



Academia. Revista Latinoamericana de
Administración
ISSN: 1012-8255
esalgado@uniandes.edu.com
Consejo Latinoamericano de Escuelas de
Administración
Organismo Internacional

Porporato, Marcela; García, Norberto
Sistemas de control de gestión: un estudio exploratorio de su efecto sobre el desempeño
organizacional

Academia. Revista Latinoamericana de Administración, núm. 47, 2011, pp. 61-77
Consejo Latinoamericano de Escuelas de Administración
Bogotá, Organismo Internacional

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=71618917005>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN: UN ESTUDIO EXPLORATORIO DE SU EFECTO SOBRE EL DESEMPEÑO ORGANIZACIONAL

MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS: AN EXPLORATORY STUDY OF THEIR IMPACT ON ORGANIZATIONAL PERFORMANCE

Marcela Porporato

SAS – York University, Toronto, Canadá

porpomar@yorku.ca

Norberto García

Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, Argentina

norbegar@ciudad.com.ar

RESUMEN

El propósito de uso (control o coordinación) de los sistemas de control de gestión afecta el desempeño organizacional. El estudio de tres casos exploratorios de industrias medianas en Córdoba (Argentina) sugiere un impacto positivo en el desempeño organizacional cuando la información se usa para coordinar. Los resultados muestran que la contabilidad de gestión reduce la incertidumbre de factores controlables por los gerentes (estrategia, tarea y tecnología de productos y procesos industriales) pero es independiente de aquellos no controlables por la gerencia (entorno económico, social y político).

Palabras clave: sistemas de control de gestión, desempeño organizacional, estudio de casos, control versus coordinación, propósito de uso.

ABSTRACT

The purpose of use (control vs. coordination) of management control systems affects organizational performance. An exploratory case study of three medium sized manufacturing companies located in Córdoba (Argentina) suggests a positive impact on organizational performance when information is used to coordinate. Results show that uncertainty is reduced when management control systems report on managers' controllable factors (strategy, product and manufacturing processes task/technology), but not for uncontrollable factors (economic, social and political environment).

Key words: Management control systems, organizational performance, case studies, monitoring versus coordination, purpose of use.

1. Introducción

El problema que motiva este trabajo es el estudio detallado de una porción de la diáada conflictiva más molesta en el pensamiento contable. El uso que se hace de la información generada por el sistema contable impacta de modo diferente en el desempeño de las organizaciones, especialmente si se encuentran en ámbitos o situaciones turbulentas e inestables. Algunas de las consecuencias de su uso ya han sido demostradas en la contabilidad financiera, pero aún no está claro en la contabilidad gerencial, a pesar de los estudios hechos.

Revisando la literatura contable y de administración no queda claro si los sistemas de control de gestión mejoran o empeoran el desempeño de las empresas. El mayor argumento esgrimido es que la contabilidad de gestión ayuda a reducir la incertidumbre¹, pero aplicada a entornos estables crea un chaleco de fuerza que no le permite a las organizaciones reaccionar a tiempo (Davila, 2000). Se sugiere que el referido efecto secundario solo sucede en entornos de economías estables pero hasta la fecha no se ha demostrado empíricamente que ese efecto secundario nocivo no exista en entornos turbulentos como lo son las economías emergentes (Hopper, Tsamenyi, Uddin y Wickramasinghe, 2008).

Numerosos estudios sostienen que el impacto de los sistemas de contabilidad de gestión en los resultados o el desempeño de las empresas es muy importante, pero aún no hay convergencia en la explicación de si el impacto es positivo o negativo. Estudios previos buscan múltiples explicaciones, siendo los más interesantes aquellos enmarcados en la teoría de la contingencia (Chenhall, 2003, 2007), en especial los que abordan como una explicación la diferencia entre controles rígidos y relajados. En este trabajo usaremos un marco conceptual contingente que pone énfasis en la diferencia del propósito de uso de los sistemas de control

de gestión según sean usados para coordinar entre agentes y principales o bien sean usados por el principal para controlar al agente (Davila, 2000; Davila y Foster, 2005; Porporato, 2010).

El propósito de este estudio es identificar si existe alguna diferencia en el desempeño de las organizaciones según sea el modo en el que se usan los sistemas de control de gestión o contabilidad gerencial. El objetivo es estudiar el impacto en el desempeño organizacional según el uso que se hace de la información generada por el sistema contable de acuerdo con la diáada conflictiva documentada en contabilidad: control versus coordinación (Demski *et al.*, 2002). Si bien el tema es amplio y complejo, aquí nos enfocaremos en una pequeña porción que puede ser contrastada empíricamente mediante estudios de casos exploratorios (Porporato, 2009). Las revisiones de la literatura sobre medición del desempeño muestran que este concepto ha sido utilizado como variable dependiente en la que cualquier otra impacta (Geringer y Hebert, 1989; Mjoen y Tallman, 1997). Gran cantidad de estudios analizan el impacto de los sistemas de control de gestión en el desempeño de las organizaciones, pero poco se ha investigado en economías emergentes tal como se hace en este trabajo (Hopper *et al.*, 2008).

La estructura de este trabajo reconoce tres grandes bloques arropados por una introducción y conclusión generales. El primer bloque comienza con una revisión general de la literatura sobre el tema que permite ubicar este estudio dentro de la literatura de contabilidad. Explica también la naturaleza de las diáadas conflictivas en contabilidad. El segundo bloque expone la metodología empleada en la porción empírica del estudio. Se ofrece una descripción del modelo general de relaciones a contrastar y la medición de las variables. Dentro del tercer bloque se presentan los resultados de los estudios exploratorios de casos.

2. Desarrollo de la teoría de soporte

2.1. Las diáadas conflictivas en el pensamiento contable

La contabilidad financiera evolucionó desde la perspectiva del usuario (principalmente accionistas) hacia el enfoque del preparador (prin-

¹ La teoría existente (Thompson, 1967) permite elaborar la idea de que la información sirve para reducir la incertidumbre tal como la define Galbraith: "la diferencia entre la cantidad de información requerida para desarrollar la tarea y la cantidad de información disponible en la organización" (1973, p. 5).

cipalmente gerentes), cubriendo los dos roles a veces opuestos de la contabilidad financiera, que es usada como un instrumento para la toma de decisiones de inversión y como un mecanismo de contratación. En realidad todo el pensamiento contable se puede estructurar por medio de diáadas conflictivas que normalmente contraponen el uso de la información para la toma de decisiones y para el control (Demski *et al.*, 2002). En todas las organizaciones, la contabilidad es usada tanto para evaluar el pasado como para tomar decisiones que afectarán el futuro (*véase* el cuadro 1 que presenta un resumen de Demski *et al.*, 2002).

La relación conflictiva entre información para la toma de decisiones y para el control es un actor principal de la investigación en contabilidad tanto financiera como de gestión. La tensión entre información para la toma de decisiones y para el control surge porque los datos y procesos que ayudan a establecer un mecanismo de control no son necesariamente los mejores para la toma de decisiones, y viceversa (Demski *et al.*, 2002). Este conflicto es particularmente evidente en sistemas de medición de desempeño e incentivos (Lipe y Salterio, 2000). En resumen, podríamos definir la contabilidad como un sistema de información que ayuda a tomar decisiones pero que es también un instrumento de control, que puede ser conceptualizado como la correspondencia entre lo que

los agentes deciden hacer y lo que otros agentes esperan que ellos hagan en múltiples circunstancias. En ambos casos, la información sobre eventos pasados es la base de la toma de decisiones que afectarán el futuro.

