

BERNABÉ ESCOBAR PÉREZ**ANTONIO LOBO GALLARDO***Profesores de la Universidad de Sevilla. Departamento de
Contabilidad y Economía Financiera***Extracto:**

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 y otros (1985), 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.

Sumario:

1. Introducción.
2. El marco contingente propuesto por OTLEY.
3. Las aportaciones de FLAMHOLTZ.
4. Las propuestas de AMAT.
5. El modelo contingente de FISHER (1995).
6. El marco conceptual propuesto.
7. Consideraciones finales.

Bibliografía.

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 y otros (1985), 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 investigación de 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 los epígrafes segundo al quinto, revisamos los modelos propuestos por OTLEY (1980), las aportaciones de FLAMHOLTZ (1983; junto a otros, 1985), AMAT (1991) y FISHER (1995), respectivamente. Asimismo, en el sexto exponemos nuestra propuesta de marco conceptual, resaltando sus aportaciones sobre los modelos precedentes y, por último, presentamos en el séptimo las consideraciones finales y la bibliografía en el octavo.

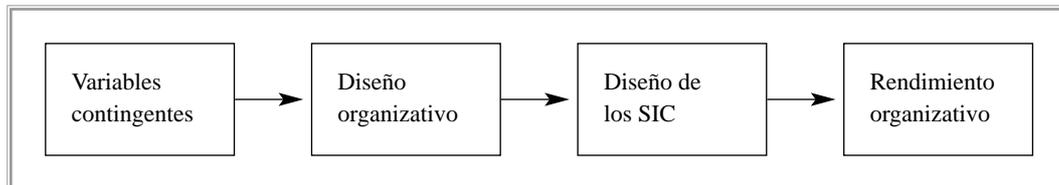
2. EL MARCO CONTINGENTE PROPUESTO POR OTLEY

Comenzamos analizando el modelo de OTLEY (1980) porque:

- a) Propone el primer modelo, básico para la investigación en CG, particularmente, para el diseño de Sistemas de Información Contables (en adelante, SIC);
- b) Analiza las aportaciones de la Teoría Contingente a su estudio, basándose en los trabajos más representativos hasta entonces.

Se centró en ocho estudios empíricos para identificar sus principales puntos débiles y construir su propuesta, el *Marco de Trabajo Mínimo Necesario*. Éstos compartían un marco implícito lineal, simple y determinista, basado en proposiciones secuenciales que establecen unas variables contingentes, las más empleadas por los estudios son la tecnología y el entorno, que afectarían a la estructura-forma, interdependencia y centralización- y a los procesos. A su vez, estas estructuras influirían sobre el SIC -aspectos técnicos y comportamentales- y, finalmente, podríamos identificar características comunes a éstos que estarían asociadas con niveles altos de eficiencia y eficacia, es decir, un RO positivo (OTLEY, págs. 419-420).

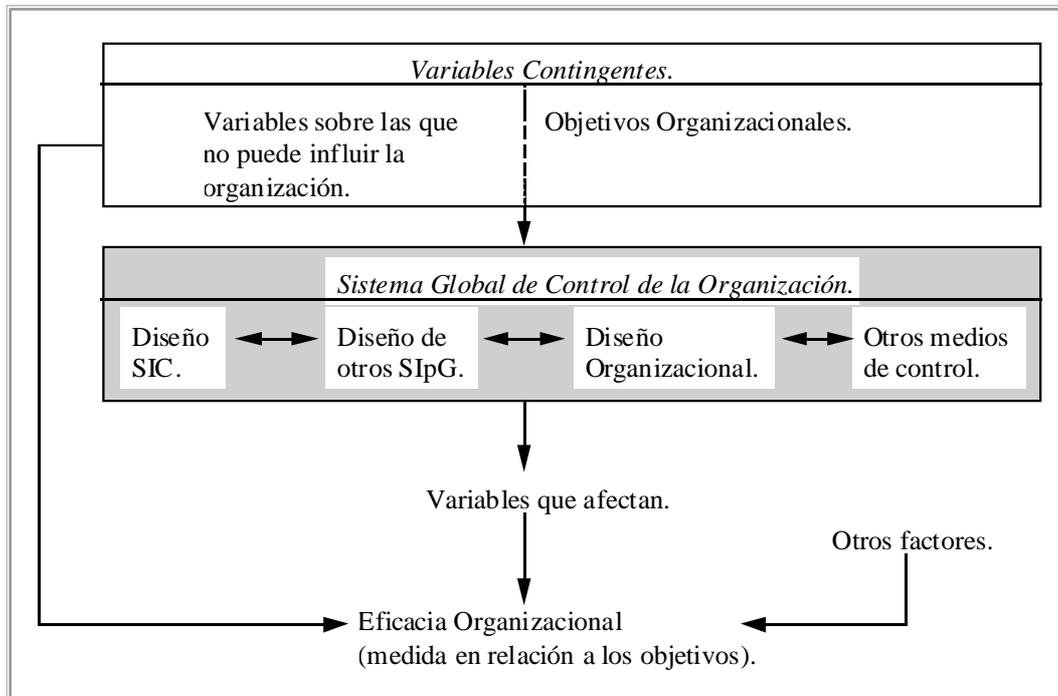
Gráfico 1. Modelo simple para el diseño de los Sistemas de Control.



FUENTE: *Elaboración propia.*

OTLEY (1980) critica determinados aspectos de estos trabajos y de sus planteamientos, entre los que destacan: ningún estudio aborda simultáneamente las cuatro etapas del modelo; las variables contingentes no están bien definidas, incluso en aquellos que consideran contingencias similares, la forma de medirlas varía; no se tratan las relaciones que existen entre contingencias, estructura organizativa y tipología de SIC, por un lado, y el RO, por otro; el RO no es considerado de forma directa en ningún trabajo, sólo uno lo hace indirectamente, midiéndolo a través del rendimiento departamental. Como resultado de este análisis crítico, OTLEY (1980) propone el siguiente modelo.

Gráfico 2. Marco para el estudio de los Sistemas de Control propuesto por OTLEY.



FUENTE: OTLEY (1980, pág. 421).

De su análisis, se derivan interesantes implicaciones para la investigación, entre las que podemos destacar:

- a) Los objetivos organizativos han de considerarse como variable contingente, pues en función de ellos, los SIC se diseñarán de distinta forma para poder controlar el *output* organizativo. Es decir, la organización debe tener en cuenta cuáles son las metas que persigue -*qué* controlamos- para poder decidir sobre el diseño de los SIC -*cómo* lo controlamos- y así poder emplear unos mecanismos que nos permitan conocer si estamos alcanzando lo realmente deseado. Así pues, al considerar necesaria la inclusión del RO en el modelo, también tendremos que tener en cuenta los objetivos organizativos, ya que serán el referente para conocer si la organización está funcionando *correctamente* para alcanzar tales objetivos.
- b) OTLEY (1980) discute las implicaciones para la investigación de los SIC dentro del marco propuesto, resaltando la necesidad de considerar el SC globalmente para poder comprender los diversos aspectos de los SIC, entre ellos, la eficacia y eficiencia de su funcionamiento.

