

SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN Y DESEMPEÑO ORGANIZACIONAL: UNA REVISIÓN CONCEPTUAL

XIX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA

Área de investigación: Teoría de la administración

Jorge Andrés Salgado Castillo
Universidad Militar Nueva Granada
jorge.salgado@unimilitar.edu.co

Laura Tatiana Calderón Pinzón
Universidad Militar Nueva Granada
laura.calderon@unimilitar.edu.co

*La presente ponencia es producto del proyecto de investigación: "Influencia de los sistemas de control de gestión sobre el desempeño organizacional: caso empresas industriales del grupo social y empresarial de la defensa (GSED). Código del proyecto: ECO-1487. Financiado por la vicerrectoría de investigaciones de la Universidad Militar Nueva Granada (Colombia), vigencia 2014. (Por favor colocar esto en la ponencia completa si es aceptada para publicación)



Octubre 8, 9 y 10 de 2014 ◆ Ciudad Universitaria ◆ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración



SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN Y DESEMPEÑO ORGANIZACIONAL: UNA REVISIÓN CONCEPTUAL

1. Resumen

Los sistemas de control de gestión se relacionan de manera directa con el desempeño organizacional e impactan sobre la estrategia empresarial, teniendo la intencionalidad de lograr su cumplimiento, pretendiendo así un desempeño deseado. El presente texto presenta una revisión de los conceptos de control, control de gestión, sistemas de control de gestión y desempeño organizacional. El aporte del texto reside en la novedad de plasmar los marcos referenciales y mostrarlos de manera integral, de acuerdo a la literatura en control de gestión. Se pretende brindar elementos de comprensión con respecto a los sistemas de control de gestión y el desempeño organizacional, pudiendo ser el primer paso para plantear elementos que puedan ser estudiados y corroborados con evidencia empírica.

Palabras clave: control de gestión, desempeño organizacional, factores clave, sistemas.



SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN Y DESEMPEÑO ORGANIZACIONAL: UNA REVISIÓN CONCEPTUAL

2. Introducción

Los cambios en los entornos económicos y sociales cada vez más dinámicos, proponen algunos retos a la gestión de las organizaciones, en la medida que deben adaptarse a ciertos factores que llegan a afectar su actividad productiva (Otley, 2003). El cambiante medio ambiente de los negocios ha provocado cambios en las estructuras organizacionales y procesos de negocios, así también, se ha puesto interés en los cambios en los sistemas de control de gestión y en los cambios en el desarrollo de la gestión (Khanti, 2007). Así mismo, las empresas se ajustan a las condiciones, haciendo cambios en su planeación estratégica. La estrategia plasma todos los objetivos y planes de la organización, dicha estrategia requiere sistemas integrados de control que aseguren su cumplimiento, los resultados finales (desempeño) se comparan con lo planeado, a fin de evaluar las actividades llevadas a cabo en la organización para el logro de los objetivos organizacionales.

El presente texto revisa dos conceptos importantes en la gestión de las organizaciones: los sistemas de control de gestión y el desempeño organizacional. Para este propósito se revisaron los referentes principales en control de gestión (Anthony y Govindarajan ,2007; Simons, 1995; Merchant & Van der Stede, 2007; Otley, 1999; Ferreira y Otley, 2009). La revisión satisface el objetivo de mostrar los elementos conceptuales principales de los sistemas de control de gestión y del desempeño organizacional. Fruto de la presente revisión, se pueden plantear elementos que puedan ser aplicados en trabajos posteriores.

El presente texto se compone de dos partes fundamentales que esbozan los conceptos principales de los sistemas de control de gestión y el desempeño organizacional, de manera particular se exploran los conceptos de control, control de gestión, sistemas de control de gestión, mostrando sus marcos y referentes principales. En el desempeño organizacional se pone especial énfasis en la gestión del desempeño organizacional, los sistemas de gestión del desempeño, los sistemas de medición del desempeño, las medidas de desempeño y las variables clave de desempeño. Al final del texto se destaca el marco de trabajo de Ferreira y Otley, (2009) como marco integrador de los dos conceptos macro antes citados.

3. Control y control de gestión

La palabra control aparece con frecuencia en la literatura sobre gestión. Cuando el control se describe como una función de la gestión, los autores están refiriéndose a las cosas que hacen los gerentes para asegurar que sus organizaciones tengan un buen desempeño (Merchant & Otley, 2007). La función administrativa se define con los componentes: previsión, organización, dirección, coordinación y control (Fayol, 1961). Es así que muchos autores definen el control como la última función de la administración (Kanthi, 2007). De acuerdo a la visión clásica, el control *consiste en comprobar si todo ocurre conforme al programa adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos, tiene por objeto señalar las faltas y los errores a fin de que se pueda reparar y evitar su repetición.* (Fayol, 1961, p 263).