2.1.1. La diáda conflictiva en el propósito de uso de la contabilidad de gestión

La tensión entre la toma de decisiones y el control es mucho más evidente y menos explorada en el ámbito de la contabilidad de gestión. En términos generales cualquier sistema de gestión se diseña e implementa para determinar qué es posible hacer y comprobar lo que se ha hecho realmente. La literatura en administración afirma que el propósito del control es, primero, el de salvaguardar los activos específicos invertidos en la firma (Williamson, 1985) y segundo, el de coordinar tareas complejas (Galbraith, 1973; Thompson, 1967). En la literatura de contabilidad hay dos maneras de considerar los sistemas de control: se los puede considerar como instrumentos de control para reducir la divergencia de intereses entre los miembros de la organización (Williamson, 1985), o como la información que miembros de la organización utilizan para reducir la incertidumbre que enfrentan cotidianamente (Galbraith, 1973; Thompson, 1967). Investigaciones anteriores sugieren que ambos usos de la información dependen de factores institucionales (Whitley,

CUADRO 1. Características que diferencian los usos de la información contable.

Información	Propósito de uso: Control (mecanismo de contratación)	Propósito de uso: Coordinación (toma de decisiones)
Hechos pasados	Selección y organización para explicar lo que se hizo.	Selección y organización de aquellos hechos útiles para futuras decisiones.
Características: 1) Pública o privada; 2) Objetividad y verificabilidad; 3) Precisión y exactitud	La información compartida por todos los agentes vinculados debe ser común/pública. La información confiable para el control es normalmente objetiva y muy verificable. Información no precisa no puede ser empleada para el control porque genera conflictos.	La información empleada para la toma de decisiones es normalmente de carácter privado. La información pertinente para la toma de decisiones es subjetiva y no muy verificable. Para la toma de decisiones se busca la información pertinente y se sacrifica la exactitud.
Tipo de fenómeno	El control es un fenómeno social o colectivo: alguien es controlado y otro es el controlante.	La toma de decisiones es una función individual.
Creatividad y responsabilidad	La creatividad es muy peligrosa si se aplica al control, mientras que la responsabilidad es inherente al control.	La creatividad es deseable en la toma de decisiones. La responsabilidad es un inhibidor en la toma de decisiones.
Conflictos personales	Competencia entre los roles asumidos por las personas.	Cooperación entre los roles asumidos por las personas.

Fuente: Demski *et al.*, 2002.

1999) y pueden requerir el diseño de diferentes sistemas (Davila, 2000). Simon, Kozmetsky, Guetzkow y Tyndall (1954) evalúan la utilidad de los sistemas de control también de acuerdo con los dos elementos descritos arriba, demostrando que esta es una discusión de larga data aún no resuelta de modo definitivo.

2.2. Revisión de la literatura: controles rígidos frente a controles relajados y otras tipologías

Las ideas acerca de la información para controlar y coordinar se extienden por todas las partes de una organización. Las organizaciones varían de acuerdo al grado en que el control está concentrado (generalmente en la alta gerencia) o compartido (Hofstede, Nevijen, Ohayr y Sanders, 1990; Quinn y Rohrbaugh, 1983). La diferencia entre controles rígidos y relajados ha permitido clasificar las organizaciones basándose en la cantidad de estructuras internas y controles de gestión (Hofstede *et al.*, 1990), lo que representa un conflicto entre la autonomía individual y el control de la organización (Hofstede, 1967), cuyas preferencias se reflejan en el modo en que los mecanismos de la contabilidad gerencial son usados, ya sea para controlar (rígido) o para coordinar (relajado).

La idea de la teoría de costos de transacción nos ha permitido identificar dos usos de los sistemas de gestión, con el propósito de reducir la incertidumbre en los términos de Galbraith (1973): controlar o coordinar. Esta diáada se asemeja significativamente a un grupo de trabajos de la literatura contable que se han enfocado en controles rígidos y relajados. Allí donde el control se concentra o es rígido se observa que la formalización del conjunto de reglas y procedimientos es realizado por unos pocos, que tienen la intención de guiar la conducta de la mayoría (Smart y Hamm, 1993; Smart y John, 1996), por ello se dice que el ambiente de control en entornos rígidos es más bien centralizado (Reynolds, 1986), lo que es equiparable con nuestra definición de uso con fines de control. En organizaciones en las que el sistema de control es relajado se promueve el diálogo y autonomía de los miembros organizacionales. En organizaciones flexiblemente controladas hay menos reglas y procedimientos formales, y

el poder y la toma de decisiones se comparten a través de la organización (Heck y Marcoulides, 1996; Reynolds, 1986), lo que les hace equiparables con nuestra definición de uso con fines de coordinación.

Culturas de control rígidas y relajadas tendrán diferentes necesidades y desafíos a la hora de controlar y coordinar el trabajo y conducta de varios individuos, grupos y áreas (Denison y Mishra, 1995; Detert, Schroeder y Mauriel, 2000; Hofstede *et al.*, 1990). Así por ejemplo, las unidades que trabajan con productos de precisión o servicios de riesgo (tales como productos farmacéuticos o transacciones de dinero) tienden a tener controles más rígidos, pero aquellas unidades con actividades innovadoras o imprevisibles tienden a tener controles más relajados (Hofstede *et al.*, 1990).

Además de la distinción entre mecanismos de gestión rígidos (control) y relajados (coordinación) existen otras taxonomías también equiparables a nuestra distinción, como la desarrollada en una serie de estudios liderados por Van de Ven a mediados de la década de 1970 (*véase* el cuadro 2 para un resumen comparativo). Sucesivos trabajos sostienen que unidades de trabajo con una alta incertidumbre tienden a utilizar sistemas relajados o prácticas colegiales para gestionar la organización, mientras las unidades de trabajo con una baja o moderada incertidumbre tienden a utilizar sistemas rígidos o estructuras de prácticas burocráticas para gestionar la organización (Drazin y Van de Ven, 1985; Van de Ven, 1976; Van de Ven y Delbecq, 1974; Van de Ven, Delbecq y Koenig, 1976).

Cuando las organizaciones operan en un mundo incierto, los errores son inevitables. Butler, Price y Pike (1998) analizan dos tipos de errores que cometen las organizaciones basados en la distinción entre estructuras claras y borrosas. Las estructuras claras se basan en reglas precisas que permiten una definición de los tipos de decisión y los procedimientos para tomarlas. Las estructuras borrosas se basan en reglas flexibles por lo que la toma de decisiones llega a ser un proceso desordenado. Los errores por rigidez ocurren cuando las estructuras son demasiado rígidas para su contexto técnico y estratégico; esto significa que la toma

de decisiones tiende a ser demasiado forzada por los procedimientos, las reglas jerárquicas y cualquier parafernalia burocrática. Los errores por flexibilidad ocurren cuando las estructuras son demasiado borrosas para su contexto; esto significa que las decisiones podrían ser más eficientes si se hiciese un uso más sistemático de los procedimientos y reglas. Las diferencias excesivas entre las preferencias y orientaciones hacia el control influirían en las pautas de comunicación de los miembros de la organización (Pothukuchi, Damanpour, Choi, Chen y Park, 2002). Estas pautas a menudo llegan a ser rígidas y muy formalizadas, fomentando las actitudes negativas, la sospecha y la disociación entre grupos (Putnam y Poole, 1987). Así, una incompatibilidad en los niveles de control de la organización puede causar problemas de interacción entre los integrantes de la organización.