- c) Tanto los SC como la estructura organizativa, etc., no pueden estudiarse aisladamente porque forman parte de un Sistema Global de Control de la organización, donde éstos y otros elementos interactúan continuamente. OTLEY (1980, pág. 423) afirma que «el uso simultáneo de diversos y numerosos mecanismos de control al servicio de distintos propósitos hace muy difícil, si no imposible, aislar el efecto de cualquiera de estos mecanismos específicos».
- d) El RO es una variable clave dentro del modelo, ya que permite evaluar si el grado de acoplamiento o consistencia entre las diferentes variables contingentes y los objetivos organizativos, por un lado, y los diferentes componentes del Sistema Global de Control de la organización, por otro, son adecuados. La exclusión de esta variable para estudiar los SC, deja incompleto cualquier modelo, porque esta variable es la que nos permite conocer si esos sistemas nos están ayudando, o no, a alcanzar los objetivos de la organización.
- e) La ampliación del marco simple lineal propuesto por OTLEY conlleva también implicaciones metodológicas importantes. En la medida que la adopción de este nuevo modelo lleva implícito el reconocimiento de múltiples y complejas relaciones entre un gran número de variables, parece que una metodología puramente estadística para identificar asociaciones entre pares de variables, no sea la más apropiada. En este sentido, parece ser de mayor interés desde un punto de vista académico, identificar patrones de interacción múltiple o relaciones causales a lo largo del tiempo, por lo que resulta aconsejable el empleo de estudios longitudinales en vez de transversales basados en cuestionarios. Por estudios longitudinales nos referimos a los caracterizados por analizar un grupo reducido de organizaciones durante un período largo de tiempo, éstos podrían ayudar a la identificación y posterior interpretación, de las relaciones causales entre las contingencias y las características de los SC.

En este sentido, aunque OTLEY (1980) no se pronunciara explícitamente acerca de la naturaleza de los estudios longitudinales, podemos entender por sus críticas a los estudios transversales, que está recomendado la realización de trabajos cualitativos. No obstante, OTLEY (1980) es pionero en defender expresamente la beneficiosa complementariedad entre metodologías cualitativas y cuantitativas para el estudio de los SC, así como de equipos interdisciplinarios, cuestiones que habían sido totalmente obviadas hasta su revisión.

Como reconoce el propio OTLEY (1980, pág. 422), a pesar de la importancia de este nuevo modelo mínimo analizado y de sus implicaciones para la investigación del diseño de los SC, sin duda alguna, no deja de ser un modelo simplificado y mejorable. Así, entre las posibles ampliaciones de modelo, vamos a destacar las siguientes:

- a) En el modelo mínimo persiste implícita una lógica lineal, secuencial y determinista. Se presupone que un determinado valor de ciertas variables proporcionaría un grado de consistencia entre éstas y los diferentes componentes del Sistema de Control Global, lo que a su vez, conllevaría una mejora en el RO. Esta conceptualización no nos parece la más apropiada para abordar el estudio de los SC, pues entendemos que bajo esa lógica subyacen asunciones sobre un comportamiento totalmente racional de las personas implicadas en el diseño, implantación y empleo de estos sistemas. Esa racionalidad puede estar presente en

mayor o menor medida, por lo que debe considerarse con reservas. Asimismo, al considerar una racionalidad limitada, podrían tenerse en cuenta los conflictos y comportamiento disfuncionales, consecuencia de las relaciones entre los individuos y grupos, presentes en los procesos de diseño, implantación y explotación de los SC.

- b) La necesidad de incluir los componentes no formalizados del Sistema de Control Global de la organización, tales como la cultura organizativa, las relaciones interpersonales, las dinámicas de poder en la organización, etc., que no están recogidas en el modelo propuesto por OTLEY, pues cuando el autor habla de *Otros Mecanismos de Control*, sólo hace referencia a políticas de selección y promoción de personal, grupos de presión externos y convenios colectivos (OTLEY, 1980, pág. 422). También, se echan en falta otros elementos complementarios del SC que permitiesen emplear la información sobre el RO para los procesos de gestión. Nos estamos refiriendo, a un Sistema de Medición y Evaluación de esta magnitud, por un lado, y un buen Sistema de *Feedback*, por otro, que permitiese ejercer la función de control a posteriori con un mayor grado de eficacia y eficiencia.
- c) No basta con la simple inclusión del RO, se echa en falta un Sistema de Medición y Evaluación del mismo, para poder valorar en qué medida estamos alcanzando los objetivos organizativos considerados en el modelo. También sería necesario complementarlo con un Sistema de Recompensas y Sanciones que permitiese corregir los comportamientos organizativos disfuncionales, es decir, aquellos que perjudican el logro de los objetivos, así como premiar y potenciar el comportamiento de los individuos y grupos que contribuyen, según las expectativas o por encima de ellas, a alcanzar las metas organizativas.

Además de las limitaciones comentadas, como crítica general al trabajo añadimos la falta de una definición de Control Organizativo, que ayudase a comprender mejor las propuestas que se realizan en el estudio. Por contra, sí se nos proporciona la identificación de una serie de características que deben reunir los procesos de control para que la función de control sea desempeñada eficientemente en las organizaciones. Entre éstas, OTLEY y BERRY (1980) destacan: la especificación de un objetivo, una medida del grado de logro del objetivo y un modelo predictivo de los posibles resultados de las acciones de control emprendidas.

A pesar de sus limitaciones, el trabajo de OTLEY ha supuesto una clara referencia para los investigadores que han considerado en mayor o menor medida sus propuestas de mejora.

3. LAS APORTACIONES DE FLAMHOLTZ

En este epígrafe, examinamos las aportaciones de los trabajos de FLAMHOLTZ, primero en solitario en 1983 y luego junto a otros en 1985, con especial atención al concepto de control organizativo. Estudiamos los componentes de su modelo y sus relaciones, tanto implícitas como explícitas; analizamos las mejoras que este marco aporta sobre el modelo de OTLEY (1980) y, finalmente, señalamos sus limitaciones.

En el primer trabajo se presentan los planteamientos iniciales del modelo. Así, se nos muestra una representación esquemática de los SC en las organizaciones, en forma de círculos concéntricos que representan sus componentes. Desde el exterior hasta el centro, podemos identificar los siguientes mecanismos de control en el SC (FLAMHOLTZ, 1983, pág. 154):

- a) Entorno Organizativo. Ejercerá una influencia, directa o indirecta, sobre los demás elementos del SC de la organización. En cualquier caso, la característica diferenciadora de este componente es su naturaleza externa a la organización.
- b) Cultura Organizativa. Conjunto de valores, creencias y asunciones compartido por los miembros de la organización que ejerce un control de carácter social sobre ellos.
- c) Estructura Organizativa. Entendida como las dimensiones que la componen: grado de descentralización, integración vertical u horizontal, especialización, interdependencia, etc.; y las reglas que rigen las interrelaciones entre estas características estructurales.
- d) Núcleo del SC (*Core Control System*). Sería el componente cibernético del SC. Este elemento estaría enmarcado, sucesivamente, por los otros tres que hemos analizado previamente y que componen el contexto del Control Organizativo. Este núcleo de control se correspondería con los mecanismos formales de control dentro de la organización. FLAMHOLTZ (1983) defiende que su funcionamiento es semejante a un proceso cibernético que opera como un circuito cuyo inicio consistiría en la fijación de unos objetivos y estándares, la fase siguiente consistiría en la medición y comparación con los niveles reales alcanzados por las variables controladas, pasando a la evaluación de las desviaciones obtenidas y, finalmente, el circuito se cerraría con un proceso de retroalimentación que posibilitara emprender las acciones correctoras necesarias con el fin de alcanzar el rendimiento deseado.

FLAMHOLTZ (1983, pág. 155) identifica los siguientes subcomponentes cibernéticos del SC organizativo: Sistema de Planificación encargado de la fijación de los objetivos organizativos; Sistema de Evaluación e Incentivos responsable de la medición y valoración del rendimiento de los trabajadores para incentivarlos o penalizarlos; Sistema de Medición, compuesto por un Sistema Contable y un SI, es el encargado de proporcionar la información necesaria para poder ejercer el control; Sistema de Operaciones que hace referencia a un sistema continuo que permite desarrollar las actividades cotidianas en la organización; y otros elementos del *Core Control System* son el Resultado Organizativo y el Sistema de Retroalimentación. Este último afectaría al Sistema de Operaciones y también al componente inicial del circuito cibernético, el Sistema de Planificación.