Desde la cibernética y la teoría de sistemas, el control se define como la elección de las entradas de un sistema con el objetivo de que el estado o salidas cambien de alguna forma deseada, también se define como el efecto restrictivo sobre una variable, un factor influyente que pretende dirigir el comportamiento de un sistema, o el ajuste de parámetros de un sistema¹. En la literatura administrativa, el término control se utiliza a menudo en un sentido de comparación. Así pues, el control implica una comparación entre lo planeado y el desempeño actual, para identificar posibles acciones correctivas (Kanthi, 2007). El control es el proceso por el cual se dirigen un conjunto de variables para alcanzar una meta o un objetivo preconcebido (Anthony et al. 1989, citado por Kanthi 2007). Es un concepto amplio que se aplica a personas, cosas, situaciones y organizaciones, en las organizaciones, se incluyen varios procesos de planeación y control.

Chua (1989) identifica tres dimensiones del concepto de control: como un modo de dirección o regulación, el cual es coherente con el significado de la cibernética clásica; como un modo de dominación de uno o más personas o grupos de personas sobre otras personas o grupos, lo cual tiene una connotación sociológica y política; y como un proceso de control de gestión y poder.

Se asume que el control es necesario para mantener las cosas por el camino deseado en las organizaciones. El control se utiliza como un medio para asegurar que los participantes harán lo que la organización quiere hacer y que no harán lo que la organización no quiere hacer. (Kanthi, 2007, p. 3). En las organizaciones el control se puede lograr de varias maneras, se puede ejercer vigilancia directa con sistemas de retroalimentación, hasta controles de tipo social y cultural. Existen muchas maneras de darle connotación al término “control”, la terminología puede ser confusa si no se define precisamente.

La ausencia de un control adecuado puede tener consecuencias perjudiciales para la organización. Algunos problemas que se pueden presentar por el inadecuado control son productos defectuosos, insatisfacción de clientes y trabajadores, insuficiencia para competir en el mercado, y escasa coordinación dentro de los niveles jerárquicos de la organización. Por el contrario, mucho control puede ser perjudicial para el eficiente y eficaz desempeño organizacional. El control estricto puede reducir la flexibilidad e innovación en la organización, se pueden incrementar los costos operacionales y la presión hacia los empleados. El control puede ser una actividad que no contribuya directamente a generar valor agregado. Demasiado control puede provocar consecuencias financieras y comportamientos no deseados (Simons, 1995; Kanthi, 2007).

¹ Diccionario web de sistemas y cibernética, disponible en: <http://pespmc1.vub.ac.be/ASC/indexASC.html#C>



El control de gestión es el proceso por el cual los administradores influyen en otros miembros de la organización para implantar las estrategias de ésta (Anthony & Govindarajan, 2007, p 6). Se afirma que los sistemas de control de gestión tienen que concordar con la estrategia, lo anterior puede indicar que se establece la estrategia primero a través de un proceso formal y racional, y luego ésta dicta el diseño de los sistemas de gestión de la empresa. Otro punto de vista es que las estrategias surgen por experimentación, en este punto se observa un papel influyente de los sistemas de gestión de la empresa (Anthony & Govindarajan, 2007). Los sistemas de control de gestión se relacionan así con la estrategia, con su diseño, implementación y con los procesos que retroalimentan y dictan las acciones necesarias de mejora. Los controles de gestión y sus esquemas aplicados son herramientas que tienen los administradores para implantar las estrategias esperadas. Así pues, la función principal del control de gestión es asegurar la ejecución de las estrategias escogidas.

Los sistemas de control de gestión son rutinas y procedimientos formales basados en información que los gerentes usan para mantener y alterar patrones en las actividades de la organización. Las rutinas y procedimientos formales son los planes, presupuestos y sistemas de monitoreo de mercados, entre otros. Los sistemas de control de gestión son sistemas basados en información que se utilizan para varios propósitos: para buscar nuevas oportunidades, para comunicar planes y objetivos, para monitorear o hacer seguimiento a planes y objetivos, y para informarse o mantener informado a otros del desempeño (Simons, 1995).

4. Sistemas de control de gestión (SCG) – marcos y referentes

El control de gestión incluye todos los dispositivos o sistemas establecidos para asegurar que los comportamientos y decisiones de los empleados sean coherentes con los objetivos y estrategias de la organización, los sistemas establecidos se denominan comúnmente como sistemas de control de gestión (SCG). Diseñados de manera adecuada, los SCG influyen en el comportamiento de los empleados, incrementando la probabilidad de logro de las metas en la organización. Entonces, la función primaria del control de gestión es influir en el comportamiento y dirigirlos por los caminos deseables, el beneficio del control de gestión es incrementar la probabilidad de lograr las metas de la organización (Merchant & Van der Stede, 2007).