Revisando la literatura contable y de administración se observan claramente las diferencias entre los dos propósitos de uso de los sistemas de control de gestión. Sin embargo, no queda claro si en entornos turbulentos los sistemas de control mejoran o empeoran el desempeño de las empresas, ya que hay estudios que sugieren una relación positiva (Lecraw, 1984; Mjoen y Tallman, 1997), otros muestran una relación negativa (Boateng y Glaister, 2002), y un tercer grupo ofrece una mezcla de resultados mediante el empleo de relaciones cuadráticas (Ramaswamy, Gomes y Veliyath, 1998). Resumiendo el argumento es que el uso de los sistemas de control de gestión ayuda a reducir la incertidumbre sobre la información necesaria para tomar una acertada decisión, pero crea un chaleco de fuerza que no le permite a las organizaciones reaccionar a tiempo (Davila, 2000).

2.3. Marco conceptual y modelo

El marco conceptual de este trabajo se construyó con base en dos grupos de teorías. La teoría de la contingencia, muy adecuada para modelizar estudios exploratorios, nos permitirá elaborar un modelo de relaciones entre variables independientes y dependientes. La variable dependiente escogida es el desempeño organizacional, las variables independientes son los factores contingentes del entorno y tarea. Se incluye la variable del propósito de uso (controlar o coordinar) como una variable mediadora en los términos definidos por Baron y Kenny (1986). La variable mediadora se basa en la teoría de costos de transacción aplicada a la contabilidad que explica que hay dos maneras de mirar el papel de los sistemas de control de gestión, ya sean instrumentos de control para reducir la divergencia de los intereses entre los miembros de la organización (control), o bien como la infraestructura de información que los miembros de la organización utilizan para resolver la incertidumbre que enfrentan en sus decisiones (coordinación). Siendo una característica importante del marco conceptual la idea de que la información sirve para reducir la incertidumbre tal como la define Galbraith (1973).

Según la teoría de la contingencia, la coordinación y el control de los miembros de una organización está determinado por el entorno externo e interno y la naturaleza del trabajo realizado. La teoría de la contingencia sugiere que las demandas impuestas por el entorno y las tareas en la organización alientan el desarrollo de estrategias para coordinar y controlar las actividades internas. Más específicamente, según esta teoría, cuando las prácticas de coordinación y control coinciden con la naturaleza del entorno y las tareas a realizar, el desempeño

CUADRO 2. Comparación de taxonomías en varios estudios.

Uso de la información provista por los sistemas de control de gestión	Propósito de uso: Control (mecanismo de contratación)	Propósito de uso: Coordinación (toma de decisiones)
Teoría de costos de transacción	Control	Coordinación
Tipos de control	Rígidos	Relajados
Prácticas de gestión	Burocráticas	Colegiales
Estructuras	Claras	Borrosas

Fuente: Van de Ven y colegas, 1974, 1976.

de la organización mejora (Drazin y Van de Ven, 1985; Gresov, 1989).

La revisión de los estudios sobre contabilidad de gestión desde la perspectiva de la teoría de la contingencia se puede hacer atendiendo a los principales factores analizados. Factores contingentes internos y externos han sido utilizados para explicar la combinación de prácticas de coordinación y control que se utilizan (Chenhall, 2003, 2007; Dewar y Hage, 1978; Galbraith, 1973; Gupta, Dirsmith y Fogarty, 1994; Thompson, 1967) presentan un resumen de esta teoría en contabilidad de gestión e indican que primero se estudiaron los efectos de la incertidumbre del entorno o medio ambiente, la estructura y la tecnología de la organización. El factor humano se incorporó más tarde y se incluyó bajo la denominación general de estilo de la gerencia o cultura. El último factor contingente identificado y estudiado ha sido la estrategia.

Para determinar el impacto de los sistemas de control gerencial en el desempeño de las organizaciones dentro del marco conceptual de la teoría de la contingencia se debe diseñar un modelo de relaciones. Los sistemas de control gerencial se pueden estudiar a dos niveles: 1) los mecanismos tales como los presupuestos o medición del desempeño e incentivos y 2) el tipo de información que capturan y transmiten, como los indicadores financieros o de clientes (Davila, 2000; Davila y Foster, 2005; Porporato, 2010). El impacto de los sistemas de control gerencial sobre el desempeño puede ser positivo o negativo tal como se ha sugerido en otros estudios, por lo que en este trabajo se contrastará su impacto por medio de la varia-

ble propósito de uso (controlar o coordinar). La figura 1 muestra el modelo de relaciones que *a priori* se estima que existe.

3. Las decisiones del diseño de la investigación

Para restringir el campo de acción de este trabajo se han tomado una serie de decisiones. La primera y más importante es que se ha escogido un tipo de organización que enfrenta situaciones inestables o turbulentas, ya que el propósito de este trabajo es encontrar una explicación para el impacto de la contabilidad de gestión en el desempeño de este tipo de firmas. Entornos turbulentos han sido definidos en términos del grado de complejidad, nivel de desafíos y velocidad de cambio de las condiciones que se les presentan a las personas encargadas de tomar decisiones (Perrott, 2008). Un fenómeno que necesita ser estudiado son las empresas localizadas en economías regionales en países en desarrollo, siendo las industrias medianas de la provincia de Córdoba (Argentina) el caso escogido. El interés por estudiar los sistemas de gestión empleados en las industrias medianas en Córdoba radica principalmente en la falta de estudios anteriores lo que permitiría hacer una contribución importante a la literatura (Groot, 2008; Hopper *et al.*, 2008).

3.1. Una exploración del fenómeno mediante casos

Para entender cómo los gerentes emplean los sistemas de control de gestión en entornos turbulentos, particularmente en economías emergentes, se han estudiado tres industrias en

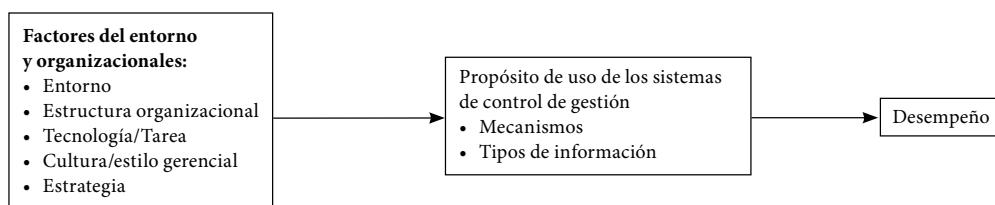


FIGURA 1. Modelo *a priori* de relaciones a investigar.

la Provincia de Córdoba (Argentina). En cada una de las empresas estudiadas se ha entrevistado directamente al socio-gerente y algún otro alto directivo o dueño. Debido al hecho de que la literatura sobre el impacto de los sistemas de control de gestión en el desempeño de organizaciones en entornos turbulentos es todavía escasa y poco consistente, se ha decidido empezar con un estudio exploratorio de casos porque es la metodología preferida para construir un modelo sobre el fenómeno objeto de este estudio (Yin, 1994). Las entrevistas fueron organizadas alrededor de una serie de preguntas sobre los sistemas de gestión que usan regularmente los entrevistados. Las preguntas fueron abiertas, lo que permitió adaptar la entrevista semiestructurada a la experiencia e intereses de cada gerente, sin perder el foco.

3.1.1. Organizaciones objeto de estudio

Para mantener la comparabilidad entre todos los casos analizados, se han escogido industrias manufactureras. Tres empresas localizadas en el cinturón industrial de la ciudad de Córdoba fueron consideradas para este estudio²: Calzados SRL, Fundición SRL y Aceros S. A.³. Los criterios de selección se basan en la importancia de dos sectores industriales en la economía cordobesa (indumentaria y metalúrgica), y por la accesibilidad a las empresas sujetos del estudio. Los datos pertinentes se incluyen en el cuadro 3; por razones de confidencialidad no se hace referencia detallada a la información financiera exhibida y discutida con el investigador.

