
(CO-01) MARCO INTEGRADOR PARA EL ESTUDIO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL

Bernabé Escobar Pérez
Antonio Lobo Gallardo
Universidad de Sevilla

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es doble, por un lado, pretendemos analizar las asunciones contenidas en las principales propuestas de marcos conceptuales para el estudio de los sistemas de control y por otro, como consecuencia del anterior, proponer un nuevo marco conceptual para el estudio de los sistemas de control, en el que se recogen una serie de mejoras sobre los precedentes entre las que destacan la consideración de las múltiples interrelaciones entre los componentes del sistema de control, la bidireccionalidad de éstas y el papel creciente de los mecanismos de control no formalizados.

Para ello, hemos revisado los principales trabajos realizados por Otley (1980), Flamholtz (1983), Amat (1991) y Fisher (1995) en el área de la Contabilidad de Gestión, concluyendo con una propuesta de modelo realizada en función de las limitaciones encontradas en ellos que, a su vez, constituyen líneas a seguir en futuros trabajos de investigación sobre Sistemas de Control.

PALABRAS CLAVE: Sistemas de Control, Contabilidad de Gestión, Modelos Teóricos.

ABSTRACT

The aim of this paper is, on the one hand, analyse the assumptions contained into the main theoretical frameworks for studying Control System at organisations and, on the other hand, propose a new framework based on this previous analysis. This improved model takes into consideration several issues as the complex interrelationships between different Control System components, its bidirectional nature and the increasing role of informal mechanisms within these systems.

To fulfil the above mentioned objective, several Control Systems frameworks from Management Accounting field have been analysed such as Otley (1980), Flamholtz (1983), Amat (1991) and Fisher. The concluding proposal giving in this paper has been built up on the basis of those models limitations which are, at the same time, some of the future avenues for doing research in Control Systems.

KEYWORDS: Control Systems, Management Accounting, Theoretical Frameworks.

1.- INTRODUCCIÓN.

El objetivo de este trabajo es doble, por un lado, pretendemos analizar las asunciones contenidas en las principales propuestas de marcos conceptuales para el estudio de los Sistemas de Control (en adelante, SC) y, por otro, como consecuencia del anterior, proponer un nuevo marco conceptual para el estudio de los SC.

Para ello, hemos revisado los principales trabajos realizados por Otley (1980), Flamholtz (1983), Amat (1991) y Fisher (1995) en el área de la Contabilidad de Gestión (en adelante, CG). En los modelos propuestos en ellos, hemos analizado individualizadamente las características identificativas que permiten diferenciar sus propuestas para la investigación de los SC, poniendo especial énfasis en sus aportaciones más significativas y en sus limitaciones.

A su vez, este análisis de los modelos planteados por investigadores en CG, nos ha servido de base para la elaboración de nuestra propuesta integradora de marco conceptual para investigar los SC en el que se recogen una serie de mejoras sobre los trabajos precedentes, entre las que destacan la consideración de las múltiples interrelaciones entre los componentes del sistema de control, la bidireccionalidad de éstas y el papel creciente de los mecanismos de control no formalizados.

Por todo cuanto antecede, además de esta introducción, hemos estructurado el trabajo como sigue: En el segundo epígrafe revisamos los modelos propuestos por Otley (1980), las aportaciones de Flamholtz (1983), Amat (1991) y Fisher (1995), respectivamente. Asimismo, en el tercero exponemos nuestra propuesta de marco conceptual, resaltando sus aportaciones sobre los precedentes y, por último, presentamos las consideraciones finales y la bibliografía.

2.- Análisis de los principales precedentes.

En el Cuadro 1 presentamos las principales asunciones los modelos analizados recogidos en los trabajos realizados en su primera versión por Otley (1980), Flamholtz (1983), Amat (1991) y Fisher (1995), en CG. Como puede apreciarse, la conceptualización de los procesos relacionados con el diseño, implantación y funcionamiento de los SC ha ido mejorando por las aportaciones de los modelos analizados, entre las que podemos destacar:

a.- La introducción por Otley (1980) de los Objetivos Organizativos y del RO como variables contingentes, así como la defensa de su vinculación directa, ya que son el principio y el fin del proceso de Control Organizativo y elementos fundamentales para ejercer el control *ex ante*, mediante la fijación de los Objetivos Organizativos, y *ex post*, tras conocer el RO.

b.- En el caso de Flamholtz (1983) la identificación del Comportamiento Humano como clave para el Control Organizativo. En particular, destaca la Cultura Organizativa como mecanismo de control social de carácter informal que influye sobre los componentes formales del SC.

c.- Amat (1991) define y describe los distintos componentes del SC, así como sus múltiples relaciones. También trata más expresamente el papel de la CG y de la información contable en los procesos que conforman el Control Organizativo.

d.- Finalmente, Fisher (1995) amplía el concepto de RO, tanto al considerar la Gestión de los Recursos Humanos como mecanismo formal de control, como al incluir un Sistema de Medición y Evaluación del mismo.

