación de informes en donde se muestra el desempeño financiero y la gestión de recursos y gastos operacionales (Bunce, Fraser y Woodcock, 1995); b) el valor económico agregado (EVA), este sistema de administración financiera permite integrar la rentabilidad de la organización y la creación de valor en una propuesta que incluye la vinculación de capital intelectual como marca, activos relacionados con creatividad y posicionamiento en el mercado (Vergíu y Bendezú, 2007), y c) el cuadro de mando integral, propuesto por Kaplan y Norton (2002), es una herramienta que a través de mediciones generales establece y monitoriza el desempeño de los objetivos de la empresa adicionando factores relevantes dentro de los activos intangibles de la misma, como las relaciones con los clientes, desempeño de los empleados y ventajas competitivas; mediante esta propuesta es posible contar con sistemas de gestión que se integran para el logro de las metas de la organización (Bagur y Boned, 2006).

Compilando los principales aportes de cada una de las categorías antes mencionadas en torno a las definiciones de SCG, estos se pueden considerar como el conjunto de elementos de una organización que suministran información para la toma de decisiones por parte de la alta dirección, y permiten influenciar el

comportamiento y ejecución de las actividades de los empleados con relación a la estrategia de la organización.

2.1 SOBRE LA TRANSFORMACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LOS SCG

Es posible identificar la transformación que ha tenido el planteamiento de objetivos bajo los que se han considerado los SCG. Según Riahi-Belkaoui (2004), en los años noventa proponían suministrar información orientada a: 1) planificar, evaluar y controlar operaciones, 2) salvaguardar el patrimonio de la organización y 3) comunicar a todos los usuarios la información relevante para la toma de decisiones. Para el cumplimiento de estos objetivos, se plantea que esta información debe ser: relevante, exacta, consistente, verificable, agregada, flexible, oportuna y comprensible (Iglesias, 1994), dando un matiz de control de operaciones y el mantenimiento de los procesos de las organizaciones.

Posteriormente se evidencia una tendencia hacia la integralidad de la información y mantener patrones de comportamiento deseables en una organización, esto aplicado a empresas con o sin ánimo de lucro que adopten estos sistemas como una forma de comprender la operación como un todo (Otley, 1999), facilitando la gestión de los gerentes y la preservación de patrones viables de comportamiento.

A partir de este punto se empiezan a considerar los SCG como artefactos construidos socialmente que influyen el comportamiento de los empleados a partir de la creación de un contexto social específico y que suministran información para la toma de decisiones por parte de la alta dirección, permitiendo influenciar el comportamiento y ejecución de las actividades de los empleados con relación a la estrategia de la organización y el logro de los objetivos organizacionales (Otley, 1999). De igual modo, los SCG incentivan la innovación y, por tanto, la mejora de resultados, al fomentar las

A partir de este punto se empiezan a considerar los SCG como artefactos construidos socialmente que influyen el comportamiento de los empleados a partir de la creación de un contexto social específico y que suministran información para la toma de decisiones por parte de la alta dirección, permitiendo influenciar el comportamiento y ejecución de las actividades de los empleados con relación a la estrategia de la organización y el logro de los objetivos organizacionales

creencias y la cultura organizacional, así como facilitan la implementación de la estrategia y su entendimiento entre las partes interesadas que están relacionadas (González, 2017).

Es así como se empieza a evidenciar una tendencia a contemplar elementos culturales debido a la necesidad de formular un proceso en conjunto bajo la concepción de un trabajo personal o cultural para lograr el objetivo propuesto; según Chenhall (2003), esto implica concebir la organización como un organismo social en el que las personas participan para conseguir no solo los incentivos que les ofrece la empresa, sino también para satisfacer otras necesidades (Bagur y Boned, 2006). La literatura ha permanecido bajo la posición de disgregar la toma de decisiones de la influencia al comportamiento de los empleados; sin embargo, toda decisión materializada en una acción puede influenciar positiva o negativamente a los empleados o grupos de estos, y estos a su vez las conexiones dentro de las redes que conforman. Berry *et al.* (2009) consideran que, aunque existen distintos marcos con relación a los SCG, estos concuerdan en buscar el logro de los objetivos organizacionales a través de la coordinación de las acciones de los empleados o grupos de estos; por esta razón se espera que los SCG permitan influenciar el comportamiento de los empleados (Strauß y Zecher, 2013) orientándolos a ser partícipe de esta construcción cultural conjunta.

De esta forma se puede identificar la transición que han tenido los objetivos de los SCG, iniciando con un enfoque meramente orientado al control, pasando por una integración con los empleados y terminando en la construcción de una cultura organizacional.

Vale la pena mencionar que los SCG son herramientas valiosas para la toma de decisiones por parte de la alta dirección, siempre y cuando: a) estos sean administrados de manera apropiada, b) se tengan adecuadamente definidos los objetivos, y c)

la información suministrada por el sistema esté estructurada, sea asequible, verídica, integral, y facilite la comprensión de la organización en su totalidad. Cuando esto se logre, la toma de decisiones influirá no solo en el comportamiento de los empleados sino también en las redes organizacionales que conforman, transmitiendo los propósitos contenidos en dichas decisiones. Otro aspecto importante por tener en cuenta es que no se debe imponer acciones sino buscar la alineación de los objetivos de los empleados con los de la organización.

3. CARACTERIZACIÓN DE LOS MODELOS SIGNIFICATIVOS DE SCG

La selección de los modelos significativos de SCG se basa en la revisión de literatura efectuada por Strauß y Zecher (2013), debido a su indagación integral, oportuna y la construcción de un marco robusto sobre SCG. Estos autores construyen esta conceptualización a partir de: a) treinta y siete estudios sobre SCG consultados en la base de datos EBSCO, y b) la literatura más utilizada por setecientos cincuenta y nueve académicos y en veintisiete cursos sobre SCG. Por otra parte, el concepto modelo fue definido como "estructura conceptual para categorizar y sistematizar información compleja" (Strauß y Zecher, 2013, p. 256). Dentro de la presente investigación se identifica como modelos significativos: Simons (1995), Otley (1999), Malmi y Brown (2008), Broadbent y Laughlin (2009) y Ferreira y Otley (2009), considerándose estos como modelos contemporáneos debido a su ubicación cronológica en los últimos diez años de publicado el artículo. Por otra parte, se consideró relevante incluir el modelo expuesto por Merchant y Van der Stede (2007) debido a ser la referencia número uno utilizada por los académicos del estudio realizado por Strauß y Zecher (2013).

3.1 MODELO DE SIMONS (1995)

Simons (1995) construye un modelo de comando control, compuesto por cuatro palancas de control: a) sistemas de creencias, cuyo objetivo principal es inspirar y guiar la búsqueda y el descubrimiento organizacional a través de valores compartidos, utilizando credos y declaraciones de misión, visión y propósito, b) sistemas de límites, en donde se imponen los códigos de conducta organizacional, c) sistemas de control de diagnóstico, que establecen estándares y monitorizan los resultados, haciendo los ajustes necesarios a los planes y programas para el éxito de la estrategia, y d) sistemas de control interactivo, los cuales fomentan la participación de los empleados en actividades de decisión, e involucran a la alta dirección en las acciones de sus equipos de trabajo.