3.1.2. Triangulación en la recolección de datos

Es muy importante una adecuada triangulación porque los problemas de validez pueden ser reducidos contando con múltiples fuentes de evidencia que proporcionan esencial-

mente múltiples medidas del mismo fenómeno (Yin, 1994). Los estudios se basan en datos de archivo, entrevistas y cuestionarios efectuados a las personas que gerencian cada empresa. En una primera etapa se recogieron los escasos datos públicos en Internet, revistas y periódicos especializados. No se tuvo acceso a datos de archivo o documentos privados, tales como informes anuales, presupuestos y procedimientos, contratos sociales, reglamentos, precios de venta, tecnología empleada y servicios contratados, etcétera. En dos casos se visitaron las instalaciones de las empresas. Las entrevistas se diseñaron para valorar la estructura de los sistemas de control de gestión y su funcionamiento en el caso de empresas industriales medianas de Córdoba. Las entrevistas usaron un protocolo similar al reportado por Porporato (2009) en *joint ventures* pero adaptado a la situación particular de las industrias manufactureras de la provincia de Córdoba. Antes de haber completado las entrevistas, dos de las empresas habían participado en una encuesta en la que se cubrían algunos puntos similares. Esta información fue empleada para contrastar la validez y corroborar los datos obtenidos de las entrevistas.

4. Resultados del estudio de casos exploratorios

La siguiente sección refleja la primera aproximación empírica al tema. Su estructura sigue las pautas de Wolcott (1990), por tanto se presentarán los casos estudiados, se ofrecerá una interpretación cruzada de estos y se destacarán los puntos importantes en las conclusiones.

4.1. Perfil de los casos estudiados: tres industrias

En los próximos párrafos se presenta un análisis crítico de cada empresa, permitiendo que emergan las directrices de cada caso antes de avanzar en la generalización de pautas comparativas a los tres casos. Aquí no se procura efectuar un estudio detallado de cada caso individual; en vez de eso, se ofrecerán descripciones enfocadas en datos de superficie (Dyer y Wilkins, 1991).

² Los nombres reales de las empresas han sido reemplazados por ficticios debido al acuerdo de confidencialidad existente. El resto de datos y detalles presentados son reales.

³ SRL significa Sociedad de Responsabilidad Limitada, mientras que SA es Sociedad Anónima. Ambos tipos societarios limitan la responsabilidad de los dueños o aportantes de capital; las SRL tienen un régimen legal e impositivo más simple que el de las S. A. Ambos tipos societarios son muy comunes en empresas industriales pequeñas y medianas de Argentina.

CUADRO 3. Datos comparativos de los casos de industrias cordobesas.

	Calzados SRL	Fundición SRL	Aceros S. A.
Actividad principal	Fabricación de zapatos	Fundición de piezas de aluminio	Venta y corte de aceros
Inicio de actividades	2002	2003	1998
Personal (estimado)	20	18	24
Rentabilidad	Positiva y estable	Positiva y creciendo	Positiva y estable
Entrevistados	Socios gerentes (2) Contador (1)	Socios gerentes (2) Contador (1)	Gerente funcional (1)
Objetivos	Hacer lo que quieren las marcas clientes y ganar dinero.	Dar soluciones tecnológicas y ser una referencia en la industria.	Ser vendedores y cortadores de acero sin estar sujetos a los vaivenes estacionales.
Inversiones	Se hacen por productos y volumen. Ahora no se hacen más inversiones.	Importantes inversiones, pero las últimas son por <i>leasing</i> .	Inversión para lanzar una nueva línea de negocio: logística.

4.1.1. Calzados SRL

Calzados SRL es una pequeña industria dedicada a la fabricación de calzado dentro de una red de talleres integrados. A pesar de que la empresa con su forma actual tiene pocos años de existencia, sus socios han ejecutado otros emprendimientos en el sector de la indumentaria por más de 10 años. Cada socio es responsable de un grupo de actividades en particular: administración o producción.

Los datos se obtuvieron de una entrevista, realizada en sus instalaciones, con los dos socios gerentes y el contador de la firma. Muy pocos datos estuvieron a disposición del investigador antes de las entrevistas; sin embargo, una idea general del negocio y de la empresa fueron provistos por una persona vinculada a la gerencia de la empresa como asesor externo. Los mecanismos de control relevados fueron:

- 1) En esta empresa no se identifica ningún mecanismo de gobierno formal, sin embargo, se destaca el compromiso de los socios, el esfuerzo y esmero para fomentar la confianza entre ellos. Confianza que se percibe con un doble propósito de controlar y coordinar.
- 2) No se tiene un presupuesto formal y centralizado, aun así los socios y el contador constantemente comparten la información considerada relevante. La planificación del negocio se hace por temporada (estaciones del año), y si la colección de calzados fun-

ciona bien, se extiende su fabricación por unos meses más (el producto más exitoso ha durado dos años). En función del nivel de ventas e inventario disponible, se planifica la producción en ciclos semanales.

- 3) La medición del desempeño consiste en la elaboración de un balance y estado de resultados cada cuatro semanas, siendo las variables críticas el número de pares vendidos y el costo incurrido. Si se detectan grandes diferencias entre lo esperado y lo real, entonces se profundiza la búsqueda de razones, las que normalmente vienen dadas por oscilaciones en los costos. Las diferencias en costos se originan en su mayoría por factores no controlables por la empresa tales como tarifas, salarios y servicios.
- 4) La forma de fijar el precio es en función del máximo precio posible al que se pueden vender los pares al consumidor final, deducidos los márgenes de todos los intermediarios. Ese precio debe ser mayor que los costos estimados, y para ello se consideran los materiales a usar y la complejidad en la elaboración de los calzados.

En términos generales la confianza es la llave del éxito de esta empresa, sustentada por un adecuado equilibrio en cómo se usa la información para coordinar y controlar. Ninguno de los contratos con clientes y proveedores está formalizado, por lo que la confianza trasciende más allá de la dinámica entre los dos socios. El

sistema de información es utilizado para “saber cuánto gano y en dónde se me van los costos” según explica uno de los socios, porque a pesar de no existir un sistema formal, “tenemos los papelitos y podemos sumarlos para saber cómo vamos”. Se reconoce la necesidad de formalizar un poco el sistema de control de gestión porque, por ejemplo, les gustaría poder comparar un presupuesto con el balance que hacen cada cuatro semanas. Sin embargo la formalización excesiva no es deseable dada la naturaleza del negocio y la incertidumbre enfrentada, ya que por ejemplo la producción se planea cada semana y la vida útil de un producto es solo una temporada.

4.1.2. Fundición SRL

Fundición SRL es una industria mediana dedicada a la fundición de piezas de aluminio y en particular, a la asistencia en la elaboración de piezas especiales para todas las industrias. A pesar de que la empresa con su forma actual tiene pocos años de existencia, sus socios han ejecutado otros emprendimientos en la industria de fundición de aluminio por más de 30 años. Cada socio es responsable de un grupo de actividades: administración o producción.