En definitiva, la conceptualización de los SC se ha ampliado gracias al esfuerzo integrador de los diferentes autores. Así, Flamholtz (1983) incorpora al estudio de los SC postulados de la Teoría de la Organización, Psicología Industrial y Sociología, mientras que Amat (1991) revisa aproximaciones concretas de estas disciplinas.

Asimismo, entendemos que si bien resulta complicado representar gráficamente los componentes del SC ampliado y sus subelementos, debido al carácter único y específico que adquieren éstos para cada organización; parece lógico que, al menos, los más importantes deben estar presentes en los intentos descriptivos, aun de índole simplificadora. Así, además de las variables y componentes del SC, se deben incluir las interrelaciones más significativas entre ellas, siempre que el número de interrelaciones recogidas en el modelo permita ayudar a la mejor comprensión del funcionamiento del sistema y no a dificultarla.

En nuestra propuesta, gráfico 1, hemos intentado alcanzar este equilibrio. Una de las principales consecuencias de este esfuerzo ha sido la inclusión en el estudio de SC de los mecanismos no formalizados. Éstos están presentes en todas las organizaciones y su peso específico dentro del Sistema Global de Control depende de factores como el Tamaño, la Cultura, los diferentes Estilos de Dirección, etc.

Con respecto a nuestra propuesta para el estudio de los SC, nos gustaría resaltar que aunque las variables que componen estos mecanismos no formales -Cultura, Relaciones Interpersonales, Dinámicas de Poder, etc.- son de un marcado carácter intangible y que, por lo tanto, su inclusión en los

modelos incrementaría la dificultad para desarrollar los estudios, somos partidarios de considerarlas porque de lo contrario, estaríamos obviando buena parte de los factores explicativos del funcionamiento de los SC, lo que repercutiría negativamente sobre nuestra comprensión de su diseño, implantación y funcionamiento.

Cuadro 1: Principales aportaciones y limitaciones de los modelos analizados.

Modelo:	Principales Aportaciones:	Principales Limitaciones:
Otley (1980)	<ul style="list-style-type: none"> • Consideración de los Objetivos Organizativos. • Inclusión del RO y vinculación directa con los Objetivos. • SIC como parte del SC global. • Resalta algunas implicaciones metodológicas. 	<ul style="list-style-type: none"> • No se contemplan mecanismos de control no formalizados. • No se incluyen los Sistemas de Medición y Evaluación, ni de Incentivos. Tampoco el Sistema de <i>Feedback</i>. • Lógica lineal secuencial implícita.
Flamholtz y otros (1985)	<ul style="list-style-type: none"> • Comportamiento humano como factor clave para el Control Organizativo. • Inclusión de la Cultura como mecanismo de control social. • Introduce el concepto <i>Core Control System</i>. • Estudia las relaciones entre los componentes <i>Core Control System</i> y de éstos con la Cultura. 	<ul style="list-style-type: none"> • Concepción restringida de SIC y CG. • Aunque amplía el concepto de RO respecto a Otley (1980), continua siendo limitado. • Los Objetivos se tratan poco profundamente y no se vinculan de forma clara al RO. • Las relaciones entre los diferentes componentes del SC no se estudian profundamente. • Concepción restringida de Sistema de <i>Feedback</i>.
Amat (1991)	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento del SC más sistemático y estructurado que en los modelos previos. • Profundiza más en el análisis de las diferentes relaciones entre los distintos componentes del SC, tanto formales como no formalizados. • Estudia expresamente el papel de la CG y los SIC en los procesos de Control Organizativo. • Incluye más componentes no formales, como las relaciones interpersonales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Continúa con una concepción restringida de Sistema de <i>Feedback</i>. • Los Objetivos se tratan poco profundamente y no están claramente vinculados al RO. • El RO es poco estudiado en cuanto a las dimensiones que los componen, su medición y evaluación y el impacto que pudiese provocar sobre los componentes del SC. • Consecuencia de lo anterior, no se incluyen los Sistemas de Medición y Evaluación, ni de Incentivos. Tampoco el Sistema de <i>Feedback</i>.
Fisher (1995)	<ul style="list-style-type: none"> • Considera la Gestión de los Recursos Humanos como un mecanismo de control formal. • Amplía el concepto de RO, ya no es sólo eficacia en términos financieros cuantitativos. • Concibe el SC como un circuito global. • Incluye un Sistema de Medición y Evaluación del RO. • Incide en la idea de un Sistema de <i>Feedback</i> Global. 	<ul style="list-style-type: none"> • Poca definición sobre los componentes del modelo, sus relaciones y el funcionamiento de éste en general. • Como consecuencia de lo anterior, no se especifican cuáles son las variables contingentes, los otros factores que señala como determinantes del RO, etc. • Tratamiento confuso de los Objetivos Organizativos.