En una primera aproximación Anthony (1986) propone un esquema para los sistemas de planeación y control, estructurado en los conceptos de planeamiento estratégico, control administrativo y control operacional. El planeamiento estratégico, como el proceso de decisión acerca de los objetivos de la organización, de los recursos empleados para lograrlos y las políticas que rigen la adquisición, utilización y distribución de recursos. El control administrativo, que es el proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos



organizacionales. El control operacional es el proceso que asegura que las tareas específicas se cumplan de manera eficaz y eficiente (Anthony, 1986).

Para tener una visión más amplia de los SCG, Anthony y Govindarajan (2007) postulan como sus elementos integrantes los siguientes:

- **Planeación estratégica:** Se definen las metas y las estrategias correspondientes y se desarrollan programas para ejecutar las estrategias y alcanzar las metas de manera eficaz y eficiente. El resultado de la planeación estratégica es el plan estratégico, que sirve de marco para elaborar el presupuesto.
- **Presupuestos:** son una herramienta importante de la planeación que se concreta en cifras e información, sobre todo a corto plazo y que contribuye al control de las organizaciones. En el presupuesto, se plasman las metas de ingresos, costos y gastos y de otras variables críticas de la operación.
- **Medición del desempeño:** los sistemas de medición del desempeño (SMD), también conocidos como sistemas de gestión del desempeño² (SGD), conjugan información financiera como no financiera y son un mecanismo que mejora la probabilidad de aplicar la estrategia con éxito.
- **Evaluación y recompensas:** la compensación se utiliza para motivar a las personas a comportarse de alguna manera, en relación directa con el aporte positivo a las metas de la organización, las recompensas son estímulos para satisfacer necesidades que los individuos no podrían obtener si no pertenecieran a la organización.
- **Centros de responsabilidad:** los centros de responsabilidad constituyen la estructura de un sistema de control, la asignación de responsabilidades a las unidades organizacionales debe reflejar la estrategia de ésta.
- **Precios de transferencia:** está relacionado con la descentralización en las organizaciones contemporáneas, y se reconoce como *un método para contabilizar las transferencias de bienes y servicios de un centro de utilidades a otro en compañías que realizan un volumen significativo de estas transacciones.*

El marco de trabajo de Simons (1995) coloca a la estrategia en el primer nivel como el elemento central de análisis de los sistemas de control de gestión. El segundo nivel incluye cuatro constructos que deben ser analizados y entendidos para la exitosa implementación de la estrategia: valores fundamentales, riesgos a evitar, variables críticas de desempeño e incertidumbres estratégicas. Los constructos anteriores son controlados por diferentes

² En inglés *performance management systems* (PMS)

sistemas o “palancas” con diferentes implicaciones, esas palancas son: 1) Los sistemas de creencias: utilizados para inspirar y dirigir la búsqueda de nuevas oportunidades, 2) Los sistemas de límites: utilizados para establecer límites en el comportamiento, 3) Los sistemas de control diagnóstico: utilizados para motivar, monitorear y recompensar el cumplimiento de los objetivos, y 4) Los sistemas de control interactivo: utilizados para estimular el aprendizaje organizacional y el surgimiento de nuevas ideas y estrategias. Seleccionar estas palancas y usarlas de manera apropiada es una decisión crucial para los gerentes, sus elecciones reflejan sus valores personales, muestra su opinión con respecto a sus subordinados, afecta la probabilidad de logro de los objetivos y la habilidad de la organización para adaptarse y prosperar (Simons, 1995).

Merchant & Van der Stede (2007) plantean como formas o tipos de control, los denominados controles de resultados, controles de la acción, controles personales y culturales. Los controles de la acción implican asegurar que los empleados realizan (o no realizan) determinadas acciones que contribuyen al buen desempeño (o son nocivas) para la organización. Aunque los controles de la acción son comúnmente usados en las organizaciones, no son efectivos en toda situación, estos son factibles sólo cuando los gerentes saben que acciones son deseables o indeseables, y a su vez tienen la capacidad de asegurar que acciones deseables deben ocurrir o que acciones no deseables no deben ocurrir.

Los controles de la acción pueden tomar diferentes formas (como restricciones de comportamiento, revisiones previas a la acción, rendición de cuentas, entre otras). Los controles personales están diseñados para que sea más probable que los empleados realicen las actividades o tareas deseadas de manera satisfactoria por su propia cuenta, en este punto cuentan factores tales como la experiencia, la honestidad y el trabajo duro. Algunos métodos de implementación de controles personales son la selección y asignación de personal, la formación del personal y la asignación de los recursos necesarios para el cumplimiento de las actividades. Los controles culturales existen para dar forma a las normas de comportamiento de la organización y para alentar a los empleados a monitorear e influir en el comportamiento de los otros. Los códigos de conducta y las recompensas grupales son los métodos más importantes de configuración cultural, y por lo tanto de efectuar controles culturales (Merchant & Van der Stede, 2007). Los SCG utilizan estructuras, herramientas, procedimientos formales e informales que influyen en el mantenimiento o modificación de patrones en las actividades que se desarrollan en la empresa (Simons, 1990).