El segundo trabajo (FLAMHOLTZ y otros, 1985) es una extensión del primero por dos razones:

1. Propone una versión integradora -**Gráfico 3**- de la representación sistemática en forma de círculos de los SC de la organización y del modelo representativo del *Core Control System*;

2. Define más precisamente los elementos del SC y los subcomponentes del núcleo del SC, es decir, los elementos formalizados de control cibernético.

Así, mientras en el primer trabajo, el entorno sólo es mencionado sin hacer referencias concretas sobre la naturaleza de las variables que lo componen, en el segundo se destacan tres variables como los factores principales que pueden ser potenciales mecanismos de control indirectos sobre el comportamiento de los miembros de la organización (FLAMHOLTZ y otros, 1985, pág. 46): los valores dominantes en el trabajo en un determinado marco socio-temporal, el nivel de profesionalidad demandado por las empresas que operan en el mencionado escenario y, la última variable externa, la naturaleza de las demandas de los clientes y consumidores. Estas contingencias deberán ser recogidas en la formulación de la estrategia de la organización y traducida a objetivos organizativos específicos.

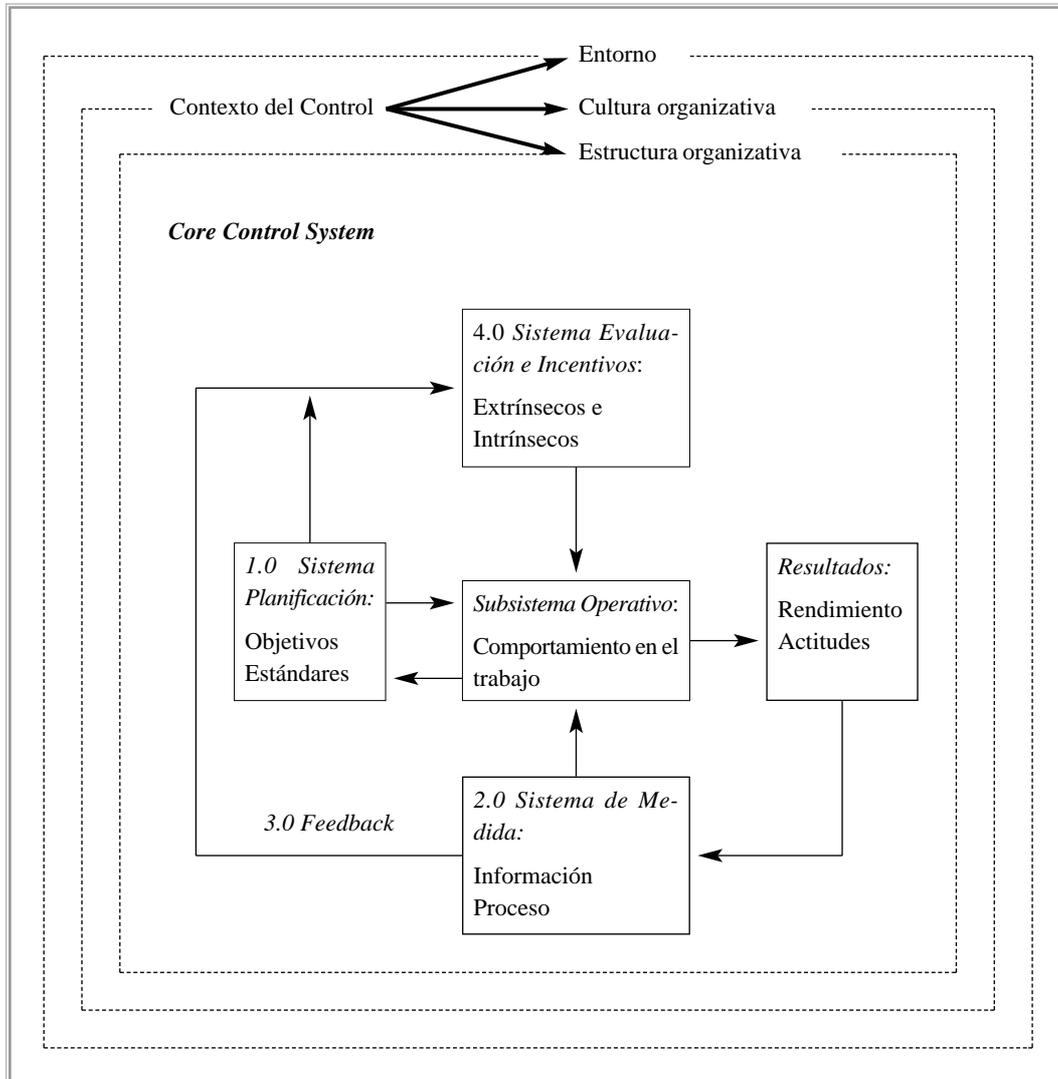
Antes de abordar el análisis del marco teórico, estudiaremos su concepto de Control Organizativo, por ser el punto de partida de sus planteamientos. El Control Organizativo se define (FLAMHOLTZ, 1983, pág. 154; FLAMHOLTZ y otros, 1985, pág. 36) como «el conjunto de acciones, actividades y mecanismos que utiliza la organización para aumentar la probabilidad de que los individuos o grupos dentro de la misma se comporten de la forma más adecuada para alcanzar los objetivos organizativos».

Esta amplia conceptualización integra los resultados de trabajos realizados en disciplinas como la Teoría de la Organización, la Psicología Industrial y la Sociología. Así, no sólo se integran las diferentes concepciones del Control Organizativo que lo consideran como un conjunto de técnicas o como una serie de procesos, sino que también se intenta abordar su estudio a distintos niveles de análisis como el individual, grupal y organizativo.

Nos gustaría destacar las siguientes características específicas de esta definición de Control Organizativo, con el fin de identificar sus asunciones implícitas:

- a) El Control Organizativo implica el empleo conjunto de mecanismos y/o acciones, es decir, el SC para la organización estará compuesto por una serie de elementos, sistemas o componentes que se pueden emplear de manera simultánea por parte de la organización para ejercer esa función de control sobre las personas, bien a nivel individual, bien a nivel grupal.
- b) En línea con ello, son las personas el principal objetivo del Control Organizativo. Así, las personas resultan claves para controlar de forma eficaz y eficiente, cualquier área de la organización mediante cualquier indicador o conjunto de ellos, incluso con diferentes niveles de agregación, etc. Por lo tanto, el comportamiento humano es el factor clave a controlar en el diseño e implantación de los SC para poder alcanzar los objetivos organizativos.
- c) El control será una función orientada a la consecución de los objetivos organizacionales. Por lo tanto, siempre se encaminará a influir sobre el comportamiento de los individuos y grupos dentro de la organización, de forma que sea congruente con las metas de aquélla.

Gráfico 3. Marco para el estudio de los Sistemas de Control propuesto por FLAMHOLTZ.



FUENTE: FLAMHOLTZ y otros (1985, pág. 38).

En cuanto a las aportaciones propias del marco teórico propuesto, podemos destacar:

- a) La variable clave para el Control Organizativo es el comportamiento humano: individual, grupal y organizativo.