Fuente: Elaboración Propia.

Otro efecto positivo de la ampliación de los modelos para el estudio de los SC y, dentro de éstos, los SIC ha sido la consideración de los SC como un todo compuesto de diferentes elementos que están estrechamente interrelacionados. Por tanto, no sólo habrán de considerarse diferentes

contingencias y mecanismos de control, sino que también tendremos que someter a estudio las múltiples y complejas relaciones que puedan darse dentro del SC.

Antes de exponer el modelo y el concepto de control implícito, debemos profundizar en el análisis de una serie de cuestiones que consideramos de gran interés para superar las limitaciones más importantes que se han mantenido en los modelos analizados:

A.- Escaso papel de la CG dentro de los procesos de Control Organizativo. Excepto en los trabajos de Amat (1991 y 1998), o se simplifica en exceso el concepto de CG (Flamholtz y otros, 1985), o no se trata con suficiente claridad y amplitud (Otley, 1980), o simplemente, apenas se considera (Fisher, 1995 y 1998). Entendemos que este tema debiera ser abordado con mayor rigor, lo que permitiría evaluar cuál es la aportación de estos trabajos a nuestra disciplina, ya que la incorporación de aproximaciones de otras áreas adyacentes a la CG como la Psicología Industrial Organizacional y Sociología Interpretativa, deben servirnos de ayuda para comprender mejor los procesos de diseño, implantación y funcionamiento de los SC, no perdiendo la perspectiva contable en el análisis de los fenómenos organizativos.

Por ello, consideramos la CG desde una perspectiva amplia, como un sistema de información capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión empresarial, entendiendo ésta como un proceso continuo de planificación y control para alcanzar los Objetivos Organizativos que se desarrolla en un entorno social y organizacional que ha de ser considerado. Así pues, el papel de la CG resulta más amplio del considerado por Flamholtz y otros (1985), al implicar una función de control, no sólo *ex post* sino también *ex ante*, ya que ambas facetas son complementarias, por lo que deben estar siempre presentes en la gestión.

B.- Pobre conceptualización del RO y escasa vinculación con los Objetivos Organizativos. En la mayoría de los modelos analizados, no se hace referencia ni a la eficacia ni a las variables con que se mide. Sólo Fisher (1995) desglosa el RO en varios componentes que suponen una ampliación sobre los términos tradicionalmente estudiados, los cuantitativos financieros.

En este sentido, proponemos considerar un conjunto de indicadores del RO que no se limite a las variables cuantitativo-financieras empleadas tradicionalmente, sino que incluya otras magnitudes de carácter cuantitativo no financiero y cualitativo como, por ejemplo, la satisfacción de los clientes, proveedores y empleados, impactos medioambientales, niveles calidad e innovación, desarrollo tecnológico, etc. Lógicamente, esto que es importante para cualquier tipo de organización, lo es más para aquéllas en las que por su especial naturaleza, o por las particularidades de su actividad, los indicadores cuantitativo financieros pierden su protagonismo como, por ejemplo, las organizaciones

La relación del RO con los Objetivos Organizativos, ha sido poco tratada en los trabajos analizados. En el sentido de los Objetivos al RO, depende en gran medida de factores como la estrategia de comunicación de los objetivos, los procesos de planificación estratégica, los procesos de presupuestación, etc. Todos componen el conjunto de mecanismos de control *ex ante*. En sentido inverso, del RO a los objetivos, los principales componentes del SC que se encargan de ejercer esa función de control *ex post* son los Sistemas de Medición y Evaluación del RO, el Sistema de Incentivos o Penalizaciones en relación a las desviaciones positivas o negativas, respectivamente, de ese RO con respecto a los objetivos y, finalmente, el Sistema de *Feedback* que es el encargado de generar la información necesaria para emprender las acciones correctoras que encaucen el comportamiento humano hacia las metas organizativas.