5. Gestión del desempeño organizacional.

La gestión del desempeño³ pretende el logro de los mejores resultados para la organización y el aprovechamiento de los recursos de la misma, de manera que el resultado se logre de manera efectiva. La visión hacia el desempeño crea una visión compartida de lo que se debe lograr, de manera tal que se aumente la probabilidad de que los objetivos se cumplirán (Wagnerova, 2011, citado por Striteska, 2012). La gestión del desempeño es un enfoque estratégico para la gestión, *proporciona a gerentes, empleados y partes interesadas a diferentes niveles, los instrumentos necesarios para planificar con regularidad, supervisar continuamente, medir y revisar el desempeño de una organización periódicamente.* (Striteska, 2012. p. 1004).

Los sistemas de gestión del desempeño⁴ (SGD) se consideran como mecanismos, procesos, sistemas y estructuras que utilizan las organizaciones para controlar los objetivos clave y las metas planeadas por la administración, estos mecanismos ayudan al proceso de implementación de la estrategia y la gestión a través de la planificación, análisis, medición y control, impulsando de esta manera factores como la motivación, la gestión amplia del rendimiento, el aprendizaje organizacional y el cambio (Ferreira & Otley, 2009). Para Broadbent y Laughlin (2009), el SGD es un marco de control que intenta garantizar que determinados fines sean alcanzados, y está influenciado por una racionalidad determinada. Otley (1999) identifica que el SGD es el sistema que proporciona la información que se pretende sea útil para los administradores en el desempeño de sus puestos de trabajo y para ayudar a las organizaciones a desarrollar y mantener los patrones viables de conducta.

Otley (1999) resalta que los principales componentes de un SGD son: 1) objetivos, 2) la estrategia, 3) niveles de desempeño, 4) las recompensas, y 5) los flujos de información.

Para Melnyk, et al. (2014) la gestión del desempeño proporciona aspectos clave con un enfoque crítico, útil y necesario para la efectiva y eficiente gestión de cualquier organización. Facilita el control y la retroalimentación efectiva al comparar el nivel de desempeño actual con el desempeño deseado (posiblemente planteado en un estándar o norma). Los SGD facilitan la implementación de la estrategia y colaboran con la mejora del desempeño en la organización.

La medición es la característica fundamental de los SGD, en la literatura sobre control de gestión se encuentra la denominación de sistemas de medición del desempeño (SMD). Así pues, el desempeño puede medirse por medio de indicadores o de procesos que den cuenta del avance o retroceso que tienen las organizaciones, en el logro de sus metas.

³ Además de desempeño se encuentra en la literatura la palabra rendimiento, en este trabajo se tratarán los dos conceptos como similares.

⁴ Denominados como *performance management systems* o por sus siglas PMS

Las formas de medición constituyen un elemento fundamental para dar cuenta del desempeño organizacional, a este respecto se identifica que una medida es el instrumento utilizado para cuantificar la eficiencia y la efectividad de la acción, por tanto, una medida de rendimiento es a la vez cuantificable y verificable (Melnyk, et al. 2014). Para medir son utilizados indicadores que se componen de tres elementos que los hacen más que una medida de desempeño (Melnyk, et al. 2014), el primer elemento es que es una medida de desempeño cuantifica lo que sucede, el segundo elemento es que se constituye en una norma de rendimiento que considera si el rendimiento que se obtiene es malo o bueno, esto hace que sea una herramienta para guiar a la dirección de la organización; y por último establece las consecuencias negativas de estar por debajo o por encima de las metas.

Un SMD es un sistema que consta de componentes que son medidas de desempeño individuales dentro de un modelo estructurado para medir el desempeño (Wagner, 2009, citado por Striteska, 2012. p. 1004), el SMD debe cumplir ciertos roles al interior de las organizaciones: 1) aplicación y revisión de la estrategia, 2) proporcionar la alineación estratégica, 3) medir y evaluar el desempeño, 4) monitorear el progreso y, 5) ser útil como herramienta para la comunicación interna y la motivación (Franco-Santos et al., 2007; Micheli, Manzoni, 2010; Gimbert Bisbe y Mendoza, 2010, citados por Striteska, 2012). (Melnyk et al. 2014) considera que las funciones que tiene un SMD en una organización son: 1) el establecimiento de los niveles actuales de rendimiento, 2) la comunicación de la dirección de lo que se quiere lograr, 3) influir en el comportamiento, 4) estimular la acción, identificando cuándo intervenir, 4) facilitar el aprendizaje, y 5) la aplicación de la estrategia. Franco-Santos et al. (2007) resume las definiciones dadas al respecto de las funciones de los sistemas de medición del rendimiento, dichas funciones están relacionadas con: 1) la implantación y ejecución de la estrategia, 2) enfocar la atención, y proporcionar elementos para la alineación estratégica, 3) comunicación interna del desempeño y de los objetivos prioritarios, 4) medir y evaluar el desempeño, 5) controlar el progreso y avance, 6) planificación, 7) la comunicación externa, 8) recompensas, 9) mejoramiento del desempeño, 10) gestión, 11) comentarios, 12) circuito de doble aprendizaje, 13) formulación de la estrategia; 14) *benchmarking*, 15) cumplimiento de la normativa, 16) de control, e, 17) influencia en el comportamiento.