- b) El control sobre el comportamiento humano, para que sea adecuado y se cumplan los objetivos organizativos, se alcanza por la influencia:
- b.1. Directa de los componentes del núcleo del SC. Éstos se caracterizan por ser la parte formalizada del SC en la organización, que entran en un contacto más directo y tangible con los miembros de la misma, razón ésta por lo que pueden ejercer un claro influjo sobre la forma en que se comportan las personas en las organizaciones.
 - b.2. Indirecta de los elementos contextuales: estructura, cultura y entorno. Además, éstos determinarán la configuración del *Core Control System*, número de sus elementos y sus relaciones. En este sentido, los sistemas organizacionales presentarán diferentes grados de complejidad, mayor mientras más grande sea el número de elementos y más complicadas las relaciones entre ellos y viceversa.

Con respecto al trabajo de OTLEY (1980), hemos identificado las siguientes mejoras:

- a) Incorporación de la cultura como mecanismo no formalizado de control social, capaz de influir sobre la organización para alcanzar sus objetivos, igual o más que los formalizados.
- b) Además de especificar los diferentes elementos formalizados del modelo, establece las relaciones entre el Sistema de Planificación, el Sistema de Evaluación y de Incentivos, el Sistema de Medición, el Sistema de Operaciones y otros elementos del *Core Control System*, como son el Resultado Organizativo y el Sistema de Retroalimentación. Por el contrario, OTLEY (1980, pág. 422) no pretendió explicar minuciosamente el desarrollo de los SIC, sino estimular conceptualizaciones más amplias al estudiar los SIC en las que se contemplasen los elementos del SC de forma global, enmarcados en su contexto de gestión, organizativo y, finalmente, en un macroentorno en el que se diseñan e implantan.
- c) La conceptualización del funcionamiento y de las relaciones entre los elementos que componen el subsistema cibernético del SC, resulta más completa que la de OTLEY (1980) que lo que denomina *Paquete de Control Organizativo*: SIC, SIpG, diseño organizativo y otros elementos; aunque no los analiza en profundidad, no aclarando cuestiones como los diferentes subsistemas o subcomponentes que puedan conformarlos y su naturaleza. Así, FLAMHOLTZ (1983) define los elementos, sistemas y subsistemas del *Core Control System* e, incluso, realiza un esfuerzo por describirlos más precisamente en su trabajo junto a otros de 1985.

En lo referente a sus relaciones, OTLEY (1980, pág. 422) señala interdependencias entre los componentes de ese *Paquete de Control Organizativo*, que hacen necesario considerarlo como un todo al estudiar cualquiera de sus elementos, sin especificar sus múltiples relaciones. Esta complementariedad está en función, básicamente, de las preferencias y necesidades de los gestores y/o la propiedad de la organización que se estudie en concreto. Por su parte, aunque en FLAMHOLTZ (1983; junto a otros, 1985) este planteamiento también subyace, evidencia las relaciones entre los elementos previamente definidos, **Gráfico 3**.

- d) La lógica lineal de carácter secuencial implícita en el modelo de OTLEY (1980), no se contempla en el desarrollado por FLAMHOLTZ. En su propuesta, el RO sería el resultado de una serie de influencias, directas e indirectas, de diferentes elementos del SC de la organización, los cuales no se relacionan de forma lineal sino que se encuentran en diferentes niveles y dentro de distintas influencias contextuales, internas y externas a la propia organización.

En cuanto a las principales limitaciones del modelo examinado, podemos destacar:

- a) Una concepción muy restringida de la CG (FLAMHOLTZ, 1983, pág. 156) como un componente del sistema de medición que, a su vez, es un elemento del SC. Es decir, la CG desempeñaría un papel muy reducido en el control, sólo proporcionar información histórica para la medición de las variables sometidas a control. En esta concepción manifiestamente limitada de la CG, subyace la asunción del ejercicio de un control exclusivamente *ex post*.
- b) Aunque mejora a OTLEY (1980) definiendo el RO como una serie de variables (FLAMHOLTZ, 1985, pág. 39) que incluiría ventas, productividad, margen sobre beneficios, satisfacción en el trabajo y absentismo, no lo trata suficientemente. A pesar de ampliarse el concepto, no se explica cómo se emplearía en el control ni se estudian otras magnitudes cualitativas no financieras externas a la organización como, por ejemplo, la satisfacción de los clientes.
- c) Si bien identifica y describe más claramente los componentes del SC, e incluso subcomponentes en algunos casos, no profundiza en la naturaleza de sus diferentes relaciones.

4. LAS PROPUESTAS DE AMAT

Las razones por las que las abordamos son tres:

1. Consideramos que sus aportaciones han sido las más significativas en nuestro país en el campo de los SC;
2. Recoge las aportaciones de los marcos conceptuales previos;
3. Por el marcado carácter interdisciplinar de su propuesta, no sólo por la consideración de áreas adyacentes a la CG como la Economía de la Empresa, Teoría de la Organización o, incluso, las Finanzas, todas ellas empleadas en el estudio de los aspectos formales del control; sino también porque contempla corrientes para el estudio de los SC en las organizaciones, centradas en aspectos psico-sociales -Escuela de las Relaciones Humanas, el Procesamiento Humano de la Información, el Enfoque de Sistemas Abiertos- y enfocadas en los factores culturales de las organizaciones.

Entre estas últimas, no identifica teorías concretas, sino que clasifica los trabajos según consideren la cultura organizativa como una variable interna a la organización, una metáfora que emerge de la propia organización, o bien, considera a los SC inmersos en una perspectiva macrosocial más amplia que es determinante en la conformación de estos sistemas (AMAT, 1991, pág. 37) ¹.

CUADRO 1. RESUMEN DE LAS CORRIENTES DE INVESTIGACIÓN SOBRE EL CONTROL ORGANIZATIVO

CONCEPCIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN COMO:	APROXIMACIONES:	ÉNFASIS DE LA INVESTIGACIÓN SOBRE:
Mecanismo formal	<ul style="list-style-type: none"> • Escuela Científica. • Escuela de Harvard. • Teoría de la Contingencia. • Teoría de la Agencia. 	El diseño de los mecanismos formales del SC.
Mecanismo psico-social	<ul style="list-style-type: none"> • Escuela Relaciones Humanas. • Procesamiento Humano de la Información. • Teoría de Sistemas Abiertos. 	El control se alcanza a través de mecanismos psico-sociales, por lo que el diseño de los formales debe considerar estos aspectos.
Mecanismo cultural	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura como variable independiente. • Cultura como metáfora. • Dentro de una cultura social más amplia. 	El control se consigue a través de la socialización. Es el resultado de la cultura y el sistema formal debe estar vinculado con los valores.