Se resalta el sistema de creencias, debido a que es necesario que toda organización defina de manera precisa sus elementos orientadores, como la misión y la visión, y que a su vez sean conocidos y apropiados por los empleados, ya que al tener creencias compartidas las organizaciones se unifican y fortalecen, y el trabajo por los objetivos organizacionales se hace claro. Por su parte, el sistema de límites permite restringir actividades o resultados no deseados, en donde los empleados tienen claro lo que se pretende; no obstante, estos límites no impiden que se defina el camino para la ejecución de actividades y más bien direccionan el comportamiento de los empleados.

3.2 MODELO DE OTLEY (1999)

Otley (1999) propone un marco de estudio de la operación de los SCG, en esencia este marco resalta cinco tópicos que se deben considerar en la concepción de un sistema coherente y comprensible: a) identificación de los objetivos organizacionales y de los procesos y los métodos involucrados en lograr cada uno de esos objetivos; b) formulación e implementación de estrategias

y planes, así como medidas de desempeño y evaluación de procesos; c) proceso de ajustar los objetivos de desempeño, y los niveles en los que se espera alcanzarlos, d) sistema de recompensas usado por las organizaciones y sus implicaciones con el logro o fallo en el logro de los objetivos de desempeño, y e) flujo de información requerido para proveer un soporte de monitorización adecuado.

Malmi y Granlund (2005) han identificado algunas debilidades en el marco de Otley (1999), correspondientes a, primero, no se considera explícitamente el rol de los SCG en relación con la misión y la visión de la organización a pesar del hecho de que estos deberían ser parte clave de los procesos de control, y adicionalmente no hay claridad sobre qué mecanismos y procesos se pueden usar para que los empleados y gerentes sean conscientes de los objetivos que se quiere lograr; segundo, el marco se puede interpretar como un mecanismo principalmente enfocado en diagnósticos más que en la ejecución; tercero, el marco no involucra la forma en que la contabilidad y el control de la información se usan actualmente en la organización, lo que podría interpretarse como una propuesta que está en contra de la existencia de mecanismos de control más formales, y cuarto, el marco tiende a mirar los sistemas desde una perspectiva estadística, esto puede ignorar que el sistema es dinámico, cambiante y está en desarrollo constante.

3.3 MODELO DE MERCHANT Y VAN DER STEDE (2007)

Merchant y Van der Stede (2007) afirman que el uso de los SCG deberá influenciar el comportamiento de los empleados para que su trabajo sea constante y maximice la contribución a los objetivos de la organización. Las acciones o resultados deseados deben ser coherentes con las características de la organización, y deben puntualizar las responsabilidades de los empleados.

Estos autores definen los siguientes controles:

a) controles de resultado, los cuales permiten que el empleado sea influenciado pero que a la vez tenga autonomía en sus actividades, b) controles de acción, considerados los controles más directos, los cuales buscan que se realicen determinadas acciones que contribuyen al desempeño de la organización, y c) controles personales o culturales, cuyo éxito depende de que los empleados tengan motivación, claridad sobre lo que deben hacer, estén en capacidad de hacerlo y sean apoyados por la organización.

Los controles definidos anteriormente se caracterizan por ser complementarios y estar enfocados en el desempeño de los empleados. Los controles de resultados se pueden considerar como controles tradicionales, basados en el seguimiento a lo deseado y lo obtenido. Por su parte, los controles de acción presentan una dificultad debido a que, si la organización implanta acciones rígidas sin flexibilidad, su efecto puede provocar la eliminación de proposición de los empleados, quienes se limitarán a ejecutar las acciones como se estableció, sin importar si se han identificado oportunidades de mejora. Por otra parte, los controles personales o culturales promueven un beneficio mutuo donde la organización se interesa y trabaja por sus empleados, con relación a sus necesidades, motivaciones y capacidades.

3.4 MODELO DE MALMI Y BROWN (2008)

Malmi y Brown (2008) establecen los SCG con enfoque de comando control, donde la alta dirección asegura la correspondencia entre el comportamiento de los empleados y los objetivos de la organización a partir de cinco (5) tipos de control, entendidos como un paquete –actividades que se realizan de manera paralela o complementaria–. Estos cinco tipos son:

a) **Controles de planificación**, en los cuales se establece los objetivos, así como los

niveles de esfuerzo y comportamiento de los miembros de la organización.

b) **Controles cibernéticos**, basados en la definición de Hofstede (1978) como proceso de retroalimentación en donde se establecen metas, se miden y se comparan con los resultados siendo la identificación de variaciones no deseadas el fundamento para modificar el comportamiento del sistema. Existen cuatro sistemas de control cibernético básicos: i) presupuesto, en donde se planifica los niveles aceptables de comportamiento y evalúa el desempeño de estos; ii) medidas financieras, en el cual se responsabiliza a los empleados de medidas financieras específicas; iii) medidas no financieras, que supera las limitaciones de las medidas financieras y se identifica a los impulsores del desempeño; y iv) medidas híbridas, sistema principal de las organizaciones que combina medidas financieras y no financieras.

c) **Controles de recompensa y compensación**, motiva e incrementa el desempeño de los empleados a través de sistemas de recompensa o compensación, como los incentivos monetarios. La asociación del esfuerzo y la ejecución puede impactar el desempeño de tres (3) maneras: “dirección del esfuerzo, las tareas en las que los individuos se enfocan; duración del esfuerzo, cuánto tiempo los individuos dedican a la tarea; e intensidad del esfuerzo, cantidad de atención que los individuos entregan a la tarea” (Malmi y Brown, 2008, p. 293).

d) **Controles administrativos**, considera tres grupos de controles administrativos: estructura y diseño de la organización, estructura de gobernabilidad entre la firma; y procedimiento y políticas, a través de los cuales se organiza y supervisa a los empleados y se especifica el proceso de ejecución de tareas.

e) **Controles culturales**, en donde se consideran tres direcciones con base en distintos autores: i) el control base de valores de Simons (1995), cuyo impacto funciona en tres niveles; el primero, cuando deliberadamente se reclutan empleados cuyos valores concuerdan con

los de la organización; el segundo, cuando los empleados se ajustan a la organización adquiriendo valores específicos (Alvesson y Karreman, 2004) y el tercero, cuando se explican los valores a los empleados para que estos los apropien y apliquen; ii) el control base de símbolos de Schein (1997), cuyo objetivo es crear expresiones visibles que definen una cultura determinada; y iii) el control de clan de Ouchi (1997), en el cual cada clan crea su propia cultura a partir de valores y creencias compartidas.