C.- Ausencia de un Sistema de Medición y Evaluación del RO, así como un Sistema de Incentivos y Penalizaciones basado en los resultados de la evaluación previa. Fisher (1995 y 1998) es el único que lo representa en su modelo, aunque no explica ni su funcionamiento ni sus relaciones con el resto de componentes del SC. Tanto Flamholtz (1983) como Amat (1991) hacen referencia a estos sistemas, pero ubicándolos dentro de la parte formal del SC, que denominan, respectivamente, *Core Control*

System y Sistema Formal de Control, lo que puede entenderse como una concepción restrictiva de los mismos.

D.- Necesidad de concebir más ampliamente los sistemas de Medición, Evaluación, Incentivos y *Feedback*. Esto posibilita extender el contenido de la información que se pueda emplear en los procesos de CG y considerar un ámbito de actuación más amplio y un horizonte temporal mayor.

Considerando estas mejoras, la nueva concepción del Sistema de *Feedback* se caracterizaría por el empleo de toda aquella información, referente a la relación RO y Objetivos Organizativos, que pudiese servir para retroalimentar los procesos de control, no sólo a posteriori sino que también a priori, pudiendo influir por tanto, a corto plazo sobre la composición y el funcionamiento los elementos formales del SC y más a largo plazo, sobre los no formales e, incluso, el entorno de la organización.

Este sistema de *feedback* sólo es considerado en sentido amplio, en el trabajo de Fisher (1995), mientras que en el resto, la concepción del mismo es bastante restringida. Ahora bien, ni siquiera éste profundiza en el estudio de su funcionamiento, ni de las diversas y numerosas relaciones entre este componente del SC y los demás, ya sean formales o no.

E.- Necesidad de profundizar en las relaciones entre las diferentes variables contingentes y los distintos componentes del SC. Éstas, implícitamente, han venido siendo tratadas como si fuesen de carácter marcadamente unidireccional. Así, podemos afirmar que los modelos estudiados han seguido una lógica lineal. En todos ellos, subyace el siguiente planteamiento: Un nivel adecuado de consistencia entre las variables contingentes, seleccionadas o no por la organización, y la Estructura Organizativa, permitiría un diseño de los componentes del SC más conveniente para el logro de los Objetivos Organizativos, lo que a su vez, mejoraría RO. Asimismo, podría interpretarse a la inversa como que una mejora en los niveles de RO puede repercutir en inversiones que influyan en la composición y procesos del SC como, por ejemplo, un nuevo sistema de información. Este cambio podría provocar variaciones significativas en las variables estructurales -grado de interdependencia departamental, creación de estructuras más planas, etc.-.

Finalmente, todos estos cambios podrían modificar la planificación estratégica, lo que supondría la formulación de una nueva estrategia y unos nuevos objetivos, tanto a medio y corto, como a largo plazo. Estas importantes variaciones en términos estratégicos y la ampliación del horizonte temporal, pueden llevar al posicionamiento de la organización en mercados y sectores totalmente nuevos para ella, lo que conllevaría una transformación de los parámetros que conformaban su entorno, por ejemplo, en términos de nuevos competidores, nuevos niveles de inestabilidad y, sobre todo, de incertidumbre percibida por la Alta Dirección. Todo esto supondría considerar nuevas contingencias tanto seleccionadas por la organización -estrategia- como no seleccionadas -grado de incertidumbre percibida-. Así, una mejora del RO sostenida en el tiempo, podría influir en los componentes del entorno de la organización. Además, esta transformación de la forma de trabajar por la mejora del RO, seguramente, tendría también implicaciones importantes sobre los valores y creencias compartidos por los miembros de la organización, la Cultura Organizativa; así como en la forma en que se relacionan los individuos y grupos dentro de la organización, las relaciones interpersonales. Por lo tanto, no sólo se ven afectados los componentes formales del SC, sino que también, probablemente en un horizonte temporal mayor, sus elementos no formalizados.

En definitiva, este razonamiento es un simple ejemplo de cómo las relaciones entre las variables contingentes y los diferentes elementos del SC pueden y tienen que, ser analizados e interpretados bajo la asunción de una influencia bidireccional, directa en algunos casos e indirecta en otros. Lógicamente, esto es sólo una aproximación generalista y determinista, y por supuesto que en las organizaciones, las relaciones serán mucho más numerosas y, sobre todo, complejas que las consideradas. No obstante, entendemos que lo verdaderamente importante en nuestra propuesta, no es llegar a un modelo único con un elevado grado de detalle en cuanto a la naturaleza y el número de relaciones posibles consideradas sino, por el contrario, los que pretendemos es defender la idea de que

los planteamientos universalistas, deterministas y en los que no quepa esta forma de comprender las múltiples interrelaciones no permitirán el avance del conocimiento en nuestra área sobre los SC.