6. Medición del desempeño

Los sistemas de control de gestión abarcan medidas de desempeño tanto financieras como no financieras. La dimensión financiera se centra en los resultados monetarios que son aportados por la contabilidad financiera en sus estados contables y otros reportes, sobre tal información se calculan indicadores como el rendimiento sobre la inversión, rentabilidades, entre otros. Sin embargo, se advierten ciertas limitaciones de la información aportada por la dimensión financiera, ya que todas las unidades organizacionales tienen objetivos que no son



financieros⁵, tales como la calidad de productos y servicios, participación en el mercado, satisfacción de los clientes, entrega a tiempo, satisfacción laboral, entre otros (Anthony & Govindarajan, 2007). *Nos referimos a las medidas no financieras que apoyan la aplicación de la estrategia, como factores básicos de éxito o indicadores básicos de desempeño* (Anthony & Govindarajan, 2007, p 462).

Los indicadores que miden el desempeño organizacional, no se encuentran de manera exclusiva en la información financiera; factores como la cuota de mercado, calidad, innovación, mediciones de clientes, mediciones de empleados, entre otros, reflejan la situación de la empresa y la posibilidad de crecimiento mejor que la información registrada en la contabilidad financiera. Se ha cuestionado la pertinencia de la información financiera para tomar decisiones, Eccles (2003) afirma que si la visión de futuro de una empresa depende de un departamento de contabilidad quedará irremediamente empantanada en el pasado, así mismo Drucker (2003), refiriéndose a la información financiera y a la medición, afirma que dicha medición se debe basar en las acciones que se tomarán para enfrentar el futuro y no en una autopsia con su informe posterior de lo que ya ha ocurrido. Simons & Dávila (2003), muestran que los indicadores tradicionales para medir el desempeño como el rendimiento de la inversión, el rendimiento de los activos y el rendimiento de las ventas, entre otros, pueden ser útiles, sin embargo, ninguno está diseñado para reflejar lo bien que una empresa lleva a cabo su estrategia.

Los indicadores de desempeño otorgan la posibilidad de establecer patrones de comparación internos y externos, se compara las referencias internas de la organización con el desempeño obtenido, y el desempeño obtenido con un enfoque orientado hacia el exterior para introducir mejoras (*benchmarking*). La ventaja de la comparación externa es la identificación de prácticas óptimas (competidores y/o empresas de otros sectores), que son tomadas como ejemplos para mejorar las prácticas propias (Eccles, 2003). Los índices de referencia internos pueden ser complementados por índices externos que permiten tener una visión de la organización dentro de su entorno económico. Un sistema de información adecuado que otorgue información del entorno debe obligar a los ejecutivos a cuestionarse sobre ciertos supuestos. *Se requiere una integración sistemática de la información exterior en los procesos de toma de decisiones* (Drucker, 2003, p.1).

La necesidad de controlar la gestión y de una retroalimentación continua requiere que se midan y se elaboren evaluaciones del desempeño a nivel general y a nivel de las unidades de negocio de la organización. Depender de un solo tipo de medida de rendimiento no asegura que la estrategia se ejecute de manera exitosa (Anthony & Govindarajan, 2007), la respuesta a lo anterior, plantea utilizar medidas del desempeño financieras y no financieras, es decir asumir un enfoque múltiple de medición en diferentes áreas y niveles de la organización, una

⁵ Enfocados a hechos sucesos y procesos que pueden reflejarse posteriormente en la información financiera.



sola medición no puede controlar un sistema complejo, teniendo que ser equilibrado y concreto, ya que demasiadas mediciones críticas complican el sistema volviéndolo inmanejable e incontrolable; además la mezcla y escogencia de las medidas es clave, ya que puede existir un marco genérico en la medición del desempeño, sin embargo, no existe un indicador genérico del desempeño. Es importante que los ejecutivos tengan en cuenta no sólo las medidas financieras, que revelan los resultados de decisiones anteriores, sino también las medidas no financieras, que pueden generar indicadores de desempeño futuro (Anthony & Govindarajan, 2007).