La alta dirección participa activamente en la implementación y mantenimiento de este sistema, permitiendo que exista disponibilidad de recursos, el sistema se posicione a nivel interno y se impulsen comportamientos determinados en los empleados. Por otra parte, los controles de planificación pueden llegar a ser contraproducentes en un ambiente de creatividad y proposición debido a que se puede restringir el desarrollo de estas actividades, aunque en caso contrario impulsará el desarrollo del mínimo de actividades planificadas.

3.4 MODELO DE FERREIRA Y OTLEY (2009)

Teniendo en cuenta los marcos de Otley (1999) y Simons (1995), esta propuesta considera un marco extendido en el que se provee un punto de vista de los aspectos clave de los SCG, de esta manera toma elementos de las dos propuestas para combinarlas y generar una propuesta más amplia que se comporta de modo coherente, descriptivo y práctico al tener presente aspectos contextuales y de cultura organizacional (Ferreira y Otley, 2009). Los elementos principales de este modelo son:

- **Visión y misión**, el trabajo empieza con la orientación general para la organización, cuál es su estado futuro deseado y sus aspiraciones, teniendo en cuenta que estos objetivos son multidimensionales y requieren

una estrategia que los pueda contemplar en diferentes niveles. La visión y la misión deben facilitar la articulación entre las diferentes prioridades y evitar tensiones internas.

- **Factores clave de éxito**, son las actividades, atributos, capacidades que pueden ser vistos como prerequisites críticos para el éxito de una organización en cierto punto.
- **Estructura de la organización**, hay diferentes formas de organización que incorporan toma de decisiones, descentralización de la autoridad, diferenciación, formalización de reglas y procedimientos.
- **Planes y estrategias**, la estrategia es la dirección que la organización escoge para conseguir los objetivos de largo plazo.
- **Medidas clave de desempeño**, estas pueden ser medidas financieras y no financieras que se usan en diferentes niveles de la organización para evaluar el éxito en la obtención de objetivos, estrategias, planes y la satisfacción de diferentes partes interesadas, se recomienda estar atento en la identificación y selección de estas medidas para obtener información útil y alineada con la estrategia.
- **Configuración de objetivos**, es un aspecto crítico del desempeño de la gestión, se ha propuesto que establecer diferentes niveles de objetivos afecta positivamente el desempeño de la organización. Una buena configuración de objetivos requiere también la cooperación entre las unidades del negocio.
- **Evaluación de desempeño**, esta área representa un nexo crítico en el control de actividades, se debe hacer un esfuerzo para que esta se mantenga lo más objetiva posible, facilitando así la corrección o mejora de factores que presenten desventaja.
- **Sistema de recompensas**, normalmente después de un proceso de evaluación se espera que el buen desempeño sea premiado y se generen dinámicas de reconocimiento y aprobación mediante premios financieros o promociones; sin embargo, es posible plantear otros reconocimientos que no sean netamente financieros, esto se puede lograr por medio de un plan que permita que los

intereses personales de los empleados se satisfagan a través de la obtención de metas dentro de la organización.

- **Flujo de la información, sistemas y redes;** estos mecanismos permiten tener un sistema que funcione como un todo, la información puede usarse para que la organización aprenda de su experiencia, genere nuevas ideas y replique estrategias o actividades cuando se haga necesario.

Este marco se presenta como una mejora del presentado por Otley (1999), describiendo diferentes aspectos importantes para el diseño y uso de los SCG, considera aportes significativos en la integralidad de la concepción de los SCG y los flujos que se dan alrededor de su diseño y funcionamiento. Sin embargo, según evidencia empírica, se requiere validar su robustez para complementar con información proveniente de la experiencia en la que se incluyan sistemas de control informales que permitan el funcionamiento de los SCG en diferentes jerarquías de la organización (Ferreira y Otley, 2009).

3.5 MODELO DE BROADBENT Y LAUGHLIN (2009)

Broadbent y Laughlin (2009) denominaron su modelo sistema de gestión de desempeño, fundamentado en el modelo de Otley y Ferreira, y cuyo aporte radica en dar respuesta a las ocho preguntas del modelo original a partir de dos tipos de racionalidad, la comunicativa o la instrumental, dando por resultado un sistema de tipo relacional o transaccional.

La racionalidad comunicativa se caracteriza porque discursivamente se definen los indicadores de desempeño y se eligen los medios para perseguir los fines deseados y acordados, y la racionalidad instrumental es donde el resultado de la medición de los indicadores de desempeño permite determinar los métodos de control que se van a usar (Broadbent y Laughlin, 2009).

El modelo no debería separar las racionalidades, sino utilizarlas de manera conjunta permitiendo que el sistema construido tenga características de un sistema relacional y transaccional, de esta manera el sistema será integral, robusto y será apropiado fácilmente por las partes interesadas debido a su participación activa en la construcción del mismo.

4. ASOCIACIONES DEL SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN

Los modelos de SCG presentados anteriormente están estructurados por diferentes tipos de subsistemas; no obstante, estos, cuyos nombres son distintos, comparten fundamentos similares, e independientemente de su denominación son claves en el logro de una implementación exitosa de los SCG en las organizaciones. Por esta razón en la Tabla 1 se propone la siguiente agrupación de los elementos de cada uno de los cinco modelos abordados en párrafos anteriores.

Tabla 1. Agrupación de elementos SCG.