En relación con la asunción de este nuevo enfoque para estudiar los fenómenos organizativos, investigadores de disciplinas adyacentes como Psicología Industrial abogan por *“estudiar las interacciones entre las personas y las organizaciones [...] considerando que éstas se definen por una bidireccionalidad constructiva que hace que los procesos resultantes de las mismas provoquen que las personas y las organizaciones se construyan y transformen mutuamente”* (Munduate, 1997, p. 144). Una ampliación que considerase explícitamente otras relaciones, como las que se dan entre contingencias y componentes de los SC, es lo hemos venido defendiendo.

3.- EL MODELO PROPUESTO.

A continuación, abordamos la descripción del modelo propuesto, gráfico 1:

a.- En primer lugar, las variables contingentes contenidas en este modelo que influyen directamente sobre los que hemos denominado Sistema Global de Control de la Organización. Para su definición diferenciamos entre dos grupos principales, por un lado, y una contingencia que por su importancia tratamos de forma particular, por otro.

a.1.- La variable diferenciada a que hacemos referencia son los Objetivos Organizativos. Es decir, la organización debe tener en cuenta cuáles son las metas que persigue, el *qué* controlamos y así poder decidir sobre el diseño de los SC que sería el *cómo* lo controlamos. Como hemos defendido a lo largo del trabajo, que el RO y los Objetivos Organizativos son dos componentes del modelo íntimamente relacionados.

a.2.- Variables contingentes seleccionadas por la organización. Aquellas sobre las que la organización tiene control y poder de decisión para cambiarlas, entre ellas, destacamos la tecnología, el tamaño organizativo y la estrategia.

a.3.- Variables contingentes no influenciadas por la organización a corto plazo. Básicamente, nos referimos a elementos externos como el nivel de incertidumbre (inestabilidad y turbulencia del entorno), la composición del sector en el que compite (grado de crecimiento, estado de madurez, número de nuevos competidores entrantes al sector, nivel y velocidad del desarrollo tecnológico del sector, etc.) y, por último, los contextos político, legal y económico en los que desarrolla su actividad.

b.- En segundo lugar, los mecanismos informales: La Cultura Organizativa como el más importante pues circunscribe al resto de dispositivos de control formales e, incluso no formales; las Relaciones Interpersonales que englobarían a todos los elementos de control intangibles relacionados con las dinámicas políticas y las relaciones de poder dentro de la organización; Otros Mecanismos que podrían ser todos aquellos factores relacionados con la personalidad de los individuos, estilos de dirección, etc. Todos ayudan a que los objetivos individuales y grupales sean congruentes con los organizativos, lo que motivará a los miembros de la organización para que su comportamiento a todos los niveles, sea el más adecuado para posibilitar el logro de los objetivos más eficaz y eficientemente.

c.- Parte formalizada del Sistema Global de Control de la Organización. Aunque existan mutuas relaciones de dependencia e influencia, pretendemos señalar que estos mecanismos formales de control, están circunscritos por el subsistema de mecanismos no formales.

c.1.- Mecanismos Cibernéticos de Control. Aquí, podemos encontrar los AIS, MCS, MIS, MAS, etc. Independientemente de la denominación, sus componentes son: El Sistema de Presupuestación, el Sistema de Asignación de Costes, parte del Sistema de Medición Evaluación y parte del Sistema de Incentivos.