El cuadro de mando integral (*balanced scorecard*) es un ejemplo de sistema medición del desempeño, la propuesta de este enfoque es asignar metas a las unidades de negocio y después medirlas de acuerdo a cuatro perspectivas: 1) perspectiva financiera: márgenes de utilidad, rendimiento sobre los activos, flujo de efectivo, etc. 2) perspectiva de clientes: participación de mercado, índice de satisfacción del cliente, etc. 3) perspectiva de procesos internos: retención de empleados, reducción del ciclo de producción, etc. 4) perspectiva de innovación y aprendizaje: porcentaje de ventas de productos nuevos, entre otros (Kaplan & Norton, 1996, Anthony & Govindarajan, 2007). Los indicadores balanceados de desempeño como se conoce también al *balanced scorecard* dan la posibilidad de elegir entre una mezcla de mediciones que reflejen los factores clave de determinarán el éxito de la estrategia, también muestran las relaciones causa-efecto de las medidas individuales y el impacto de las medidas no financieras sobre los resultados financieros a largo plazo, así como ofrecer una visión ampliada del estado presente de la organización (Anthony & Govindarajan, 2007).

Las medidas de desempeño no financieras se identifican como “factores básicos de éxito”, ejemplo de aquellas son las relacionadas o centradas en el cliente, tales como: el seguimiento al número de pedidos (si disminuyen, se tendrán que hacer ajustes con ayuda del *marketing*), pedidos no surtidos por falta de inventarios (indicativos de un desequilibrio entre ventas y producción), participación en el mercado (monitoreo al sector y a la posición competitiva), cuentas de clientes importantes, satisfacción del cliente (encuestas de clientes, sistemas de quejas), retención de clientes, lealtad del cliente. En los procesos internos podemos hablar de medidas tales como: utilización de la capacidad, entregas a tiempo, rotación de inventario, calidad, tiempo de ciclo (tiempo de fabricación, almacenamiento, desplazamiento e inspección).

Para identificar las variables críticas para el rendimiento correcto, es necesario analizar la estrategia prevista de la empresa y los objetivos específicos asociados con esa estrategia. Una vez que se determinan las variables críticas de rendimiento, se pueden desarrollar medidas. Una estrategia de bajo costo para un fabricante de piezas que hace hincapié en el volumen, la calidad y los productos estandarizados puede requerir medidas que se centran en la eficiencia de fabricación internos, mejora de la calidad, la cuota de mercado, y los tiempos de entrega. Por el contrario, una estrategia de innovación de producto para una compañía de



suministros médicos puede destacar medidas como el tiempo de salida al mercado y porcentaje de ingreso de nuevos productos. Con el tiempo, las estrategias pueden cambiar, lo que puede cambiar las variables críticas de rendimiento (Simons, 1995).

7. Relaciones entre sistemas de control de gestión y desempeño organizacional

El control de gestión se relaciona con la intencionalidad de mejoramiento y de desempeño positivo que tienen los directivos de la organización, el desempeño se relaciona a su vez con el cumplimiento de los objetivos y de la estrategia, ya que la calificación que se le dé al desempeño depende de si se alcanzan de manera adecuada los objetivos, dando los SCG cuenta de aquello. Dado lo anterior, los SCG colaboran en el logro de los objetivos con un rendimiento determinado, ya que aseguran y retroalimentan los factores que impulsan el desempeño. Los objetivos y las metas derivadas moldean los SCG que deberán estructurarse para poder controlar las salidas (*output*), y el rendimiento contribuye a mostrar si los SCG ayudaron a alcanzar los objetivos Otley (1980).

La meta de los sistemas de medición de desempeño, es implantar la estrategia, por lo tanto la directiva selecciona las medidas que representen mejor la estrategia de la empresa, es decir las medidas que den cuenta de los factores básicos de éxito actual y futuro, de tal modo son un mecanismo que mejora la probabilidad de que la organización ponga en marcha su estrategia con éxito (Anthony y Govindarajan, 2007). El desempeño organizacional, por tanto, no sólo está relacionado con el rendimiento financiero, sino que está relacionado también con todos aquellos factores que lo pueden afectar al interior de la organización. Por otra parte, 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 en Porporato & García, 2011).

El marco de trabajo que mejor refleja las relaciones entre sistemas de control de gestión y desempeño organizacional es el propuesto por Ferreira y Otley (2009), en este marco (ampliado) de trabajo en el cual se relacionan los sistemas de control de gestión con el desempeño organizacional, se plantean 12 cuestiones que fueron puestas a prueba en estudios de campo e ilustra cómo se puede utilizar el marco para proporcionar una visión general de los problemas de gestión del desempeño de una organización. Las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. ¿Cuál es la visión y misión de la organización y cómo se transmite a directivos y empleados?
2. ¿Cuáles son los factores clave que se cree que son fundamentales para el éxito futuro global de la organización, y cómo se ponen en conocimiento de los administradores y los empleados?