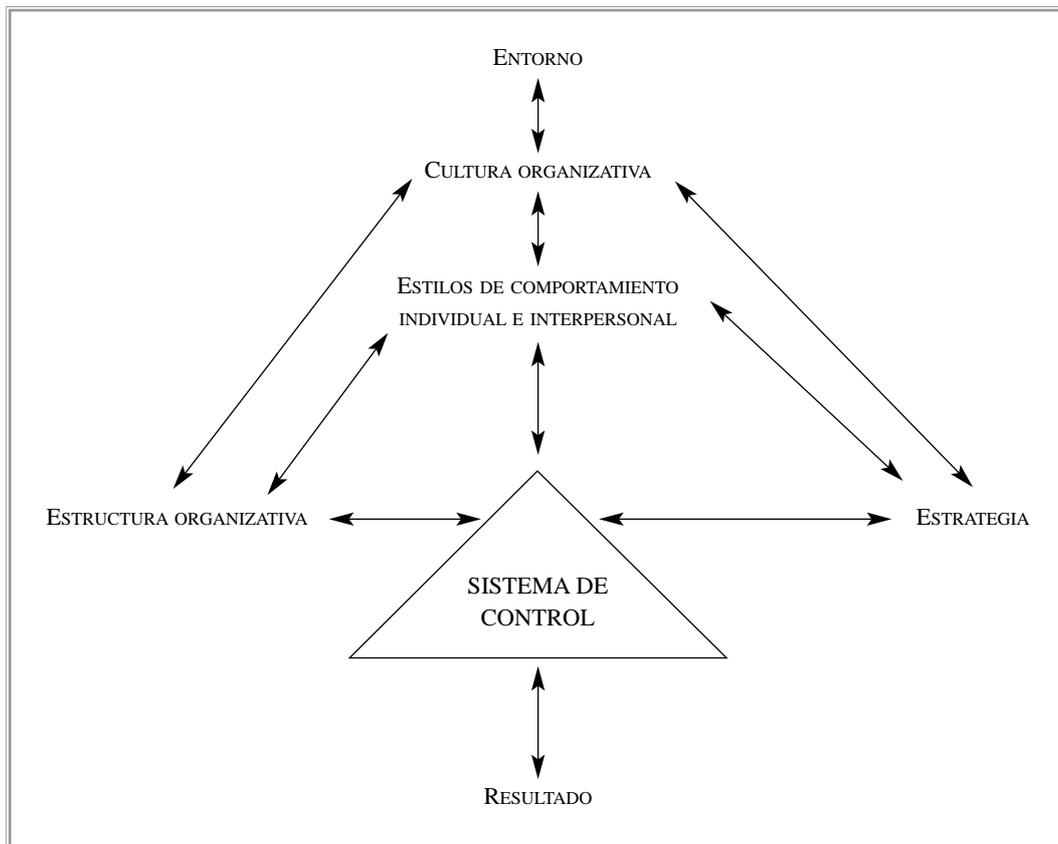
FUENTE: *Adaptado de AMAT (1991, pág. 42).*

Antes del análisis del modelo inicial, recogemos la definición del SC. AMAT (1991, pág. 58) define el SC organizativo como «el conjunto de mecanismos formales y no formales que influyen, ya sea aumentando o reduciendo, la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la organización se ajuste a los objetivos organizativos». Comparando con la de FLAMHOLTZ, podemos afirmar que coinciden en los elementos que definen el Control Organizativo y en su carácter integrador, ya que son varias las conceptualizaciones de Control Organizativo consideradas por AMAT (1991) provenientes de diversas aproximaciones de la Teoría de la Organización, Sociología y Psicología Industrial.

¹ Las asunciones de estos trabajos sobre el papel de la cultura en los procesos de control organizativo, se podrían equiparar a las de las corrientes Interpretativa y Crítica, cuya principal característica es la consideración explícita por los investigadores en CG del papel de las personas en la gestión empresarial.

Como principal diferencia con FLAMHOLTZ, destaca la distinción de AMAT (1991) entre mecanismos de control formales y no formales. Por su parte, OTLEY no definió el Control Organizativo, refiriéndose a las características que debían reunir los procesos de control.

Gráfico 4. Modelo de AMAT para el estudio de los Sistemas de Control.



FUENTE: AMAT (1998, pág. 25).

El modelo se fundamenta en el empleo combinado de Mecanismos de Control que encaminen el comportamiento de los miembros de la organización, para alcanzar la congruencia necesaria con los objetivos organizativos que permitan su logro. Brevemente, describimos los principales mecanismos que componen este modelo (AMAT, 1991, págs. 59-61):

- a) Mecanismos Formales de Control. Dentro de éstos, se distinguen dos clases principales:
- a.1. Sistema de Control Formal. Se asemeja en gran medida a lo que FLAMHOLTZ (1983) denominó *Core Control System* y, comprendería los siguientes subsistemas:
 - a.1.1. Sistema de Planificación. Encargado de la formalización de los objetivos de la presupuestación y control presupuestario, por ejemplo, su grado de formalización, de participación de la Alta Dirección en el proceso, etc.
 - a.1.2. Sistema de Información. Considera la relación entre Contabilidad Analítica y Financiera. Incluye las funciones de medición y *feedback*.
 - a.1.3. Sistema de Evaluación. Con la información obtenida del anterior, podría desarrollar el proceso de evaluación mediante una serie de mecanismos, diseñados específicamente para cada una de las organizaciones en particular.
 - a.2. Otros Mecanismos Organizativos Formales de Control. Estarían compuestos por:
 - a.2.1. Estructura Organizativa. Es decir, las diferentes características estructurales que se dan en una organización.
 - a.2.2. Estrategia Empresarial Formal o Planificación Estratégica. Fundamentalmente, las magnitudes del proceso de elaboración de la estrategia.
- b) Mecanismos de Control no Formalizados:
- b.1. Mecanismos Psico-sociales. Compuestos por los Estilos de Comportamiento Individual y las Relaciones Interpersonales que están relacionados con el desarrollo de la motivación intrínseca, mediante la consideración de las necesidades individuales.
 - b.2. Mecanismos Culturales. Son los procesos ligados a la identificación, comunicación e internalización de los valores de la organización.

Una vez analizados los componentes del SC según AMAT (1991), identificamos las siguientes mejoras sobre los modelos precedentes de OTLEY (1980) y FLAMHOLTZ y otros (1985):

- a) Un tratamiento más sistemático del SC. Así, mientras que en OTLEY (1980) y en FLAMHOLTZ (1983) simplemente se enumeran los mecanismos de control y se describen brevemente, AMAT (1991) proporciona un mayor desglose y, además, los describe con más detalle.

- b) Profundiza en las interrelaciones entre los mecanismos, tanto formales como informales, así como en el resultado de estas relaciones bajo unas condiciones ambientales específicas, respecto a los niveles de incertidumbre exterior percibida por los directivos. Posteriormente, AMAT (1998) incide en la importancia de considerar la bidireccionalidad en las relaciones entre los elementos, aunque no explica suficientemente cómo funcionan.

- c) Atiende al papel de la información contable, cuando se emplea por componentes del SC en la gestión. AMAT (1991, pág. 68) propone que «los resultados, el Sistema de Control Formal, los Mecanismos Organizativos Formales, los Mecanismos Psico-sociales, y las acciones de Dirección en general contribuyen a modificar la Cultura Organizativa». Esto refleja, que si bien la cultura influye como demuestra AMAT (1991) en sus estudios empíricos, sobre el comportamiento humano a través del impacto que ésta tiene sobre los diferentes componentes que está enmarcando, no debemos obviar que también puede ser influida por el efecto conjunto o individual de todos estos elementos. Así, un cambio en el Sistema de Evaluación del Rendimiento e Incentivos puede facilitar la internalización de valores que conducirían a la autorresponsabilización y el autogobierno de individuos y grupos en la organización.

A continuación, analizamos las propuestas e implicaciones del modelo. En primer lugar, la formulación de las múltiples proposiciones sobre las conexiones entre los elementos del modelo, se basa en la lógica de FLAMHOLTZ (1983), que concibe el Control Organizativo como un conjunto de círculos concéntricos, de forma que para alcanzar los objetivos organizativos debe darse una elevada consistencia entre los diferentes elementos del modelo, así como una fuerte vinculación entre ellos que permita canalizar todas las acciones hacia el logro de los objetivos. Los anillos considerados por AMAT (1991), desde el interior al exterior son: el Sistema de Control Formal, los Mecanismos Organizativos Formales (Estructura y Estrategia), los Mecanismos Psico-sociales, la Cultura Organizativa y, finalmente, el Entorno.

Precisamente, la incertidumbre derivada del dinamismo, la heterogeneidad y la hostilidad del entorno, es el factor que más influye en las complejas relaciones de complementariedad y/o sustitución entre los mecanismos para conseguir un comportamiento humano congruente con los objetivos organizativos que permita alcanzarlos.