Los datos se obtuvieron de una entrevista con los dos socios gerentes y el contador de la firma. Muy pocos datos estuvieron a disposición del investigador antes de las entrevistas, sin embargo una idea general del negocio y de la empresa fueron provistos por un experto en la industria, información en Internet y la visita a las instalaciones; los datos obtenidos han podido ser triangulados con las respuestas dadas en la encuesta completada. Los mecanismos de control relevados fueron:

- 1) En esta empresa no se identifica ningún mecanismo de gobierno formal, sin embargo, se destaca la complementariedad de las tareas y los conocimientos específicos de los socios, así como el compromiso, esfuerzo y esmero para fomentar la confianza entre ellos, confianza que se percibe con un doble propósito de controlar y coordinar.
- 2) No existe un presupuesto periódico, formal y centralizado, ya que se preparan planes y presupuestos por cada tipo de pieza, los

que son la base de la información constantemente compartida entre los socios. Dicha información es manejada en planillas electrónicas y se basa en los registros llevados con fines fiscales (Impuesto al Valor Agregado (IVA): compras y ventas). La planificación del negocio se hace por cliente y por pieza.

- 3) La medición del desempeño consiste en comparar los planes y presupuestos por piezas con los resultados reales, respecto del material y tiempo usado, que son transformados en indicadores monetarios. Si se detectan grandes diferencias entre lo esperado y lo real, entonces se profundiza la búsqueda de razones, aunque intuitivamente los socios ya saben qué es lo que ha sucedido. Normalmente las diferencias vienen dadas por oscilaciones en los costos que se originan en su mayoría por factores no controlables por la empresa, tales como tarifas, salarios y servicios; y en menor medida por factores controlables que resultan de la negociación con los clientes.
- 4) La forma de fijar el precio es en función del tipo de trabajo realizado y del costo de oportunidad que este representa para el cliente. Normalmente el precio fijado está por encima del costo gracias al costo de oportunidad que el cliente se ahorra al conseguir una solución técnica integral.

En términos generales el foco y nicho estratégico seleccionado es la llave del éxito de esta empresa pero sustentada por un adecuado equilibrio en la forma en la que se usa la información para coordinar y controlar. El sistema de información es utilizado para “satisfacer los requisitos legales, porque uno siente como le está yendo porque uno lo sabe ya que lo ha trabajado durante años” según explica uno de los socios, porque a pesar de no existir un sistema integral, “tenemos las planillas de Excel y los libros IVA que cuando los sumamos podemos saber cómo vamos”. Se reconoce la necesidad de estandarizar un poco más la información ya que “a la hora de negociar con los clientes podemos mejorar nuestra posición si les damos más detalles y les mostramos nuestras estadísticas”. Sin embargo, una formalización excesiva

no es deseable dada la excelente comunicación entre los socios y la incertidumbre enfrentada, ya que por ejemplo su nivel de actividad está directamente relacionado con la actividad de sus clientes.

4.1.3. Aceros S. A.

Aceros S. A. es una empresa mediana dedicada a la venta y corte de aceros, pero también está incursionando en el negocio de la logística. A pesar que la empresa con su forma societaria actual tiene pocos años de existencia, su actual presidente es hijo del fundador quien inició el negocio hace más de 30 años.

Los datos se obtuvieron de una entrevista con la gerente administrativo-financiero y de recursos humanos, quien ha trabajado más de ocho años en la empresa. Muy pocos datos estuvieron a disposición del investigador antes de la entrevista, sin embargo una idea general del negocio y de la empresa fue obtenida por los datos disponibles en Internet, los que han sido triangulados con la encuesta completada. Los mecanismos de control relevados fueron:

- 1) Esta empresa no necesita mecanismos de control ya que existe un solo dueño, quien es el hijo del fundador.
- 2) El sistema de gestión captura todos los datos pertinentes y permite elaborar informes bastante flexibles. Si bien no existe un presupuesto periódico, formal y centralizado, se preparan planes y presupuestos para los tres clientes más importantes y se hacen estimaciones para el resto de los pedidos. Dicha información es manejada por un sistema de gestión coordinado informáticamente y se basa en los registros llevados con fines fiscales (IVA compras y ventas).
- 3) La medición del desempeño consiste en balances y estados de resultados mensuales que genera el sistema de gestión. Esos informes sirven principalmente para confirmar las expectativas del dueño y para cuantificar detalladamente las razones del desempeño. Normalmente las diferencias se deben al nivel de actividad de los tres grandes clientes y a otros factores no controlables por la empresa tales como tarifas, salarios y servicios. Por otra parte, el negocio de logística

cuenta con un cuadro de mando integral que se usa principalmente para controlar lo ejecutado, por lo que no se percibe muy útil a la hora de tomar decisiones de cara al futuro.

- 4) La forma de fijar precios es en función del material empleado más un margen razonable que cubra todos los costos y sea competitivo en el mercado. La estructura de costos es conocida para el dueño, dado los años de experiencia, pero no está detallada o formalizada de ninguna manera.

En términos generales esta empresa se encuentra atrapada en los vaivenes de sus tres clientes principales, por lo que está tratando de ampliar su cartera a clientes más pequeños en volumen y con menor poder negociador. El dueño de la empresa usa la información tanto para coordinar como para controlar, lo que le garantiza una buena predisposición y colaboración de los empleados, aunque el uso del cuadro de mando integral no está generando los resultados deseados en el negocio de logística, debido a que el gerente a cargo lo emplea para controlar resultados y descargar responsabilidades frente al dueño. Se percibe que el sistema de gestión es utilizado para confirmar que "con este precio yo gano plata" ya que "la estructura de costos está en la cabeza". Por otra parte, la información es necesaria para satisfacer requerimientos legales, es por ello que la columna vertebral del sistema de gestión son los registros de IVA compras y ventas. Se reconoce la necesidad de ordenar y sistematizar un poco más los procedimientos e informes ya que "es muy desgastante pelearla todos los días", a este respecto se observan avances porque expresa que "ahora nos estamos organizando mejor gracias a la certificación de calidad ISO, antes trabajábamos de acuerdo a la demanda y en nuestro negocio la gran ventaja de no vendemos sino que nos compran, se ha convertido en nuestra debilidad ya que no estamos con los clientes que nos dejan más ganancia". Sin embargo, la gerente reconoce que un sistema de procedimientos y de información excesivamente formalizado y que pretenda abarcar todos los rincones de la empresa no es deseable, dada la necesidad de informalidad para reac-

cionar a la incertidumbre enfrentada, ya sea el nivel de actividad de sus principales clientes o las condiciones macroeconómicas del país.

4.2. Interpretación cruzada de los casos

Los datos disponibles en los tres casos permiten esbozar ideas sobre la pregunta de investigación de este estudio. Según Yin (1994), el análisis de datos consiste en examinar, clasificar, tabular, o recombinar la evidencia de algún otro modo para reformular y definir más claramente las proposiciones del estudio. Sin embargo, analizar la evidencia en el método de estudios de campo o casos es especialmente difícil, porque las estrategias y las técnicas no están bien definidas (Yin, 1994) y no existe pleno consenso en la comunidad científica sobre la metodología a emplear.