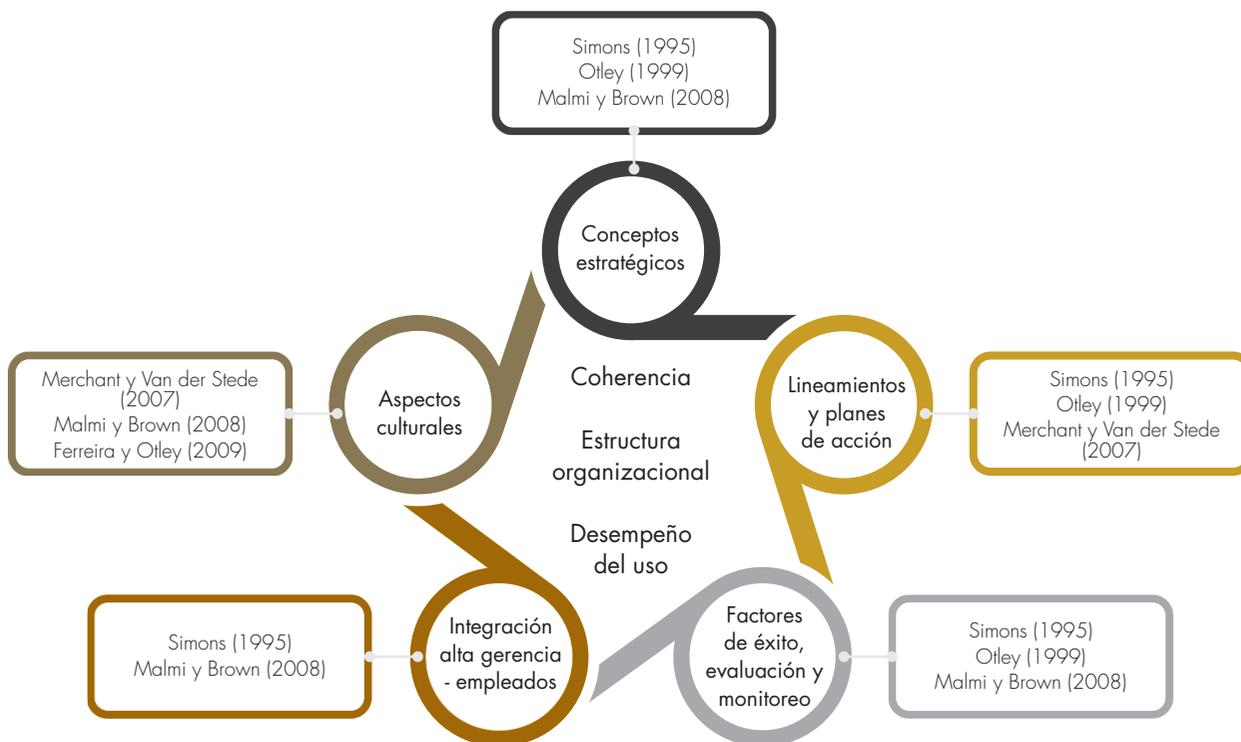
Autor	Sistema de valores o costumbres de la organización que definen su cultura	Sistema que planifica las actividades de la organización, implica la construcción de estructura, objetivos, procedimientos, entre otros	Sistema que evalúa el desempeño de la organización respecto a estándares establecidos a priori	Sistema relacionado a la interacción de la alta dirección con los empleados, permitiendo su autonomía e influenciando su desempeño, a través de distintas herramientas, como la recompensa y la compensación
Simons (1995)	Sistemas de creencias	Sistema de límites	Sistema de control de diagnóstico	Sistemas de control interactivo
Otley (1999)	Sistema de recompensas	Identificación de los objetivos organizacionales y, los procesos y métodos involucrados	Formulación e implementación de estrategias y planes, así como medidas de desempeño y evaluación de procesos	Flujo de información requerido para proveer un soporte de monitorización adecuado
Merchant y Van der Stede (2007)	Controles personales o culturales	Controles de acción	(No aporta en este ítem)	Controles de resultado
Malmi y Brown (2008)	Controles culturales	Controles de planificación y controles administrativos	Controles cibernéticos	Controles de recompensa y compensación
Ferreira y Otley (2009) Broadbent y Laughlin (2009)	Flujo de la información, sistemas y redes	Visión y misión, estructura de la organización, configuración de objetivos, estrategias y planes	Medidas clave y evaluación de desempeño	Flujos de información, generación de redes, coherencia, gestión del cambio y estructura de la organización

Fuente: elaboración propia con base en: Broadbent y Laughlin (2009), Ferreira y Otley (2009), Malmi y Brown (2008), Merchant y Van der Stede (2007), Otley (1999), Simons (1995).

Para el análisis de los elementos mencionados en la tabla 1 se proponen las siguientes categorías, en donde se evidencia claramente los puntos de convergencia de los modelos de SCG: a) conceptos estratégicos, b) aspectos culturales, c)

factores de éxito, evaluación y monitorización, d) interacción de la alta dirección con los empleados, y e) lineamientos y planes de acción (ver la figura 1).

Figura 1. Categorías de análisis y puntos de convergencia en los modelos de SCG.



Fuente: elaboración propia.

4.1 SISTEMAS RELACIONADOS CON LOS CONCEPTOS ESTRATÉGICOS

En estos se definen la misión, la visión y los objetivos de la organización, aspectos tratados por Simons (1995), Otley (1999), Malmi y Brown (2008), Ferreira y Otley (2009), Broadbent y Laughlin (2009). Este primer componente implica un entendimiento del contexto de la organización considerando aspectos relevantes como el sector económico, tendencias, cadena de valor y posición geográfica. Se espera que en esta fase se genere un escenario específico, conciso, que a la vez permita entender la multidimensionalidad de las variables que entran en juego para la consecución de la situación deseada. Este sistema adquiere una relevancia destacable en tanto que la ejecución y desempeño de los SCG dependen del compromiso que hayan trazado los directivos de la organización en estos conceptos estratégicos.

Para la puesta en marcha de este sistema se requieren mecanismos de comunicación que permitan transmitir la formulación propuesta a toda la organización (Collins y Porras, 1996); estos pueden darse de maneras formales (por medio de espacios de divulgación, correos electrónicos y comunicados) o informales (mediante el discurso y visibilización en la organización) con el fin de dar a conocer los propósitos y objetivos.

Para poder trabajar sobre este sistema es necesario que la dirección esté liderando el proceder de la organización y tenga como prioridad el sistema de control de gestión que soportará sus decisiones, de esta forma será necesario tener claridad sobre los siguientes aspectos correspondientes a los sistemas de creencias (Simons, 1995).

En este sentido, la misión expresa el propósito fundamental de la organización y se relaciona con las expectativas de los grupos de interés, guía las decisiones y permite mantener una dirección

en la ruta del proceder de la organización. Busca mantener los grupos de interés (tanto internos como externos) en armonía con el fin de la compañía (Chenhall, 2003). Por su parte la visión presenta el estado deseado para la organización en un plazo de tiempo definido y está alineada con el interés que la misión establece (Ferreira y Otley, 2009).

Ahora bien, un planteamiento y ejecución exitosa de este primer sistema tendrá como resultado que estos valores se incorporen y sean aceptados por la organización (Ferreira y Otley, 2009).

La forma de establecer indicadores en este sistema se da por medio de la relación entre el cumplimiento de los objetivos de los demás sistemas con relación a lo planteado desde la misión y visión, es decir, se ha llevado a cabo una buena gestión en los sistemas relacionados con los conceptos estratégicos cuando los resultados de los demás sistemas (aspectos culturales, interacción, interacción alta gerencia-empleados, y lineamientos y planes de acción) aportan en el cumplimiento del objetivo que se plantea para la visión de la organización. Estas consideraciones pueden verse sintetizadas en la tabla 2.

Tabla 2. Consideraciones en la implementación de los sistemas relacionados con los conceptos estratégicos.

Recursos necesarios	Elementos	Técnicas, indicadores	Rol de la dirección	Resultado esperado
Mecanismos de comunicación formales e informales	Misión Visión	Contribución del cumplimiento de objetivos de la organización a la visión	Liderazgo y prioridad en el SCG	Valores aceptados e incorporados en la organización

Fuente: elaboración propia con base en Simons (1995), Collins y Porras (1996), Chenhal (2003) y Ferreira y Otley (2009).