3. ¿Qué estrategias y planes de la organización se han adoptado, y cuáles son los procesos y actividades que requerirá para garantizar su éxito? ¿Cómo se generan las estrategias y planes, y cómo son comunicados a los gerentes y empleados?
4. ¿Cómo es la estructura de la organización y qué impacto tiene sobre el diseño y uso del sistema de gestión y control del rendimiento? ¿Cómo influye y cómo es influida por el proceso de implementación de la estrategia?
5. ¿Cuáles son las medidas clave de desempeño de la organización, que se derivan de sus objetivos, los factores clave de éxito, estrategias y planes? ¿De qué manera la organización evalúa y mide el éxito en el logro de ellos?
6. ¿Qué nivel de rendimiento necesita la organización para llegar al logro de cada una de las áreas definidas en la pregunta anterior, y cómo se fijan los objetivos de rendimiento adecuados para ellos?
7. ¿Qué procesos utiliza la organización para la evaluación individual, de grupo, y el desempeño organizacional? ¿Qué tan importante es la información y los controles formales e informales en estos procesos? ¿Cuáles son las consecuencias de los procesos de evaluación de desempeño utilizados?
8. ¿Qué recompensas (tanto financieras como no financieras) obtienen los gerentes y otros empleados por el logro de los objetivos de rendimiento? o, a la inversa, ¿qué sanciones van a sufrir al no alcanzarlas)?
9. ¿Qué flujos de información de retroalimentación ha ideado la organización por sí misma? ¿Qué tipo de flujos de información de retroalimentación han sido creados para vigilar el desempeño actual y el logro de la adaptación de la conducta actual? ¿Qué tipo de información *feedforward* se ha formulado para que la organización pueda aprender de su experiencia, para generar nuevas ideas y para volver a crear estrategias y planes?
10. ¿Qué uso se hace de la retroalimentación y de los flujos de información y de alimentación directa a los diversos mecanismos de control? ¿Se usan sistemas de control diagnóstico, interactivo, o una combinación de ambos?
11. ¿Cómo ha cambiado la gestión del rendimiento y el sistema de control a la luz de la dinámica de cambio de la organización y de su entorno? ¿Qué cambios se han producido en el ámbito de los sistemas de previsión o respuesta a dichos estímulos?
12. ¿Qué tan fuerte y coherente son los vínculos entre los componentes de la gestión del rendimiento y el sistema de control (como se indica por las 11 preguntas anteriores)?

Las cuestiones anteriores muestran las relaciones inherentes entre sistemas de control de gestión y desempeño organizacional, el punto de partida y punto común de cualquier relación es la estrategia, así como las prescripciones administrativas plasmadas en objetivos, planes y programas. El control que se hace de la estrategia y de la gestión empresarial se plasma a través de sistemas de control de gestión que utilizan sistemas de medición del desempeño, con medidas que aseguran y controlan factores clave de éxito.



8. Conclusiones

Existen muchas maneras de darle connotación al término “control”, la terminología puede ser confusa si no se define precisamente, sin embargo, se asume que el control es necesario para mantener las cosas por el camino deseado en las organizaciones. El control de gestión actúa como proceso que influye en los miembros de la organización para implantar estrategias. Los sistemas de control de gestión son rutinas y procedimientos formales basados en información que los gerentes usan para mantener y alterar patrones en las actividades de la organización.

Los marcos de los sistemas de control de gestión son variados y muestran una serie de conceptos que son importantes para tener elementos de comprensión sobre los aspectos de la organización que se relacionan con el seguimiento a la estrategia de la organización. En este texto se presentaron los marcos de trabajo de Anthony y Govindarajan (2007), Simons (1995), Merchant & Van der Stede (2007) y Ferreira y Otley (2009). Estos marcos han sido utilizados en trabajos de campo en el estudio de los sistemas de control de gestión.

La gestión del desempeño proporciona aspectos clave con un enfoque crítico, útil y necesario para la efectiva y eficiente gestión de cualquier organización. Facilita el control y la retroalimentación efectiva al comparar el nivel de desempeño actual con el desempeño deseado (posiblemente planteado en un estándar o norma). Los sistemas de gestión del desempeño facilitan la implementación de la estrategia y colaboran con la mejora del desempeño en la organización (Melnyk, et al., 2014). Los factores clave de éxito deben ser identificados y controlados con medidas de desempeño financieras y no financieras.