4.2.1. Impacto de los sistemas de control de gestión en el desempeño

Para determinar si el impacto de los sistemas de control de gestión en los resultados o el desempeño de las empresas es positivo o negativo es necesario acotar y definir la variable desempeño. La evaluación de la contribución de los sistemas de control de gestión al éxito de las empresas es difícil de determinar debido a la subjetividad de la dimensión del éxito. Siguiendo a Gerlinger y Hebert (1991) el éxito se definió como la situación en la que los socios y gerentes están satisfechos con la ganancia o el potencial de crecimiento. Buscando los factores o las razones más allá del control que llevan al éxito o fracaso en cada empresa, se encontraron diversas explicaciones particulares. Nos encontra-

mos que Calzados SRL está en un techo por lo que no planea seguir creciendo y lo que necesita hacer es ordenarse y recién ahora los sistemas de control de gestión empiezan a ser importantes. Fundición SRL se está consolidando y espera que los sistemas de información sigan desempeñando el mismo papel de ayudar a todos a entender cuáles son los buenos negocios que tienen que salir a buscar, cuáles son los no tan buenos negocios que tienen que aceptar por la imagen que les dan en la industria, y los negocios que no tienen que aceptar ya que no les son rentables ni les ayudan a consolidar una imagen de servicio premium. Finalmente, Aceros S. A. está en expansión, buscando desarrollar nuevas líneas de negocio, por lo que demanda mucho del sistema de control de gestión. Son conscientes de que una importante inversión es necesaria, pero hay cierta inercia que no les permite tomar la decisión ya que primero tienen que ver que las nuevas líneas de negocios sean rentables y permanentes.

El papel de los sistemas de control en estos casos es de una naturaleza secundaria tal como se ha documentado en estudios similares (Davila y Foster, 2005; Kattan, Pike y Tayles, 2007; Porporato, 2009). El éxito o el fracaso se basa en la calidad de las relaciones personales que se refuerza positivamente cuando los mecanismos de control de gestión se utilizan para coordinar, mientras que influyen negativamente cuando son concebidos solo para controlar al otro socio o al equipo directivo o demás empleados.

La evidencia que surge del análisis de los tres casos está resumida en el cuadro 4 y per-

CUADRO 4. El impacto de los sistemas de control de gestión en el desempeño.

Dimensiones	Industrias estudiadas en Córdoba
Definición del éxito	Sobrevivir a los vaivenes. Ser una fuente de sustento familiar.
Medidas financieras empleadas	Rentabilidad, estado de resultados y sus <i>ratios</i> derivados.
Medidas operativas empleadas	Calidad, entregas y reclamos, bajos precios de compra.
Medidas subjetivas empleadas	Satisfacción de clientes, proveedores y empleados.
Razón principal del éxito o fracaso	Capacidad de reacción ante cambios imprevistos. Reputación (nombre de la empresa y del socio-gerente).
Función de los sistemas de control de gestión	Sirven para confirmar las sospechas e intuiciones respecto al negocio y su viabilidad.
Otros factores	Buena relación con el personal. Poseer un contador que reaccione a los cambios impositivos. Foco estratégico en un nicho poco atractivo para las más grandes empresas.

mite afirmar que un buen sistema de control de gestión trabaja como un mecanismo de apoyo, proporcionando transparencia entre el equipo directivo y los socios, que provee la información adecuada para reducir la incertidumbre percibida. Sin embargo, se sugiere que los sistemas de control de gestión en economías emergentes pueden contribuir al fracaso si solo se usan como dispositivos para controlar que desatienden cualquier papel de coordinación de esos mecanismos, tal como se ha documentado tanto en economías emergentes (Kattan *et al.*, 2007), como en otros países de economías centrales de Estados Unidos (Davila y Foster, 2005) o Europa, particularmente en Porporato (2009) al describir el caso de FicoCipa S. A.

4.2.2. Factores que afectan el uso de sistemas de control de gestión

Ahora solo resta explorar cuáles son los factores que inciden en el uso de los sistemas de control de gestión, tratando de ver qué patrones afectan su propósito de uso. Los datos sugieren una conexión entre los sistemas de control de gestión y las fuentes de incertidumbre. El uso del sistema de control de gestión está condicionado por varios factores, siendo el conocimiento del proceso productivo, del mercado (clientes) y la

política económica, claves para las industrias de Córdoba. Sin embargo, parece existir una diferencia entre dos fuentes de incertidumbre identificadas como más importantes: que sean o no controlables o afectados por las decisiones gerenciales (*véase cuadro 5*). Los gerentes entrevistados explican que los vaivenes del mercado local no pueden ser afectados con sus decisiones por lo que se perciben como fuera de control y no se tratan de controlar. Por otra parte, la incertidumbre generada por el producto o proceso productivo, llamada en general, la complejidad de la tarea, se percibe como controlable por las acciones que toman en la organización, por tanto esa incertidumbre puede ser reducida con conocimiento o más información.

Las relaciones entre variables se presentan en la figura 2 que muestra cómo el modelo general de la teoría de la contingencia se adapta a este estudio exploratorio. Se observa que en empresas medianas en economías emergentes, los sistemas de control de gestión reducen la incertidumbre relacionada con los procesos y productos manufacturados, porque la referida información es usada para coordinar o tomar decisiones en términos de Thompson (1967) y Galbraith (1973). La estrategia empresarial es el otro factor contingente cuya incertidumbre

CUADRO 5. Factores externos que afectan el uso de los sistemas de control de gestión.

Factor	Industrias estudiadas en Córdoba
Mercado local	El entorno económico, social y político se percibe como fuera del alcance de la gerencia de la empresa, pero que afecta significativamente su desempeño. No existe demostración empírica, pero se cree que la intuición o el olfato empresarial es lo que permite anticiparse y reaccionar a los cambios.
Tarea (tecnología)	Las industrias metalúrgicas y del calzado son bastante maduras con procesos estandarizados. Entre los objetivos alcanzables están el de reducir los tiempos, aumentar la calidad, proveer las mismas características y funcionalidad mientras se reducen costos.

Factores del entorno y organizacionales:

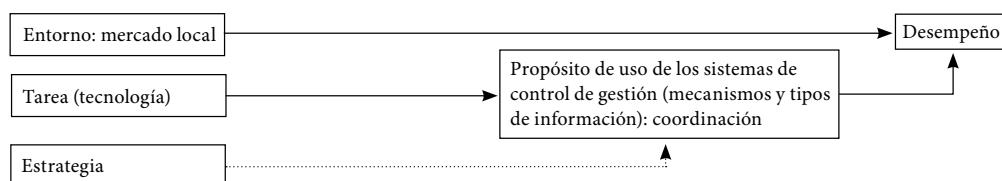


FIGURA 2. Modelo de relaciones encontradas en el estudio exploratorio de casos.

es reducida mediante el uso de la información de los sistemas de control de gestión. Los restantes factores contingentes mencionados por la literatura no parecen afectar el desempeño mediante el uso de los sistemas de control de gestión.

Se sugiere que el uso de la teoría de la contingencia es adecuada para este estudio exploratorio de casos. El modelo de relaciones se observa para dos factores, un tercer factor no es mediado por el uso de los sistemas de control de gestión pero sí afecta el desempeño organizacional, mientras que los dos restantes factores no son percibidos como relevantes para las organizaciones bajo estudio. La característica del propósito de uso también es adecuada ya que en organizaciones medianas donde no se separa el agente del principal (Williamson, 1985), los sistemas de control de gestión se usan para tomar decisiones o coordinar, no existiendo la necesidad de proteger sus activos. En los tres casos analizados solo se observó una situación donde los sistemas de control de gestión se empleaban para controlar (Aceros S. A., negocio logístico, uso del cuadro de mando integral) y de las entrevistas surge la idea de que es una línea de negocio que no goza de buena imagen dentro de la organización y que no tiene buenas perspectivas de futuro.