4.2 SISTEMAS REFERENTES A LA ACCIÓN

En estos se establecen los distintos elementos que definen los límites -códigos de conducta- y los planes de acción. Estos sistemas son los encargados de la ejecución de las actividades planificadas por la organización; dependiendo de su tipo, se debe contar con los recursos necesarios, como humanos, financieros y tecnológicos, para la ejecución de dichas actividades. Por lo cual es necesario que la alta dirección identifique la importancia de estos sistemas y participe activamente en la implementación y mantenimiento de estos, permitiendo que exista esta disponibilidad de recursos (Malmi y Brown, 2008).

Los elementos que componen este tipo de sistemas son: los planes, los procesos, los

procedimientos y/o los métodos que puntualizan las acciones y los resultados deseados, así como las responsabilidades de los empleados, tanto a nivel táctico (corto plazo) como estratégico (largo plazo) (Merchant y Van der Stede, 2007; Malmi y Brown, 2008; Otley, 2009); y los límites o códigos de conducta que especifican el comportamiento y los niveles de esfuerzo de los empleados (Simons, 1995; Malmi y Brown, 2008). (Ver la tabla 3).

Con relación a los límites o códigos de conducta, es necesario que estos se conciban, de ser posible, de manera flexible, como lo definieron Merchant y Van der Stede (2007) y en construcción conjunta con la parte interesada pertinente, de manera que no limiten la capacidad propositiva, con excepción de aquellas obligaciones adquiridas a nivel contractual o de carácter legislativo.

Se esperaría que este tipo de sistemas impulsen comportamientos determinados de los empleados, pero que a su vez les permita tener autonomía promoviendo un ambiente de creatividad y proposición de acciones que contribuyan a la mejora del desempeño de la organización (Simons, 1995; Merchant y Van der Stede, 2007; Malmi y Brown, 2008). La definición de los planes, los procesos, los procedimientos y/o los métodos, permite organizar, direccionar y

supervisar las tareas de los empleados (Malmi y Brown, 2008), por lo que se esperaría alcanzar los objetivos planteados (Ferreira y Otley, 2009).

De igual modo, como lo expresaron Ferreira y Otley (2009), la información producto de la ejecución de las actividades planeadas puede emplearse para que la organización aprenda de su experiencia, genere nuevas ideas e identifique aquellas estrategias que pueden ser replicadas.

Tabla 3. Consideraciones en la implementación de sistemas relacionados con los lineamientos y planes de acción.

Recursos necesarios	Elementos	Técnicas, indicadores	Rol de la dirección	Resultado esperado
Humanos, financieros y tecnológicos	Planes, procesos, procedimientos, métodos, acciones, responsabilidades	Dependen de la organización	Asignación de recursos suficientes para la implementación de acciones.	Aprender de la experiencia, generar nuevas ideas, capitalizar estrategias.

Fuente: elaboración propia con base en Simons (1995), Merchant y Van der Stede (2007), Malmi y Brown (2008) y Otley (2009).

4.3 SISTEMAS RELACIONADOS CON LOS FACTORES DE ÉXITO, LA EVALUACIÓN Y LA MONITORIZACIÓN

Estos sistemas se encuentran orientados al seguimiento y al mejoramiento principalmente de los sistemas relacionados con los lineamientos y los planes de acción. Los elementos que componen estos sistemas son: los prerrequisitos críticos para el éxito de la organización como actividades, atributos y capacidades (Ferreira y Otley, 2009); y las medidas cualitativas y cuantitativas cuya formulación e implementación informa sobre el cumplimiento de los objetivos, los planes, los procesos, los procedimientos y/o los métodos (Simons, 1995; Otley, 1999; Merchant y Van der Stede, 2007; Malmi y Brown, 2008; Broadbent y Laughlin, 2009; Ferreira y Otley, 2009).

Para el funcionamiento adecuado de estos sistemas son necesarios los recursos humanos, financieros y tecnológicos, siendo estos

últimos fundamentales, al facilitar mediciones a actividades específicas, así como el uso de *softwares* para procesar y analizar la información obtenida en las mediciones.

De igual modo, existe una herramienta de continuo uso en las organizaciones y que facilita la administración de las medidas de desempeño, la cual es el cuadro de mando integral; esto traduce la visión y la estrategia de la organización en indicadores de actuación (Kaplan y Norton, 2002).

Salgado y Calderón (2014) afirman que los indicadores de desempeño permiten establecer patrones de comparación tanto internos como externos, en donde las referencias internas se comparan con el desempeño obtenido, y este con un enfoque orientado hacia el exterior conocido como *benchmarking*, que permite introducir mejoras en la organización. Por su parte, Montes, Nogueira y Medina (2018) afirman que los indicadores de gestión contribuyen a la medición

del plan estratégico de la organización, permiten que las partes interesadas tengan claro su espacio de acción y que se espera de ellas, y en caso de que estos indicadores estén por fuera de los valores esperados, permiten la construcción de planes de acción.

Finalmente, se esperaría que este sistema obtenga información útil con relación a

variaciones no deseadas con el objetivo de poder realizar los ajustes necesarios a los planes, los procesos, los procedimientos y/o los métodos y de esta manera lograr un sistema coherente con la estrategia de la organización (Hofstede, 1978; Simons, 1995; Otley, 1999). La tabla 4 muestra las principales consideraciones para la implementación de este tipo de sistemas.

Tabla 4. Consideraciones en la implementación de sistemas referentes a la evaluación y monitorización.

Recursos necesarios	Elementos	Técnicas, indicadores	Rol de la dirección	Resultado esperado
Recursos humanos, financieros y tecnológicos (software)	Los prerequisites críticos para el éxito de la organización como actividades, atributos y capacidades, medidas cualitativas y cuantitativas	Indicadores de desempeño, <i>benchmarking</i> , indicadores de gestión	Hacer uso del sistema para la toma de decisiones	Información útil sobre variaciones no deseadas con el objetivo de análisis de datos, procesos y métodos

Fuente: elaboración propia con base en Simons (1995), Otley (1999) Merchant y Van der Stede (2007), Malmi y Brown (2008), Broadbent y Laughlin (2009) y Ferreira y Otley (2009).

4.4 SISTEMAS QUE FOMENTAN LA INTERACCIÓN DE LAS PARTES INTERESADAS INTERNAS

Para la implementación de este tipo de sistemas se requiere la creación de grupos mixtos asignando responsabilidades a distintos niveles de la organización e impulsando el trabajo colectivo (Simons, 1995), y así mismo complementar la interacción con sistemas de recompensas (Ferreira y Otley, 2009; Broadbent y Laughlin, 2009), que responden a la dirección, duración e intensidad de los esfuerzos del empleado definido por Malmi y Brown (2008); estas recompensas pueden ser de tipo monetario, promocional, de reconocimiento, de compensación, entre otros; corresponden a diferentes niveles según el tipo de desempeño; y deben tener presente las características de la organización, con el objeto

de que no se vean afectados los recursos para el cumplimiento de sus objetivos.