En segundo lugar, podríamos encontrar como caso extremo, un SC donde el comportamiento individual o grupal se pudiese orientar hacia el logro de los objetivos organizativos con un simple Sistema de Control Formal. Esta situación requeriría congruencia entre los objetivos individuales y organizativos, para que el comportamiento de los individuos sea adecuado para lograr las metas de la organización. Ahora bien, normalmente, conforme se incrementa el número y la complejidad de las variables contingentes que componen el marco donde se encuadra el SC, los mecanismos de control tendrán que complementarse o suplirse, para alcanzar los objetivos organizativos. Por ejemplo, en entornos con un elevado grado de incertidumbre, el Sistema de Control Formal por sí sólo, no será suficiente para lograr el comportamiento humano deseado, por lo que tendrá que complementarse con otros mecanismos de carácter formal o informal o, incluso, éstos podrán sustituir a los primeros.

Para concluir, señalamos las limitaciones del modelo de AMAT (1991):

- a) Aunque se describe el Sistema de *Feedback* como parte del SI, a su vez, dentro del Sistema de Control Formal, entendemos que esta concepción es muy restrictiva, pues sólo se trabajaría con datos de la Contabilidad Financiera y Analítica y podría influir sobre los diferentes componentes del Sistema de Control Formal, exclusivamente. Entendemos que el Sistema de *Feedback* no sólo debe contribuir al control *ex post* de los procesos cibernéticos propios de los componentes del Sistema de Control Formal o *Core Control System*, sino que debe concebirse con una mayor amplitud, no limitándose a un ámbito tan restringido, la parte formal del ámbito operativo, y una orientación a corto plazo.
- b) No están claras las relaciones entre algunos elementos del modelo: Evaluación, Información y Comportamiento, que aparecen aislados en la primera propuesta, lo que dificulta su interpretación. En la segunda versión, **Gráfico 4**, fueron suprimidos.
- c) A pesar de considerar los Objetivos Organizativos como componente principal en la definición del Control Organizativo, no aparecen en ninguna de las dos versiones. Tampoco se trata en profundidad su papel dentro del modelo.
- d) El RO y las dimensiones que lo conformarían, no se tratan suficientemente. El RO ha de estar presente en cualquier SC porque ha de servir para controlar *ex post* en qué medida se han logrado los objetivos planteados. Estrechamente relacionados, estarían la inexistencia de una clara conceptualización del RO, ni de cómo se interrelaciona con los demás componentes del SC, especialmente con los objetivos organizativos; y la falta de un sistema global de medición y de incentivos en base a ese RO, aunque sí se menciona un sistema de incentivos dentro del Sistema de Información, es decir, exclusivamente en el ámbito del Sistema Formal.

5. EL MODELO CONTINGENTE DE FISHER (1995)

Las razones para estudiar los trabajos de FISHER (1995 y 1998) han sido:

1. Son continuación, 15 años después, de las aportaciones de OTLEY para el estudio de los SC, aunque se critican algunos aspectos y se incluyen otros, como la consideración de los objetivos organizativos como variable contingente controlada;
2. Revisa la evolución de estudios contingentes empíricos del período 1974 a 1994, analizando cómo ha ido cambiando la forma de aplicar esta aproximación y cuál ha sido la conceptualización de las cuestiones tratadas.

En concreto, este proceso ha ampliado la forma de concebir los SC en las organizaciones.

El análisis de FISHER, parte de una profunda reflexión sobre el concepto de Control Organizativo basada en gran medida, en la definición genérica del SC dada por FLAMHOLTZ (1983, pág. 154). Por tanto, las asunciones implícitas previamente identificadas, siguen presentes en el modelo. A modo de recordatorio:

1. El empleo conjunto de los diferentes mecanismos, elementos o sistemas que conforman el SC;
2. La función de control está fuertemente orientada al logro de los objetivos organizativos; y
3. La identificación del comportamiento humano como factor clave para el control en las organizaciones.

Partiendo de esta definición, se analizan los diferentes tipos de Control Organizativo, los distintos mecanismos que componen los SC y sus interrelaciones y, finalmente, los atributos generales de estos SC. Por ejemplo, SC participativos *versus* autocráticos, a largo *versus* corto plazo, sobre resultados *versus* sobre comportamiento, etc. (FISHER, 1995, pág. 28). Asimismo, se examinan los fundamentos de la Teoría Contingente y, con más profundidad, los factores contingentes estudiados en trabajos previos, destacando 5 categorías o bloques principales relacionados con: el Entorno, la Estrategia, las Características Estructurales, el Tamaño y el Conocimiento de los Procesos de Transformación (FISHER, 1995, pág. 30). El resultado de esta revisión de los fundamentos de Control Organizativo y Teoría Contingente y de los estudios contingentes empíricos, es la propuesta de un nuevo modelo, **Gráfico 5**.

Hemos de comenzar señalando que en su segundo trabajo, FISHER (1998, pág. 54) propone un modelo para los SC que no contiene diferencias significativas al primero como para tratarlo de forma diferenciada. Éstas se relacionan con:

1. La no consideración de variables contingentes exógenas o fuera del control de la organización a la hora de seleccionarlas; y
2. La ampliación del conjunto de parámetros por los que se mide el resultado organizativo, mediante la inclusión de la variable *Tensión en el Trabajo*.

Antes de analizar el modelo, examinamos los resultados de la revisión de trabajos empíricos que realiza FISHER (1995) para fundamentar su propuesta. El objetivo buscado es conseguir una categorización de la literatura contingente sobre SC. Para ello, FISHER (1995, pág. 35) plantea cuatro niveles según su complejidad. De menor a mayor grado, son:

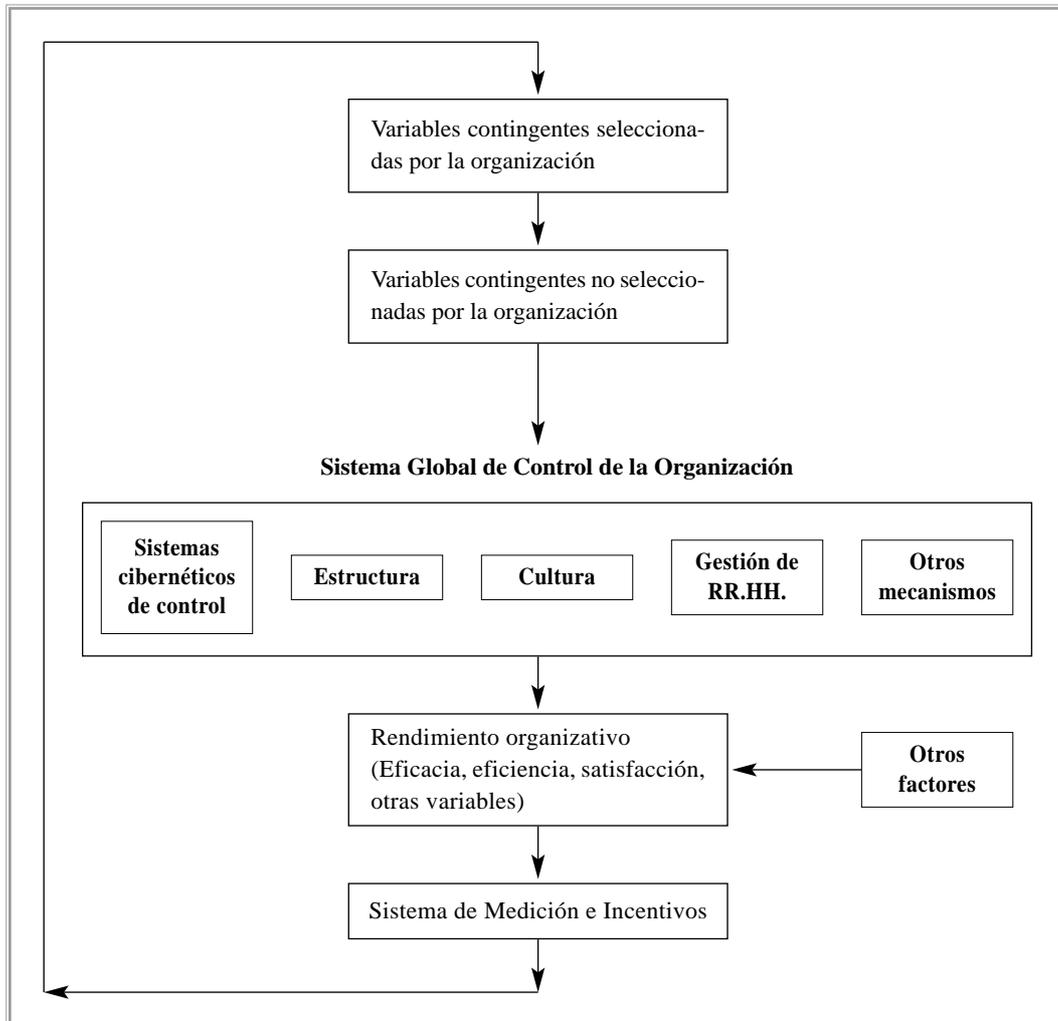
- a) Se estudia la relación entre una variable contingente y un mecanismo de control.
- b) Ídem, pero se analiza el efecto conjunto de la relación sobre el RO.
- c) Se examina la relación entre una variable contingente y varios mecanismos de control, así como el impacto de las múltiples relaciones sobre el RO. En éstos se concibe, implícitamente, el SC como un todo, más que como un conjunto de elementos independientes.
- d) Se consideran varios factores contingentes de forma combinada con diferentes mecanismos de control y, simultáneamente, estudian el efecto, tanto individual como conjunto, de las relaciones sobre el RO.