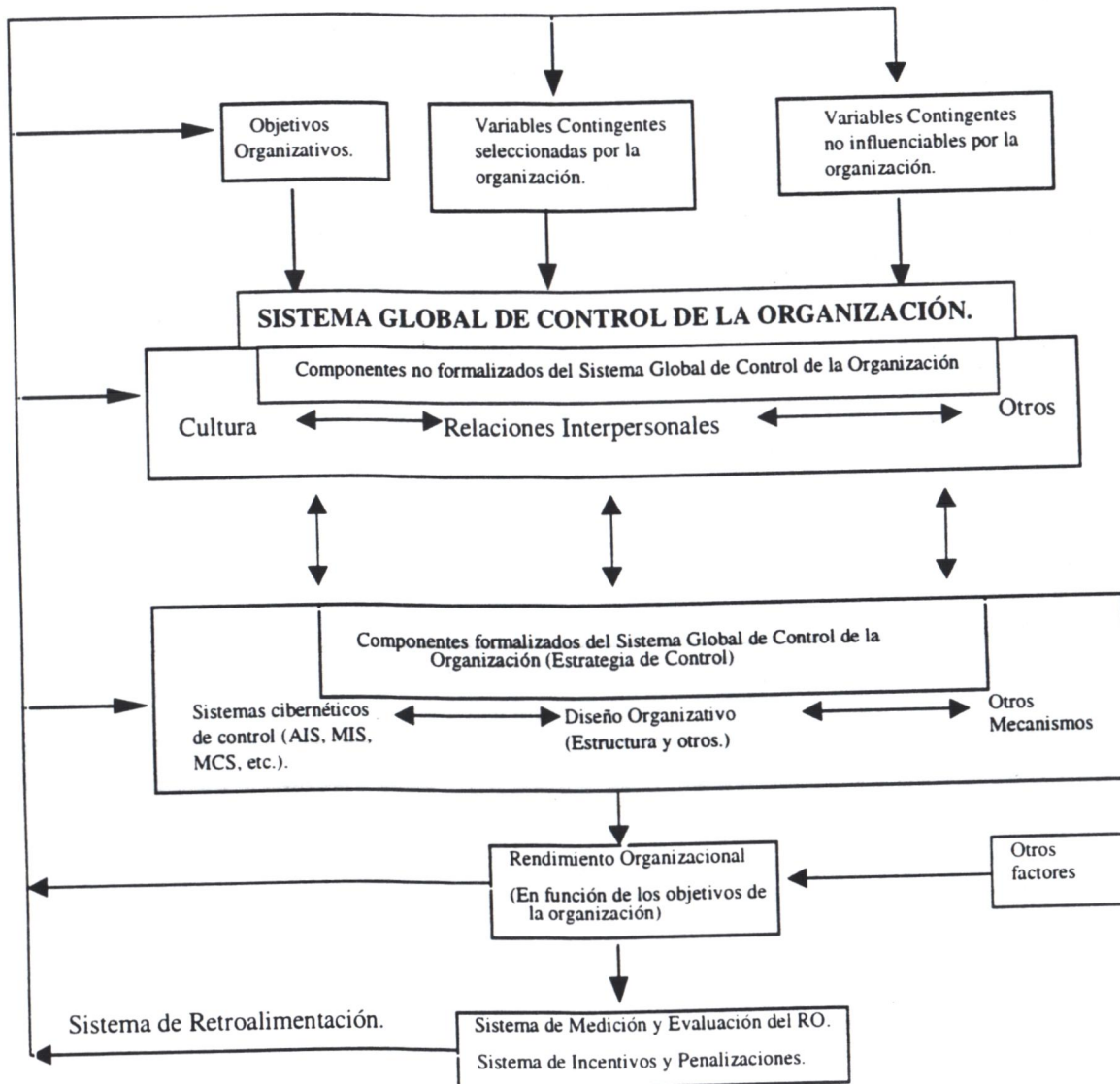
c.2.- Los componentes del diseño organizativo como la estructura, grado de centralización, de interdependencia organizativa, diferenciación funcional, etc. Están estrechamente ligados a los

mecanismos anteriores pues determinan en gran medida su diseño. Por ejemplo, mientras más plana sea una organización mayor nivel de delegación en la toma de decisiones y de autoridad se confía a los directivos, lo que implicaría unas necesidades informativas, y con unos niveles de accesibilidad para la gestión, totalmente distintos de una organización burocrática. Así pues, esta casuística deben tener un reflejo en las características del diseño de los SIC.

c.3.- Otros mecanismos formales. Entre éstos destacamos la Gestión de los Recursos Humanos en línea con Fisher (1995).

d.- El siguiente componente del SC es el RO, entendido como hemos propuesto previamente.

Gráfico 1: Marco conceptual propuesto para el estudio de los Sistemas de Control.