La implementación de este sistema requiere contemplar la disponibilidad de recompensas financieras y no financieras, así como el diseño de todo un esquema que permita medir el cumplimiento de las metas que se plantean para el SCG (Ferreira y Otley, 2009); de esta forma será necesario acudir a recursos humanos que diseñen el sistema de recompensas, plataformas en las que se registren las métricas de cumplimiento y los premios (simbólicos o financieros) que permitan estimular a la organización (Broadbent y Laughlin, 2009).

Al plantear la implementación de este tipo de sistemas se hace necesario definir los siguientes elementos:

- *Recompensas positivas*: qué logros, actitudes o metas se premiarán como prioridad dentro de la organización (Otley, 1999).
- *Recompensas negativas*: qué incumplimientos, actitudes o errores se priorizarán en el momento de penalizar los miembros de la organización, cómo se valorará el impacto negativo que provoca y qué tipo de recompensa negativa se asignará según el incumplimiento (Otley, 1999).
- *Recompensas financieras*: hacen referencia al tipo de estímulos que representan directamente un estímulo cuantificable financieramente, esto significa que puede verse representado en premios con bonificaciones, estímulos por cumplimiento, regalos tangibles o dineros que se asignan a los mejores desempeños (Merchant y Otley, 2006).
- *Recompensas simbólicas*: se relacionan con estímulos que generan un aumento en la

imagen favorable o bienestar del empleado, mejoran sus condiciones laborales o privilegian dentro del ambiente laboral de la organización, dentro de estos se tienen los cuadros de empleado del mes, estatuillas, medallas, diplomas y demás reconocimientos públicos que se puedan plantear (Merchant y Otley, 2006).

El resultado esperado de la aplicación del sistema de recompensas e incentivos será el mejoramiento de aspectos críticos para la organización que dependan directamente del desempeño de los empleados, para tal fin será necesario que la dirección comprometa recursos (financieros y no financieros) para el programa de recompensas y estímulos. En la tabla 5 se exponen las principales consideraciones respecto a los sistemas relacionados con las interacciones y recompensas.

Tabla 5. Consideraciones en la implementación del sistema de interacciones y recompensas.

Recursos necesarios	Elementos	Técnicas, indicadores	Rol de la dirección	Resultado esperado
Esquemas de cumplimiento, plataformas para el registro del cumplimiento	Recompensas: positivas, negativas, financieras y simbólicas	Medidas de mejoramiento críticas	Compromiso por medio de recursos y espacios de reconocimiento	Mejoramiento de aspectos críticos dependen del desempeño de los empleados

Fuente: elaboración propia con base en Malmi y Brown (2008), Broadbent y Laughlin (2009) y Merchant y Otley (2006).

4.5 SISTEMAS QUE INCLUYEN EL ASPECTO CULTURAL

Estos comprenden la construcción de símbolos organizacionales sobre los cuales se generen códigos éticos y lenguajes comunes, además busca que los valores personales estén en constante interacción con los valores de la organización y con el contexto en que están inmersos, teniendo en cuenta que puede existir una cultura individual, cultura grupal o cultura organizacional, y que estas interactúan a su vez entre sí; aspectos tratados por Merchant y Van der

Stede (2007), Malmi y Brown (2009), Ferreira y Otley (2009), Broadbent y Laughlin (2009). La cultura, además de permitir implementar el sistema de control, caracteriza la organización dentro del sector al que pertenece.

El tipo de recursos necesarios para la dinamización del sistema cultural está relacionado con las actividades que pueden medir y promover el clima de la cultura organizacional de la institución, pueden incluirse mecanismos de participación y capacitación para el fortalecimiento de la cultura organizacional, recursos para incentivar valores

como cohesión y confianza o eventos en los que se generan procesos de relacionamiento bajo la cultura que la organización plantea (Cabrera, Rivera y León, 2014).

Los elementos que se requiere reconocer dentro de la implementación y la dinamización de este tipo de sistemas relacionados con los aspectos culturales son:

- *Elementos simbólicos*: comprenden estructuras como el capital intelectual, capital humano y capital relacional. Al estar presentes en las organizaciones, la interrelación entre ellos permite alcanzar el desarrollo deseado en sus productos y servicios (Cabrera *et al*, 2014).
- *Cultura organizacional*: se sustenta en los valores y el conocimiento de las personas y la organización en sí, que lo condiciona y conforma como un elemento transversal para el resto de los procesos. Su relación con el resto de las formas del capital se puede constatar a partir de la forma en que afecta las relaciones que poseen los individuos y de las cuales la organización se retroalimenta (Morelos, Fontalvo, 2014). Acá se vinculan creencias, conocimientos, habilidades, valores, filosofía y experiencias (Cabrera *et al*, 2014).
- Las dimensiones que influyen en la construcción y transmisión del sistema cultural son: a) Dimensión cognitiva: Se relaciona con la adquisición de conocimiento, capacidades y habilidades de las personas para usarlas

como un recurso de alto valor agregado. b) Dimensión estructural: se desarrolla a través de espacios de conocimiento, aprendizaje, motivación y satisfacción que establecen las relaciones de la organización con los grupos de trabajo (Sanabria, Acosta, Rodríguez, 2015), y c) Dimensión relacional: según Sanabria, *et al.* (2015) es el valor que corresponde al conjunto de relaciones que se establecen con agentes sociales y hace accesible la información y el conocimiento.

Las técnicas para la medición del desempeño de este tipo de sistemas se relacionan con tipos de pruebas que se aplican de manera personal, porcentajes de participación, revisión de organigramas y análisis de conductas; estas permiten la medición de variables como cohesión, clima organizacional, compromiso, motivación, identificación con la organización y participación (Morelos y Fontalvo, 2014).

Como resultado de un sistema cultural dinámico que permita el fortalecimiento de capital social y valores organizacionales se refuerza el potencial de los individuos para trabajar en consenso por medio de la participación; sin embargo, para que este trabajo sea efectivo será necesario que la alta dirección sea un modelo positivo que marque las conductas deseables en la organización. A continuación, en la tabla 6 se presenta el resumen de estas consideraciones para la implementación de los sistemas relacionados con los aspectos culturales.

Tabla 6. Consideraciones en la implementación del sistema de cultura.

Recursos necesarios	Elementos	Técnicas, indicadores	Rol de la dirección	Resultado esperado
Capacitaciones, eventos de integración, recurso humano especializado	Elementos simbólicos, cultura organizacional, dimensión cognitiva, estructural y relacional	Aplicación de pruebas, revisión de organigramas, análisis de conductas	Ser un modelo positivo que sea un referente de la cultura organizacional	Cohesión, compromiso y participación

Fuente: elaboración propia con base en Cabrera, Rivera y León (2014), Morelos, Fontalvo (2014) y Sanabria *et al.* (2015).