4.3. Resultados generales del estudio de casos y relaciones con estudios previos

Se sugiere, a la luz de estudios previos (Kattan *et al.*, 2007; Porporato, 2009) que un buen sistema de control de gestión contribuye al éxito

pero no puede prevenir el fracaso. Los sistemas de control de gestión contribuyen al éxito si son diseñados para controlar y coordinar. Contrariamente, los sistemas de control de gestión contribuyen al fracaso si son implementados sin contar con la confianza entre los socios y si solo se enfocan en proporcionar datos para propósitos de control (controles posteriores a la ejecución); en semejante contexto, los sistemas de control de gestión son inútiles porque ni los gerentes ni los socios los utilizarán para tomar decisiones y siempre buscarán otras fuentes de información, aumentando así el nivel de desconfianza (*véase figura 3*) tal como se observó en el cuadro de mando del negocio logístico de Aceros S. A.

La influencia de los sistemas de control de gestión en el desempeño se puede describir como un ciclo reforzado por la confianza. Si los mecanismos de control proporcionan información que se utiliza para reducir la incertidumbre, la administración transparente y el libre acceso a la información, aumenta la confianza entre todas las partes implicadas, creando un círculo virtuoso que lleva al buen desempeño o éxito de la empresa. Por otro lado, si los mecanismos de control de gestión proporcionan información que se utiliza para controlar, la constante evaluación de decisiones disminuye la confianza entre todas las partes implicadas, creando un círculo vicioso que lleva al fracaso de la empresa. Desde esta perspectiva, el uso principal de los sistemas de control de gestión, deberá ser el de proporcionar transparencia y un registro claro de las actividades realizadas

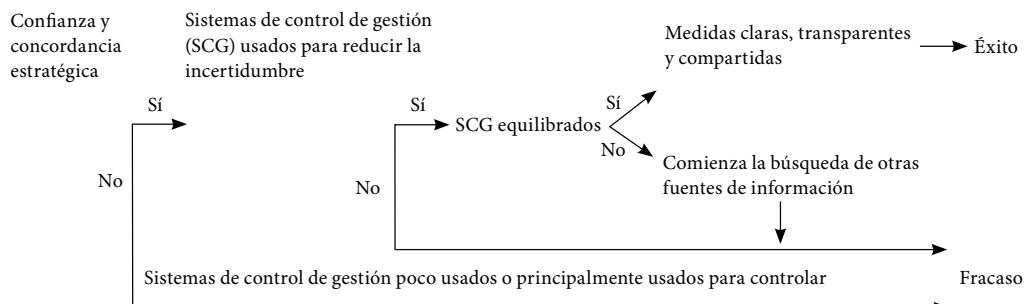


FIGURA 3. El ciclo de factores que afectan al desempeño organizacional.

Fuente: elaboración propia.

y decisiones tomadas como base de la toma de decisiones futuras.

5. Conclusión

Este trabajo buscaba indagar el papel que cumplen los sistemas de control de gestión en el desempeño de las organizaciones en economías emergentes. Numerosos estudios sostienen que el impacto de los sistemas de la contabilidad de gestión en los resultados o desempeño de las empresas es muy importante, pero aún no hay convergencia en la explicación de si el impacto es positivo o negativo. Aquí se estudió el impacto en el desempeño organizacional que tiene el propósito de uso que diferencia los mecanismos de la contabilidad gerencial (para coordinar entre agentes y principales o por el principal para controlar al agente), es decir, de acuerdo a la diáada conflictiva documentada en contabilidad: control versus coordinación (Demski *et al.*, 2002).

El marco conceptual se construyó basándose en dos teorías. La teoría de la contingencia, muy adecuada para modelizar estudios exploratorios, nos permitió elaborar un modelo de relaciones entre variables independientes y dependientes explicadas por una variable mediadora (Baron y Kenny, 1986). La variable dependiente escogida es el desempeño organizacional (Geringer y Hebert, 1991), las variables independientes son factores contingentes tales como el entorno y tarea (Chenhall, 2003, 2007). El propósito de uso de los sistemas de control de gestión varía entre control y coordinación, tal como lo discute la teoría de costos de transacción. Se sugiere que el propósito de uso, principalmente para coordinar es una variable mediadora solo para los factores contingentes identificados como tarea/ tecnología y estrategia.

Las conclusiones son de naturaleza parcial porque se emplea un modelo contingente para comprobar las relaciones existentes entre factores y el propósito de uso de los sistemas de control. Un uso apropiado de los sistemas de control de gestión implica en entornos turbulentos, un uso más orientado a coordinar que a controlar lo que a su vez impacta positivamente en el desempeño de la organización. Estos resultados son concordantes con Kattan *et al.*

(2007) quienes encontraron que una pequeña empresa en Palestina tenía sistemas de gestión más mecánicos cuando la situación era estable, pero más orgánicos cuando la incertidumbre era mayor. Los resultados obtenidos son consistentes con una buena parte de la literatura que explica que los sistemas de control de gestión se utilizan para reducir la incertidumbre generada por factores externos así como para dar transparencia a las operaciones y a las decisiones del equipo directivo.

Los resultados son concordantes con la literatura existente que sostiene que la contabilidad de gestión ayuda a reducir la incertidumbre cuando los factores que la generan pueden ser afectados por las decisiones gerenciales (Kattan *et al.*, 2007; Porporato, 2009). En entornos turbulentos este trabajo sugiere: 1) que el uso de la información de los sistemas de control de gestión mejoran el desempeño y es completamente independiente de factores externos no controlables por la gerencia (entorno económico, social y político) y 2) en función de los datos levantados, que si el sistema de control de gestión se usa para controlar el desempeño *a posteriori*, las personas actuarán defensivamente frente a la información, tratando de justificar sus decisiones pasadas y evitando compartir información actual o datos muy detallados por temor a que en el futuro dicha información sea empleada para juzgar y sancionar sus decisiones. Por el contrario, si el sistema de control de gestión se usa para coordinar las decisiones actuales de la organización, se observa un entorno relajado en donde la mayoría de las personas comparten información y datos tanto financieros como no financieros porque el objetivo es mejorar el desempeño organizacional y no protegerse de futuros juicios de valor sobre las decisiones tomadas.

Complementariamente los resultados revelan que la controlabilidad de factores contingentes como la volatilidad del entorno local o la tarea afectan el uso de los sistemas de control de gestión. Así, la información oportuna sobre los factores que se perciben como controlables logra reducir la incertidumbre mediante los sistemas de control de gestión para coordinar. Se observa una clara asociación entre un factor percibido como manejable y el uso de los siste-

mas de control de gestión con fines de coordinación para reducir la incertidumbre (Galbraith, 1973). Este trabajo identifica el impacto en el desempeño de las organizaciones en entornos de alta incertidumbre de los mecanismos de control según su propósito de uso (coordinar o controlar).

A pesar del intento de este trabajo, son muchas las cuestiones no resueltas, principalmente porque el tamaño de las muestra afecta la robustez de los resultados. El cuestionario desarrollado y adaptado para capturar el impacto de los sistemas de control de gestión parece ser robusto y puede ser usado en investigaciones futuras. Es evidente que en estudios futuros se tienen que definir claramente ciertos conceptos teóricos, desarrollar modelos y probarlos empíricamente mediante encuestas para ser capaces de rechazar o no, la idea de que los sistemas de control de gestión usados principalmente para coordinar mejoran el desempeño de organizaciones medianas en economías emergentes (entorno turbulento).

Marcela Porporato

Es doctora en Dirección de Empresas por el IESE, Universidad de Navarra, España. Doctora en Ciencias Económicas por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina. Magíster en Contabilidad por Suffolk University, Estados Unidos. Licenciada en Administración y Contaduría Pública por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina. Actualmente es profesora asociada en contabilidad de York University, Canadá. Su área de interés es la contabilidad de gestión a nivel internacional. El tema central que investiga son los sistemas de control de gestión que se diseñan e implementan en entornos turbulentos, ya sea en nuevas formas organizativas como *joint ventures* o en economías emergentes.