Siguiendo esta categorización, FISHER (1995) analiza 17 trabajos de diferentes niveles: 5 en el primero, 6 en el segundo, 4 en el tercero y 2 en el cuarto. Aunque la revisión no es exhaustiva, se concluye que los niveles 1 y 2 han sido los más empleados en el diseño de modelos y, por el contrario, el 3 y 4 están escasamente representados en la literatura. Así pues, el *fit* subyacente en la mayoría de estos trabajos es el de *interacción*. Sin embargo, el más adecuado para el estudio de los SC es el de *sistemas*, ya que permite analizar las complejas relaciones entre los diferentes factores contingentes y los distintos mecanismos de control e, incluso, entre los componentes de los dos grupos para, finalmente, poder evaluar el impacto de todo este entramado de interdependencias sobre el RO.

Además de esta reflexión sobre la investigación en SC, FISHER (1995 y 1998) detecta a partir de esta revisión otras conclusiones que podrían mejorar los modelos identificados en los trabajos empíricos, que quedan recogidas en su propuesta, **Gráfico 5**. Entre éstas destacan:

- a) El modelo aun siendo una visión simplificada de los SC, proporciona un marco teórico concreto, necesario para su estudio.
- b) Los Sistemas de Control Cibernético son un componente formal del SC que representa sólo una parte del *Paquete de Control Organizativo*. Éste debe ser analizado como un todo porque podría haber efectos de complementariedad y de sustitución entre sus elementos. En todos los modelos estudiados, sus proponentes se manifiestan en el mismo sentido, convirtiendo a éste en uno de los pocos denominadores comunes de los marcos propuestos.
- c) Puede haber otros factores distintos a los mecanismos de control que influyan sobre el RO, a considerar cuando se intente medir el efecto de las variables contingentes sobre el RO.

Gráfico 5. Modelo de FISHER para el estudio de los Sistemas de Control.



FUENTE: FISHER (1995, pág. 33).

A continuación, analizamos las aportaciones más significativas, así como aquellos aspectos que refuerzan propuestas previas resaltadas como mejoras significativas para el estudio de los SC (FISHER, 1995 y 1998):

- a) La distinción entre variables contingentes controladas por la organización -endógenas- y no controladas -exógenas-. En el modelo queda reflejado como el primer grupo de factores influye sobre el segundo. Se hace referencia implícitamente al impacto que a largo plazo,

podrían producir las organizaciones sobre las contingencias, incluso sobre las denominadas no controlables (FISHER, 1995, pág. 32). Esta aportación supone una mejora sobre OTLEY (1980) que sólo consideraba como variable contingente controlable por la organización los Objetivos Organizativos, ya que amplía el espectro de posibles contingencias endógenas.

- b) La inclusión de la Cultura expresamente como mecanismo de control no formalizado, formando parte del Paquete de Control Organizativo. Esta propuesta refuerza las recomendaciones de FLAMHOLTZ (1983) y AMAT (1991), sobre considerar los mecanismos no formalizados para alcanzar las metas organizativas.
- c) La consideración de la Gestión de los Recursos Humanos explícitamente como uno de los componentes del Paquete de Control Organizativo. Mientras que en los modelos de FLAMHOLTZ y otros (1985) y AMAT (1991) se destacó el papel clave que las personas juegan en los procesos de Control Organizativo, FISHER (1995) incorpora por primera vez, un mecanismo formalizado de control relacionado con la intención de influir directamente sobre el comportamiento de los individuos y grupos.
- d) Presenta un concepto amplio del RO. En los modelos previos, esta magnitud se define restrictivamente, haciendo hincapié en la eficacia, sobre todo, en términos financieros.
- e) Estrechamente relacionado con lo anterior, complementa el Sistema de Medición del RO y de Incentivos, con un Sistema de *Feedback* que afectaría a todas las variables contingentes seleccionadas por la organización.
- f) La concepción del SC como circuito o bucle, considerando como partes las diferentes contingencias, el *Core Control System* o el Sistema Formal de Control y los Sistemas de Medición, Incentivos y *Feedback*, implica romper con la lógica lineal presente en el modelo de OTLEY (1980) y, en menor medida, en el de AMAT (1991). Si bien es cierto que FLAMHOLTZ (1983) en su presentación sistemática del *Core Control System*, introduce esta forma de entender su funcionamiento como un circuito, no integra dentro de ella a los componentes que denomina Contexto de Control: la Estructura, la Cultura y el Entorno.

Para finalizar, señalamos los puntos débiles detectados en el análisis del modelo:

- a) Escasa explicación del modelo. Salvo las indicaciones comentadas, no encontramos información sobre aspectos importantes. Echamos en falta una definición de las contingencias seleccionadas por la organización y las que no, y referencia a la naturaleza de las múltiples relaciones entre ellas y con los componentes del Paquete de Control Organizativo. A pesar de incidir en la necesidad de considerarlos, tampoco se nos presentan esos otros factores que pueden influir sobre el RO. Finalmente, FISHER (1995 y 1998) no aclara mucho sobre lo que se denomina Otros Mecanismos de Control, por lo que se podría interpretar que este componente del SC sería un *cajón de sastre* donde entrarían todos los demás elementos del sistema.

- b) Relacionado con esto, no sólo no se examinan en profundidad las relaciones entre los componentes del SC y las variables contingentes, sino que parecen considerarse en un único sentido, perdiéndose la oportunidad para comprender mejor el funcionamiento de los SC.
- c) Suprime sin justificación clara los Objetivos Organizativos como variable contingente clave en los SC. Además, no explica suficientemente dónde se integrarían en su modelo.