Respecto a lo abordado en el presente apartado se puede concluir que para una implementación exitosa de los SCG en cualquier organización, es clave que en estos sistemas se abarquen: a) los conceptos estratégicos; b) los lineamientos y los planes de acción organizacionales; c) la evaluación y monitorización del desempeño organizacional respecto a los estándares establecidos; d) los mecanismos de interacción entre la alta dirección y los empleados, que influyen y alineen el comportamiento de estos últimos con los objetivos organizacionales (por ejemplo: recompensas y compensaciones); y e) los aspectos culturales.

5. CONSIDERACIONES PARA UNA IMPLEMENTACIÓN EXITOSA DE LOS SCG EN LAS ORGANIZACIONES

Aunque los SCG se han percibido como herramientas que restringen la innovación, son irrelevantes, o generan obstáculos; los mecanismos de control facilitan la coordinación, el proceso de aprendizaje, soportan las actividades orientadas a crear, compartir e integrar conocimiento y mejorar el desempeño (Spanò, Allini, Caldarelli, y Zampella, 2017). Es posible evidenciar resultados positivos de esta implementación, como la obtención de información de valor para la toma de decisiones y la incorporación de las estrategias propuestas por la alta dirección. Otro tipo de beneficios, aportes y/o oportunidades son la integración de la cadena de valor (Suárez, 2013), el aumento del impacto de dinámicas de innovación (Spanò *et al.*, 2017), el incremento de la motivación de los empleados (Bagur y Boned, 2006), y la flexibilidad de las organizaciones, al adaptarse a entornos cambiantes que pueden responder mejor ante las variaciones operativas o de mercado (Suárez, 2013).

Con relación a la integración de la cadena de valor, esta se obtiene por medio de alianzas

estratégicas, cambios en la logística y utilización de indicadores de desempeño (Suárez, 2013).

Otro hallazgo relevante sobre los beneficios de los SCG se da en organizaciones envueltas en procesos de producción de conocimiento e innovación complejos, donde la gestión del conocimiento efectiva fomenta la capacidad de innovación y creación (Spanò *et al.*, 2017); en consecuencia, mejora el desempeño operacional y organizacional, a través de la reducción de costos, el mejoramiento de la calidad y de la eficiencia de los procesos y los procedimientos.

Al lograr una implementación de los SCG en diferentes niveles de la jerarquía de la organización, se puede encontrar mejoras relacionadas con la motivación de los empleados, induciendo a que los individuos abandonen su comportamiento pasivo dentro de la organización (Bagur y Boned, 2006). Al enfocarse en la variable humana, el individuo ya no es una simple máquina más, sino que pasa a tener un papel más destacable dentro de la organización.

De esta manera se evidencia que los SCG adecuadamente implementados permiten obtener distintos tipos de beneficios, que buscan que el desempeño de la organización mejore. Por tanto, el objetivo de implementación de estos sistemas no deberá ser el cumplimiento de requisitos sino el uso de estos como herramientas estratégicas.

Respecto a las barreras o limitaciones en la implementación de los SGC, dependiendo del tipo de organización y los diferentes mecanismos de control implementados, se evidencian algunos puntos que deben ser trabajados en la búsqueda de una implementación más efectiva de los SCG. Dentro de las críticas se encuentra que los sistemas formales resultan insuficientes para valorar los efectos de la cultura en los resultados de la organización, sin mencionar el hecho de que solo analizan la cultura

interna, ignorando los efectos que puede tener la cultura donde se encuentre ubicada la organización (Bagur y Boned, 2006). Lo que implica que, al intentar incorporar factores y herramientas de control que no están articulados con las dinámicas externas del mercado, regulación y sector, se pierde eficacia en su aplicación y la posibilidad de constituir una cultura organizacional comprometida con la implementación de las estrategias que tenga un énfasis suficiente en los controles socio-ideológicos de la organización.

Ahora bien, de acuerdo con la revisión de diferentes autores respecto de los procesos de implementación de SCG, se identifican varios aspectos o consideraciones clave que se proponen como base para la implementación de los SCG que lleven al logro de los objetivos organizacionales en un ambiente de sinergia cultural e integración de variables. Estas consideraciones son:

El trabajo de diagnóstico debe realizarse con un propósito claro para la organización, este debe incluir dentro de los factores de evaluación la integración de actores externos e internos, los recursos que se intercambian en los sistemas y la posición competitiva que la organización espera alcanzar y que por medio del establecimiento de indicadores objetivos y verificables pueden aportar al mejoramiento en sus sistemas de control de gestión (Betancourt y Sánchez, 2015).

Posteriormente, durante las etapas de planificación e implementación deben corresponder el cumplimiento de objetivos con los recursos y medios previstos en el tiempo pertinente para el proceso y permitiendo la recolección de información necesaria para conducir a la etapa de evaluación y monitorización, en donde será necesario revisar la eficacia y la eficiencia del control con el fin de identificar si las acciones de cada nivel del proceso conducen a los resultados previstos o si es necesario aplicar cambios (Vega, Nieves, 2016).

En cuanto al papel de la tecnología en los SCG, Woodward (1965; como se citó en Chenhall, 2003) afirma que la tecnología es una herramienta que permite la agilidad en los procesos de flujo de información, medidas de desempeño y ajuste de indicadores en el sistema; de este modo se hace relevante contar con una tecnología que pueda soportar los procesos que se plantean en los SCG; no obstante, es importante recordar que la estrategia tecnológica debe ampliar la perspectiva de un análisis basado en las características de la información que se genere de los sistemas, es decir, la tecnología obedece al diseño de los SCG y no al revés. Así mismo, la implementación de tecnologías puede conducir a herramientas que apoyen y faciliten el diagnóstico permanente de la organización como un tipo de control que permitirá el aprendizaje de la organización y un mayor entendimiento de las relaciones causa-efecto de los factores del SCG (Rodríguez, Rivera y León, 2016).

La estructura usada para construir los SCG dependerá del esquema o misión y visión de la organización (Strauß y Zecher, 2013), y su implementación en el tamaño y posición tecnológica; cuanto mayor sea su tamaño, mayor será la necesidad de tener una comunicación formal plasmada en un sistema (Heredia, García y Bastida, 2008). Dentro del proceso podrán encontrarse variables cuantitativas y cualitativas con un enfoque humano en donde se contemplen diferentes dimensiones de las personas y se cuente con la posibilidad de rescatar elementos emergentes de los procesos de implementación de sistemas de gestión (Amat, 2016).

El entorno y la cultura: generar acciones que incluyan el conocimiento e interacción con el entorno puede ser un factor diferencial en la sostenibilidad (Lawrence y Lorsch, 1967); gracias a la identificación de variables y relaciones presentes en el entorno, los SCG tendrán características que propendan por la adaptación a diferentes condiciones.