En las relaciones inherentes entre sistemas de control de gestión y desempeño organizacional, el punto de partida y punto común de cualquier relación es la estrategia, así como las prescripciones administrativas plasmadas en objetivos, planes y programas. El control que se hace de la estrategia y de la gestión empresarial se hace a través de sistemas de control de gestión que utilizan sistemas de medición del desempeño, con medidas que aseguran y controlan factores clave de éxito.

9. Referencias

- Anthony, R. (1986). *Sistemas de planeamiento y control*. Tercera edición. Ediciones Orbis. Barcelona.
- Anthony, R; Govindarajan. (2007) *Sistemas de control de gestión*. Duodécima edición. Mc Graw Hill. México.
- Anthony, R. & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de control de gestión*. Duodécima edición. Mac Graw Hill.



- Broadbent, J. & Laughlin, R. (2009) *Performance management systems: A conceptual model*. En: Management Accounting Research 20, p.p.283–295.
- Chenhall, R. H. (2003) “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*”. En: Accounting, Organizations and Society 28 (2003)127–168
- Chua, W.F., Lowe, T. and Puxty, T. (Eds) (1989), *Critical Perspectives in Management Control*, Macmillan, Basingstoke.
- Drucker, P. (2003) *La información que los directivos necesitan realmente*. Harvard Business Review. Ed. Deusto. Barcelona.
- Eccles, R. (2003) *Manifiesto sobre la medida del rendimiento*. Harvard Business Review. Ed. Deusto. Barcelona.
- Fayol, H. (1961). *Administración industrial y general*. Previsión, organización, dirección, coordinación y control. Herrero hermanos, sucesores S.A. México.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009) *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*. En: Management Accounting Research 20, pp. 263–282
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, Marr, B., Gray, D., Neely, A., 2007. *Towards a definition of a business performance measurement system*. En: International Journal of Operations & Production Management 27, 784–801
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L. & Bourne, M. (2012) *Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research*. En: Management Accounting Research 23, p.p. 79–119.
- Henri, J.F. (2006) *Organizational culture and performance measurement systems*. En: Accounting, Organizations and Society 31, p.p. 77–103
- Henri, J. & Journeault, M. (2010) *The influence of management control systems on environmental and economic performance*. En: Accounting, Organizations and Society Vol. 26. No. 9. pp. 895-915.
- Ittner, C. & Larcker, D. (1997) *The Performance Effects of Process Management Techniques*. En: Management Science, Vol. 43, No. 4, Frontier Research in Manufacturing and Logistics (Apr., 1997), pp. 522-534.



Kanthi, S.H. (2007). *A framework for management control research*. Journal of management development. Vol. 26. No. 9. pp. 895-915.

Kaplan, R; Norton, D. (1996) *Balanced scorecard*. Harvard Business School Press. Boston.
 Maley, J. & Moeller, M. (2014) *Global performance management systems: The role of trust as perceived by country managers*. En: Journal of Business Research 67. P.p. 2803–2810.

Melnyk, S., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J. & Andersen B. (2014) *Is performance measurement and management fit for the future?* En: Management Accounting Research 25. P.p. 173–186.

Merchant, K; Van der Stede, W. (2007) *Management control systems*. Performance measurement, evaluation and incentives. Second edition. Prentice Hall. Pearson. London.

Merchant, K. Otley, D (2007). *A review of the literature on control and accountability*. En: Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd. Londres.

Otley, D. T. (1980): “*Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*”. Accounting, Organizations and Society, vol. 5, n° 4, pp. 413-428.

Otley, D. (1999) *Performance management: a framework for management control systems research*. En: Management Accounting Research, 10, p.p. 363-382.

Otley D. (2012) *Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management*. Journal British Accounting Review Vol. 33. pp. 243-261

Porporato, M. & García, N. (2011) *Sistemas de control de gestión: Un estudio exploratorio de su efecto sobre el desempeño organizacional*. Academia. Revista Latinoamericana de Administración, 47, 61-77.

Rojas D, Correa A, Gutierrez F (2012). *Sistemas de control de gestión*. Ediciones de la U.

Simons, R. (1990) *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*. Accounting, organizations and Society, 15 (1), 127-143

Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.



Simons, R; Dávila, A. (2003) *¿Qué nivel tiene la rentabilidad de su gestión?* Harvard Business Review. Ed. Deusto. Barcelona.

Simons, R. (2010) *Hágale una prueba de estrés a su estrategia*. Las siete preguntas que debe plantear. Harvard business review.

Speklé, R. & Verbeeten, F. (2014) *The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance*. En: Management Accounting Research 25, p. 131–146.

Striteska, M. (2012) *Key Features of Strategic Performance Management Systems in Manufacturing Companies*, en: Procedia - Social and Behavioral Sciences 58. P.p. 1103 – 1110

Van der Stede, W., Chow, C. & Lin, T. (2006) *Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance*. En: Behavioral Research in Accounting, Volume 18, pp. 185–205.