Norberto García

Es doctor y licenciado en Economía por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina; actualmente es profesor consultor en la misma universidad, profesor del Doctorado y director del Proyecto de Investigación Contable de la Facultad de Ciencias Económicas. Es así mismo, profesor de la Universidad Blas Pascal. Sus áreas

de interés en investigación son principalmente la adaptación y aplicabilidad de las normas internacionales en contextos regionales; contabilidad gubernamental y para organizaciones sin fines de lucro y cuestionamiento de los conceptos fundamentales que sustentan el marco conceptual de la contabilidad financiera en distintos entornos.

Referencias

- Baron, R., & Kenny, D. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical consideration. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Boateng, A., & Glaister, K. (2002). Performance of international joint ventures: Evidence for West Africa. *International Business Review*, 11(5), 523-541.
- Butler, R., Price, D., & Pike, R. (1998). Organizing for innovation: Loose or tight control? *Long Range Planning*, 31(5), 775-783.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 127-168.
- Chenhall, R. (2007). Theorising contingencies in management control systems research. En C. Chapman, A. Hopwood, M. Shields (Eds.). *Handbook of Management Accounting Research* (pp. 163-205). Oxford, U. K.: Elsevier.
- Davila, A. (2000). An empirical examination of management control systems. Design in New Product Development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383-409.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068.
- Demski, J., Fellingham, J., Ijiri, Y., Sunder, S., Glover, J., & Jinghong Liang, P. (2002). Some thoughts on the intellectual foundations of accounting. *Accounting Horizons*, 16(2), 157-169.
- Denison, D., & Mishra, A. (1995). Toward a theory of organizational culture and effectiveness. *Organization Science*, 6, 204-224.

- Detert, J., Schroeder, R., & Mauriel, J. (2000). A framework for linking culture and improvement initiatives in organizations. *Academy of Management Review*, 25(4), 850-862.
- Dewar, R., & Hage, J. (1978). Size, technology, complexity, and structural differentiation: Toward a theoretical synthesis. *Administrative Science Quarterly*, 23, 111-136.
- Drazin, R., & Van de Ven, A. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30, 514-539.
- Dyer, W., & Wilkins, A. (1991). Better stories, not better constructs, to generate better theory: A rejoinder to Eisenhardt. *Academy of Management Review*, 16(3), 613-619.
- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. Reading, Mass: Addison-Wesley.
- Geringer, M., & Hebert, L. (1989). Control and performance of international joint ventures. *Journal of International Business Studies*, Summer, 235-254.
- Geringer, M., & Hebert, L. (1991). Measuring performance of international joint ventures. *Journal of International Business Studies*, 2nd Quarter, 249-263.
- Gresov, C. (1989). Exploring fit and misfit with multiple contingencies. *Administrative Science Quarterly*, 34, 431-452.
- Groot, T. (2008). Book review: Handbook of Management Accounting Research. *The Accounting Review*, 83(4), 1147-1152.
- Gupta, P., Dirsmith M., & Fogarty, T. (1994). Coordination and control in a government agency: Contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. *Administrative Science Quarterly*, 39(2), 264-285.
- Heck, R., & Marcoulides, G. (1996). School culture and performance: Testing the invariance of an organizational model. *School Effectiveness and School Improvement*, 7(1), 76-95.
- Hofstede, G. (1967). *The game of budget control*. Londres: Tavistock.
- Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D., & Sanders, G. (1990). Measuring organizational cultures: A quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, 35, 286-316.
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2008). Management accounting in less developed countries: What we know and need to know. Research Seminar Series School of Account- ing and Commercial Law. Wellington: University of Wellington, 7 de Marzo.
- Kattan, F., Pike, R., & Tayles, M. (2007). Reliance of management accounting under environmental uncertainty: The case of Palestine. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(3), 227-249.
- Lecraw, D. (1984). Bargaining power, ownership, and profitability of transnational corporations in developing countries. *Journal of International Business Studies*, 15(1), 27-43.
- Lipe, M., & Salterio, S. (2000). The judgmental effects or the balanced scorecard's informations organization and diversity. *The Accounting Review*, 75(3), 283-298.
- Mjoen, H., & Tallman, S. (1997). Control and performance in international joint ventures. *Organization Science*, 8(3), 257-274.
- Perrott, B. (2008). Managing Strategy in turbulent environments. *Journal of General Management*, 33(3), 21-30.
- Porporato, M. (2009). Timing and drivers of management control systems in joint ventures: The effect on JV survival. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 6(4), 247-274.
- Porporato, M. (2010). Balanced scorecard design preferences according to subjects expertise and purpose of use. *International Journal of Behavioral Accounting and Finance*, 1(3), 182-206. Special issue on Behavioral Accounting.
- Pothukuchi, V., Damancour, F., Choi, J., Chen, C., & Park, S. (2002). National and organizational culture differences and international joint venture performance. *Journal of International Business Studies*, 33(2), 243-266.
- Putnam, L., & Poole, M. (1987). Conflict and negotiation. En F. Jablin, L. Putnam, K. Roberts, L. Porter, *Handbook of Organizational Communication* (pp. 549-599). Newbury Park, CA: Sage.
- Quinn, B., & Rohrbaugh, J. (1983). A spatial model of effectiveness criteria: Towards a competing values approach to organizational analysis. *Management Science*, 29, 363-377.
- Ramaswamy, K., Gomes, L., & Veliyath, R. (1998). The performance correlates of ownership control: A Study of U.S. and European MNE joint ventures in India. *International Business Review*, 7(4), 423-441.
- Reynolds, P. (1986). Organizational culture as related to industry, position, and performance: A prelimi-

- nary report. *Journal of Management Studies*, 23, 333-345.
- Simon, H., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., & Tyndall, G. (1954). Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department. Reprint. Houston: Scholar's Book Company.
- Smart, J., & Hamm, R. (1993). Organizational culture and effectiveness in two-year colleges. *Research in Higher Education*, 34, 95-106.
- Smart, J., & St John, E. (1996). Organizational culture and effectiveness in higher education: A test of the "culture type" and "strong culture" hypotheses. *Educational Evaluation and Policy Analysis*, 18, 219-24.
- Thompson, J. (1967). Organizations in action. Nueva York: McGraw-Hill.
- Van de Ven, A., & Delbecq, A. (1974). A task contingent model of work-unit structure. *Administrative Science Quarterly*, 19, 183-197.
- Van de Ven, A. (1976). A framework for organization assessment. *Academy of Management Review*, 1, 64-78.
- Van de Ven, A., Delbecq, A., & Koenig, R. Jr. (1976). Determinants of coordination modes within organizations. *American Sociological Review*, 41, 322-338.
- Whitley, R. (1999). Firms, institutions and management control: The comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 507-51.
- Williamson, O. (1985). *The economic institutions of capitalism*. Nueva York: Free Press.
- Wolcott, H. (1990). *Writing up qualitative research*. Qualitative Research: Methods Series, 20. Newbury Park, CA.: Sage.
- Yin, R. (1994). *Case study research - Design and methods* (2nd Ed., Vol. 5). Applied Social Research Methods Series. Newbury Park, CA.: Sage.

RECEPCIÓN DEL ARTÍCULO: 17/06/2009

ENVÍO EVALUACIÓN A AUTORES: 12/05/2010

RECEPCIÓN CORRECCIONES: 14/05/2010

ACEPTACIÓN ARTÍCULO: 28/09/2010