Es importante destacar los recursos, elementos, técnicas-indicadores y el rol de la dirección, con el fin de obtener resultados esperados para la organización mediante la implementación de sistemas, ya sea a nivel de valores, de aprender experiencias, generar ideas, análisis de datos y métodos, así como buscar el mejoramiento de variables críticas, participación de los empleados que generen innovación, competencia, mejora del desempeño, la calidad y productividad a través de una adecuada implementación del SCG.

CONCLUSIONES

Dentro de la revisión de las diferentes opciones de concepciones de los SCG se evidencian transformaciones y cambios orientados a la constitución de sistemas más flexibles que posibilitan la capacidad de resiliencia por medio de legitimar el cambio como un factor que facilita una implementación adecuada del SCG; este debe ir acompañado por una gestión permanente de gestión cultural de la organización, y desde este punto se generan nuevas propuestas de implementación de estrategias. Para la alta dirección, quienes son los líderes del SCG son los encargados de fomentar las funciones de control y gestión que permiten el enfoque y seguimiento de la organización mediante la visibilidad de la misión y la visión.

De otra parte, el control presupuestal, el valor económico agregado, EVA, el cuadro de mando integral, son técnicas financieras que permiten evaluar y controlar actividades potencializando los objetivos estratégicos de manera interactiva con los empleados de la empresa. Es importante destacar los recursos, elementos, técnicas-indicadores y el rol de la dirección, con el fin de obtener resultados esperados para la organización mediante la implementación de sistemas, ya sea a nivel de valores, de aprender experiencias, generar ideas, análisis de datos y métodos, así como buscar el mejoramiento de variables críticas, participación de los empleados que generen innovación, competencia, mejora del desempeño, la calidad y productividad a través de una adecuada implementación del SCG.

REFERENCIAS

Alvesson, Mats, y Kåreman, Dan (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 423-444.

- Anthony, N. R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business Press.
- Amat Salas, Joat Maria (2016). Del dominio del control financiero a una perspectiva cualitativa del control de gestión 1. Presentación. *Revista de Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 24(1), 5-11.
- Bagur, Llorence, y Boned, Josep Lluís (2006). Contabilidad y control de gestión. Una perspectiva histórica. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 3, 103-127.
- Berry, Andrew; Caad, Alan; Harris, Elaine; Otley, David, y Stringer, Carolyn (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Betancourt, Juan Manuel, y Sánchez, Antonio (2015). El control de gestión y su impacto en la eficiencia. The Management Control System and its Impact on Efficiency. *Retos de la Dirección*, 9(2), 122-138.
- Broadbent, Jane, y Laughlin, Richard (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20, 283-295.
- Bunce, Peter; Fraser, Robin, & Woodcock, Lionel (1995). Advanced budgeting: A journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*.
- Cabrera, Claudia; Rivera, Zioa, y León, Magda (2014). Propuesta de indicadores para identificar el capital cultural. *Revista Cubana de Información En Ciencias de La Salud*, 25(4), 1-11.
- Chenhall, Robert (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Eilon, Samuel (1962). Problems in studying management control. *International Journal of Production Research*, 1(4), 13-20.
- Ferreira, Aldónio, y Otley, David (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- González, Raúl (2017). La implementación de los sistemas de control de gestión en las empresas de nueva creación: Una revisión de literatura. *Contabilidad y Negocios*, 23(12), 78-95.
- Heredia, Lucio; García, De Lema y Bastida, Francisco (2008). Los sistemas de control de gestión y la innovación: Su efecto sobre el rendimiento de las PYMES 1. *Actualidad Contable Faces*, 11, 135-152.
- Hofstede, Geert (1978). The Poverty of Management Control Philosophy. *The Academy of Management Review*, 3(3), 450-461.
- Iglesias, José Luis (1994). Contabilidad de Costes versus Contabilidad de Gestión. En: J. Alvarez, *Elementos de Contabilidad de gestión*, 1-24). Madrid: Ediciones AECA.
- Kaplan, Robert, y Norton, David (2002). *Cuadro de Mando Integral*. Barcelona: Gestión 2000, 1997.
- Kovaleva, Tatiana; Khvostenko, Oleg; Glukhova, Alla; Nikeryasova, Verónica, y Gavrillov, Denis (2016). The budgeting mechanism in development companies. *International Journal of Environmental and Science Education*, 11(15), 7726-7744.
- Lawrence, Paul, y Lorsch, Jay (1967). *Organization and environment. Managing differentiation and integration*. Boston: Harvard University Press.
- Lowe, Ernest (1971). On the idea of a management control system: integrating accounting and management control. *Journal of Management Studies*, 8(1), 1-12.
- Malmi, Teemu, & Brown, David (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300.

- Malmi, Teemu, y Ggranlund, Markus (2005). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18, 597-620.
- Merchant, Kenneth, & Van Der Stede, Wim (2007). *Management Control Systems Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Pearson Education Limited.
- Merchant, Kenneth, & Otley, David (2006). A Review of the Literature on Control and Accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 785-802.
- Montes, Lázaro; Nogueira, Dianelys, y Medina, Alberto (2018). Exigencias y limitaciones de los sistemas de información para el control de gestión organizacional. *Universidad y Sociedad*, 10(1), 8-14
- Morelos, José, y Fontalvo, Tomás (2014). Análisis de los factores determinantes Introducción. *Entramado*, 10(1), 98.
- Otley, David (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- Ouchi, William (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-847.
- Porras, Jerry, y Collins, James (1996). Building your companys vision. *Harvard Business Review*, 65-77.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (2004). *Accounting Theory*. Illinois: Cengage.
- Rodríguez, Raúl; Rivera, Dianelys, y León, Alberto (2014). El control de gestión y los sistemas de información: propuesta de herramientas de apoyo. *Ingeniería Industrial*, XXXV, 214-228.
- Salgado, Jorge Andrés, y Calderón, Laura Tatiana (2014). Sistemas de control de gestión y desempeño organizacional: Una revisión conceptual. *XIX Congreso internacional de Contaduría, Administración e Informática*. Simposio llevado a cabo en Ciudad Universitaria, México D.F, México.
- Schein, Edgar (1997). *Organizational Culture and Leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Simons, Robert (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press Books.
- Spanó, Rosanna; Allini, Alessandra; Caldarelli, Adele, & Zampella, Annamaria (2017). Controlling innovation and innovating control: insights from a knowledge intensive network. *Business Process Management Journal*, 23(6), 1359-1384.
- Strauß, Erik, & Zecher, Christina (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233-268.
- Suárez-Tirado, Jorge (2013). Control de gestión en la cadena de valor y los aportes de la contabilidad de gestión: estudio de caso de una compañía colombiana. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(34), 245-262.
- Vega De La Cruz, Ledis, y Nieves-Julve, Any Flor (2016). Procedimiento para la Gestión de la Supervisión y Monitorización del Control Interno. *Ciencias Holguín*, 22, 1-19.
- Whitley, Robert (1999). Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 507-524.