Fuente: Elaboración propia.

e.- Por Otros Factores que influyen sobre el RO, nos referimos prácticamente a las mismas contingencias contempladas como Variables Contingentes no influenciadas por la organización a corto plazo, pero sólo en aquellos casos en los que se trate de modificaciones importantes de carácter coyuntural como, por ejemplo, la entrada en vigor de una normativa que afecte a la actividad de la empresa de forma significativa, una importante recesión económica, cambios drásticos en el sistema político, operaciones de concentración de negocios que puedan afectar a todo el sector, etc. Esta circunstancias afectarían al RO a corto plazo y con carácter extraordinario.

f.- El Sistema de Medición y de Evaluación del RO será el encargado de determinar la eficiencia y eficacia en el logro de los Objetivos Organizativos, mientras el de Incentivos y Penalizaciones, en base a la información suministrada por el primero, fijará las recompensas y punitivas para potenciar aquellos comportamientos correctos para el cumplimiento de los objetivos, así como para corregir las formas de proceder disfuncionales.

g.- Finalmente, el Sistema de Retroalimentación se encargará de distribuir la información para emprender las acciones recomendadas por el Sistema de Incentivos y Penalizaciones para influir sobre miembros de la organización, sobre los diferentes componentes del Sistema Global de Control, tanto formales como no, y también sobre las Variables Contingentes. Este proceso busca, en última instancia, la consecución de una mejora continua del RO.

En cuanto a los componentes RO y los Sistemas de Medición y Evaluación, de Incentivos y Penalizaciones y de Retroalimentación, debemos resaltar un par de cuestiones:

1.- Estos sistemas pueden emplearse de forma continua en el tiempo y para diferentes niveles de agregación, áreas organizativas o cualquier otro criterio como el geográfico.

2.- En la determinación del RO, su valoración y sus comunicaciones, la CG juega un papel crucial como encargada de elaborar, suministrar e, incluso, analizar toda esta información para los directivos de los diferentes niveles, quienes la emplearán en la toma de decisiones.

Por último, nos gustaría aclarar que el motivo de representar las relaciones con doble sentido, quiere indicar su naturaleza bidireccional. En otros casos, esta influencia en doble sentido, directa o indirecta, vendría recogida por el Sistema de Retroalimentación.

En lo referente al concepto de Control Organizativo que subyace en nuestra propuesta, resulta más amplio que el de Flamholtz (1983) que ha servido de base para la elaboración de modelos posteriores, bien modificándolo levemente o adoptándolo. Para nosotros, el Control Organizativo quedaría definido como *el conjunto de procesos continuos consecuencia del efecto conjunto de las acciones desarrolladas a través de los mecanismos formales y no formales del SC, que la organización utiliza para motivar a los individuos y grupos que la componen a que se comporten de la forma más adecuada y congruente posible con los Objetivos Organizativos para así poder alcanzarlos. Además, estos procesos permitirían medir y evaluar la eficiencia y eficacia en el logro de los mismos, para emprender acciones encaminadas a incentivar o penalizar determinados comportamientos disfuncionales, mediante la influencia de un proceso de retroalimentación que modificara aquellos mecanismos del SC, formales o no, para potenciar la mejora del RO en el futuro.*

Nos gustaría destacar varios aspectos distintivos de esta definición para clarificar y destacar las mejoras de nuestra propuesta. En concreto:

a.- El Control Organizativo debe entenderse como un proceso continuo, más que acciones o actividades aplicadas en momentos puntuales. La perspectiva de procesos que defendemos incluiría esas acciones como desarrollo de la función de control en las organizaciones.

b.- El proceso de Control Organizativo, no sólo es continuo, sino que además tiene naturaleza de bucle. Así, la organización utiliza el SC para buscar el logro de los Objetivos y, simultáneamente, evalúa la eficacia y eficiencia del resultado para tomar las acciones que lo mejoren en el futuro, bien obteniendo los niveles deseados, bien superándolos en el tiempo.

c.- Estos planteamientos por los que el Control Organizativo se convierte en un bucle cerrado de retroalimentación continua, contienen implícitamente la asunción de bidireccionalidad en las influencias de las múltiples interrelaciones. Es decir, tanto los individuos, grupos y la organización en sí, como los diferentes componentes formales y no formales del SC, se influyen, construyen y transforman de forma mutua.

d.- El Control Organizativo siempre ha de buscar la mejora continua del RO de forma consistente con los Objetivos Organizativos. Por esta razón, los componentes del SC encargados de velar por una adecuada vinculación de ambos elementos, deben ser considerados explícitamente dentro del proceso, en particular, aquéllos destinados a la evaluación de los niveles de congruencia y medidas de intervención sobre el SC que han sido menos estudiados por académicos de nuestra disciplina, los Sistemas de Medición, Evaluación, Incentivos y Retroalimentación.

4.- CONSIDERACIONES FINALES.