6. EL MARCO CONCEPTUAL PROPUESTO

A continuación, presentamos nuestra propuesta para el estudio de los SC. Para elaborarla, hemos comparado los puntos fuertes y débiles de los modelos analizados, **Cuadro 2**. Como podemos apreciar en él, 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; junto a otros, 1985) 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, *Core Control System*.
- c) AMAT (1991 y 1998) 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 y 1998) 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, tendencia que responde en gran medida, a un esfuerzo integrador de los diferentes enfoques. Así, FLAMHOLTZ (1983) incorpora al estudio de los SC algunos postulados de la Teoría de la Organización, Psicología Industrial y Sociología, mientras que AMAT (1991) revisa aproximaciones concretas de las disciplinas señaladas en el **Cuadro 1**.

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 6**, 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.

CUADRO 2. 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), continúa 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>.

MODELO:	PRINCIPALES APORTACIONES:	PRINCIPALES LIMITACIONES:
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 Organizados.

FUENTE: *Elaboración Propia.*

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.

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 y los SIC 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 y de los SIC (FLAMHOLTZ y otros, 1985), o no se trata con suficiente claridad y amplitud (OTLEY, 1980), o simplemente, apenas se considera (FISHER, 1995). 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 SI 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 de calidad e innovación, desarrollo tecnológico, etc. Lógicamente, esto que es impor-

tante 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 sin ánimo de lucro, las entidades públicas y las empresas de servicios.

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) 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 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 SI. 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 los grupos dentro de la organización, las relaciones interpersonales. Por lo tanto, no sólo se ven afectados los componentes formales del SC, sino que también, y muy probablemente en un horizonte temporal mayor, sus elementos no formalizados.

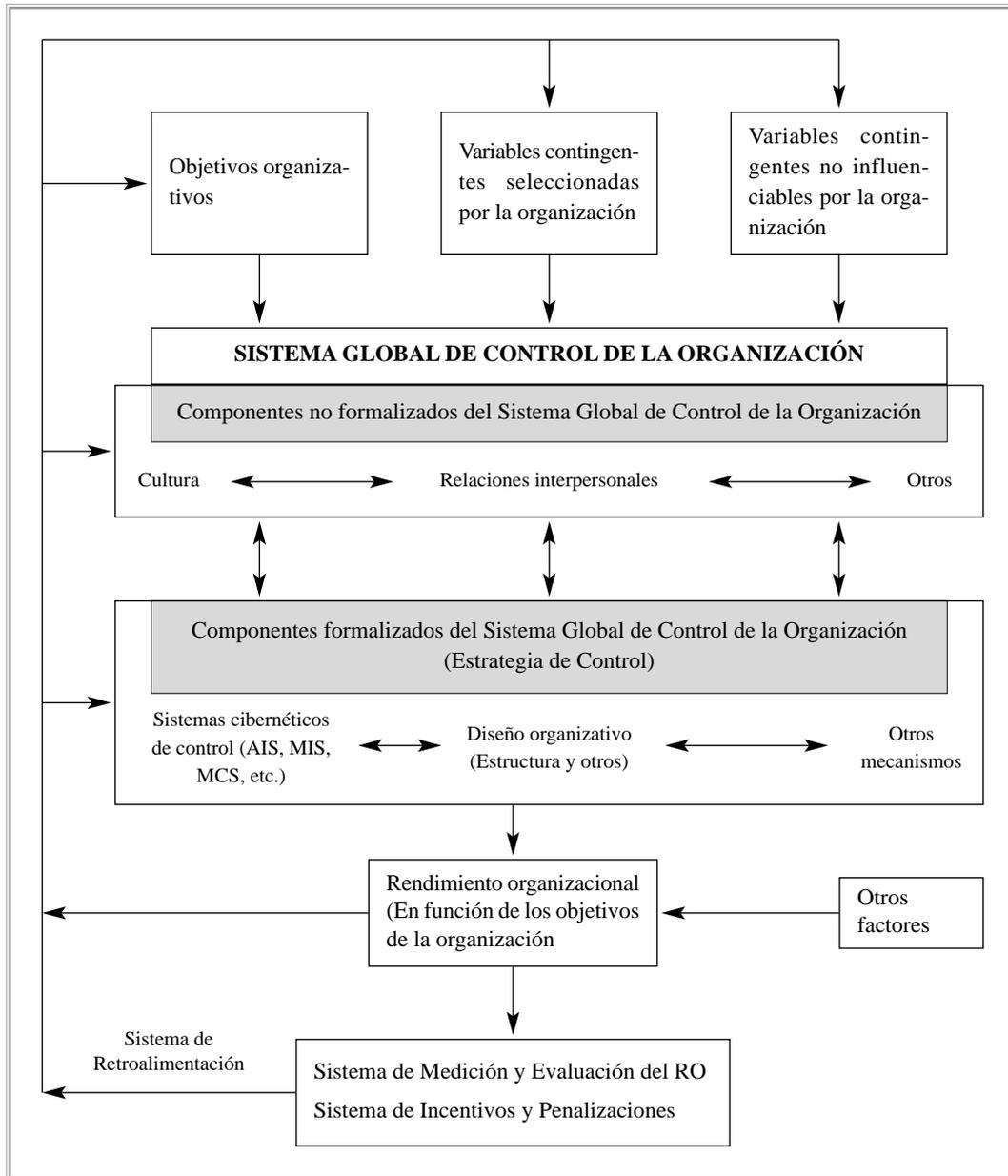
En definitiva, este razonamiento es un simple ejemplo de cómo las relaciones entre las variables contingentes y los diferentes elementos del SC pueden y tienen que ser analizados e interpretados bajo la asunción de una influencia bidireccional, directa en algunos casos e indirecta en otros. Lógicamente, 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, lo 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, pág. 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.

A continuación, abordamos la descripción del modelo propuesto, **Gráfico 6:**

- a) En primer lugar, las variables contingentes contenidas en este modelo que influyen directamente sobre lo 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.

Gráfico 6. Marco conceptual propuesto para el estudio de los Sistemas de Control.



FUENTE: *Elaboración propia.*

- 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 de la forma más eficaz y eficiente.
- 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 encontrarlos 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 ².
- 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 debe 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.
- 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

² Cuando nos referimos a determinados sistemas como «parte del» hacemos referencia a aquellos que tienen una función mucho más amplia de la que se desprende de esta mención específica.

económica, cambios drásticos en el sistema político, operaciones de concentración de negocios que puedan afectar a todo el sector, etc. Estas 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 punitivos 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 su comunicación, 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, con el fin de 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.

7. 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.

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, J.M.^a (1991): *Los Sistemas de Control en las Empresas de Alta Tecnología: El Caso de dos Empresas del Sector Químico*. Ed. ICAC, Madrid.

AMAT, J.M.^a (1998): *Control de Gestión: Una Perspectiva de Dirección*. 4.^a 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, págs. 24-53.
- FISHER, J.G. (1998): «Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions». *Behavioral Research in Accounting*, vol. 10, suplemento, págs. 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, n° 2/3, págs. 153-169.
- FLAMHOLTZ, E.G.; DAS, T.K.; ANNES, T. (1985): «Toward an Integrative Framework of Organizational Control». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 13, págs. 35-50.
- MUNDUATE, L. (1997): *Psicología Social de la Organización: Las Personas Organizándose*. Ed. Pirámide, Madrid.
- OTLEY, D.T. (1980): «Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, págs. 413-428.
- OTLEY, D.T. (1995): *Management Control, Organizational Design and Accounting Information Systems*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), págs. 45-63.
- OTLEY, D.T.; BERRY, A.J. (1980): «Control, Organization and Accounting». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, págs. 833-847.
- OTLEY, D.T.; BERRY, A.J. (1994): «Case Study Research in Management Accounting and Control». *Management Accounting Research*, vol. 5, n° 1, págs. 45-65.
- PRESTON, A. (1995): *Budgeting, Creativity and Culture*, en Ashton, Hopper y Scapens -Eds.- (1995), págs. 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, n° 1, págs. 59-86.