La revisión de los trabajos permite confirmar que se ha producido un notable esfuerzo por los investigadores en CG, para incorporar aproximaciones teóricas de disciplinas adyacentes, básicamente, los provenientes, por orden cronológico, de la Teoría de la Organización, de la Psicología y de la Sociología. Así, el de Otley (1980) supuso la incorporación de los fundamentos de la Teoría de la Contingencia a la CG.

A pesar de ello, esta teoría tan fructífera para nuestra comunidad académica, ha pasado a ser cuestionada (Weill y Olson, 1989; Otley, 1995) fundamentalmente por su carácter estático y la no consideración de factores sociopolíticos. Estos inconvenientes han sido el principal acicate para mejorarla. Así, los marcos posteriores examinados fueron incorporando postulados de la Psicología Industrial y de las Organizaciones, así como de la Sociología. Estos modelos integradores (Flamholtz, 1983; Flamholtz y otros, 1985; Amat, 1991 y Fisher 1995) contienen muchas de las asunciones implícitas presentes en las corrientes de investigación Interpretativa y Crítica en CG, tendentes a contextualizar mejor los cambios en las prácticas de gestión y contables, al considerar como crucial el papel de las personas en las organizaciones. Por tanto, estas nuevas aproximaciones pueden proporcionar a los investigadores una gran oportunidad para ampliar los modelos tradicionales, con la inclusión de nuevas variables y de diferentes formas de estudiar sus interrelaciones.

Por todo lo anterior, consideramos oportuno elaborar una propuesta de marco conceptual para estudiar estos sistemas, caracterizada por adoptar una visión más amplia al estudiar los SC, integrando planteamientos de disciplinas afines y considerando variables cualitativas y mecanismos informales – entre los que destaca la cultura organizativa- para evaluar y controlar el RO, lo que facilitaría el control al permitir otorgar incentivos y penalizaciones.

Por último, nos gustaría destacar las siguientes oportunidades de investigación que podemos encontrar caso de adoptar este modelo:

a.- Los componentes no formales del SC. Aunque defendemos el examen de los SC en su totalidad y no de sus componentes de forma aislada, el hecho de que podamos encontrar muchos más trabajos en los que se analicen los componentes formales del SC, sobre todo, el análisis de los sistemas de presupuestación y de costes; hace pensar que sería necesario un mayor esfuerzo en CG para equilibrar el grado de comprensión sobre el funcionamiento y relaciones de los mecanismos informales en las organizaciones.

b.- El estudio del RO en un sentido amplio y de su vinculación con los Objetivos Organizativos.

c.- Los Sistemas de Medición y Evaluación, de Incentivos y Penalizaciones y, por último, de Retroalimentación, no han sido ni expresamente considerados, en algunos casos, ni suficientemente abordados en otros. Como hemos venido sosteniendo, creemos que comprender mejor el papel que estos sistemas cumplen dentro del *Proceso de Control Organizativo*, supondría una sólida base para facilitar el diseño, la implantación y el empleo de los SC en las organizaciones.

5.- BIBLIOGRAFÍA

- Amat, J.Mª. (1991): *Los-Sistemas de Control en las Empresas de Alta Tecnología: El Caso de dos Empresas del Sector Químico*. Ed. ICAC, Madrid.
- Amat, J.Mª. (1998): *Control de Gestión: Una Perspectiva de Dirección*. 4ª Edición. Ed. Gestión 2000, Barcelona.
- Ashton, D.; Hopper, T.; Scapens, R.W. -Eds.- (1995): *Issues in Management Accounting*. -2nd Edition-. Ed. Prentice-Hall, New York.
- Fisher, J.G. (1995): "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity". *Journal of Accounting Literature*, vol 14, pp. 24-53.
- (1998): "Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions". *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, suplemento, pp. 47-64.
- Flamholtz, E.G. (1983): "Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, nº 2/3, pp. 153-169.
- Flamholtz, E.G.; Das, T.K.; Annes, T. (1985): "Toward an Integrative Framework of Organizational Control". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, nº 13, pp. 35-50.
- Munduate, L. (1997): *Psicología Social de la Organización: Las Personas Organizando*. Ed. Pirámide, Madrid.
- Otley, D.T. (1980): "Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 4, pp. 413-428.
- (1995): *Management Control, Organisational Design and Accounting Information Systems*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 45-63.
- Preston, A. (1995): *Budgeting, Creativity and Culture*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), pp. 273-298.
- Weill, P.; Olson, M.H. (1989): "On Assessment of the Contingency Theory of Management Information Systems". *Journal of Management Information Systems*, vol. 6, nº 1, pp. 59-86.