

Sistemas de control de gestión: un análisis teórico en torno a diferentes usos

Management control systems: a theoretical analysis of their different uses

Sandra Canale Ovando¹, Julia Cristóbal Furlani²

RESUMEN

El trabajo que se presenta se enmarca en un proyecto de investigación cuyo objetivo es identificar los sistemas de control de gestión (SCG) utilizados por empresas del área de la economía del conocimiento, con el propósito de indagar el uso que los directivos realizan de los mismos para promover estrategias de innovación y a la vez, gestionar organizaciones sustentables. La literatura sobre los SCG ha demostrado que juegan un papel importante en las organizaciones y tienen efectos positivos sobre el rendimiento a través de la información y retroalimentación que generan. Tan trascendental como su diseño es el estilo de uso que realizan de ellos los actores organizacionales. En este ensayo en primer lugar se aborda el análisis de los marcos teóricos predominantes para estudiar los usos de los SCG: por un lado, la tipología de Adler y Borys y por otro el marco de las palancas de control (LOC) de Simons. En segunda instancia se selecciona el marco LOC fundamentado en que sus bases se asientan en los niveles gerenciales y las decisiones estratégicas, que es lo que se pretende estudiar. A su vez, se relevaron investigaciones que dan cuenta del uso de este marco como motor de la innovación, un factor clave para las organizaciones que se pretende estudiar y estudios que apoyan los aportes de Simons para la gestión sustentable.

Palabras clave: innovación, marco de las palancas de control, sistemas de control de gestión, sustentabilidad.

Recepción: 19/01/2022. Aprobación: 31/05/2022.

ABSTRACT

This work is part of a research project that aims to identify the management control systems (MCS) used by companies in the knowledge-based economy, in order to investigate the use that managers make of them to promote innovation strategies and at the same time, manage sustainable organizations. Previous literature on MCS has shown that they play an important role in organizations and have positive effects on performance through the information and feedback they produce. As important as their design is the style of use that organizational actors make. In first place this essay addresses the analysis of predominant theoretical frameworks to study the use of MCS: on one hand, the Adler and Borys typology and, on the other, the Simons levers of control (LOC) framework. In second instance, the LOC framework is selected based on the fact that it's based on managerial levels and strategic decisions, which is what it is intended to study. Several investigations address the use of this framework as an engine of innovation, a key factor for the organizations to be studied, and support Simons' contributions to sustainable management.

Keywords: innovation, loc framework, management control systems, sustainability.

1 Universidad Nacional del Litoral, Facultad de Ciencias Económicas, Santa Fe, Argentina sandracanale1@gmail.com

2 Universidad Nacional del Litoral, Facultad de Ciencias Económicas, Santa Fe, Argentina jcristobal@fce.unl.edu.ar

INTRODUCCIÓN

El eje de este estudio es el vínculo entre los sistemas de control de gestión (SCG) y los estilos de uso, haciendo foco en entidades de la economía del conocimiento, debido a la trascendencia que tienen en el desarrollo de la economía de los países. Estas entidades se caracterizan por la innovación y el uso intensivo de tecnologías y el factor central de producción es el conocimiento y las ideas de las personas.³

Este artículo se vincula con un proyecto⁴ que tiene como objetivo relevar los sistemas contables de gestión utilizados por las entidades bajo análisis, con especial énfasis en la generación de información para la toma de decisiones e indagar el uso de los mismos por parte de los gestores, para evaluar si fomentan la innovación y cooperan modelando la realidad empresarial bajo un enfoque sustentable, llegando a constituir nuevas formas de actuación empresarial.

Para el desarrollo de la investigación planteada resulta necesario precisar el marco teórico que la sostiene, en tanto éste constituye la estructura que soporta la teoría de un determinado estudio y brinda sustento para definir un punto de vista específico sobre el que apoyar el análisis e interpretación de los datos, comprender conceptos, centrar la atención en las variables relevantes y generar conocimiento ya sea validando o refutando las asunciones teóricas existentes.

Son objetivos de este ensayo realizar un relevamiento y análisis bibliográfico que posibilite dar cuenta de diferentes conceptos de sistemas de control de gestión (SCG) que los estudiosos han plasmado en sus trabajos de las últimas décadas e indagar los marcos teóricos predominantes en los estudios sobre los usos de los sistemas de control de gestión, para tomar posición fundamentada sobre aquel que dará sustento al estudio planteado. Para este efecto e identificar a los principales autores en función de la cantidad de citas, se utilizaron en el motor de búsqueda en el periodo 2010 a 2020 de Scopus y Sciece Direct los términos “management control systems” y “management control systems and levers of control”.

DESARROLLO

Sistemas de Control de Gestión (SCG)

El concepto de SCG (sistemas de control de gestión) o MCS (*management control systems*) ha evolucionado en el tiempo y se han desarrollado, a partir del mismo, diferentes teorías para comprender su aplicabilidad en las organizaciones. En este apartado del trabajo se recopilan en primera medida diferentes acepciones de SCG; para luego introducirse en las teorías que hacen referencia a los distintos usos de los mismos.

Los estudios sobre SCG han demostrado que juegan un papel importante en las organizaciones (Agyemang y Broadbent, 2015; Chenhall, 2003) y tienen efectos positivos sobre el rendimiento a través de los flujos de información y retroalimentación que generan (Agyemang y Broadbent, 2015; Flamholtz, Das y Tsui, 1985; Otley, 1999; Simons, 1995).

La revisión realizada sobre la conceptualización de sistemas de control de gestión (SCG) permite

3 “Economía del conocimiento. Argentina al futuro”. Documento del Ministerio de Producción y Trabajo, presidencia de la Nación. Argentina. 2020

4 Proyecto de investigación denominado “Sistemas Integrados de Contabilidad de Gestión para la planificación y el control estratégico de organizaciones sustentables”. correspondiente a la convocatoria 2020 del programa CAI+D (Curso de Acción para la Investigación y Desarrollo) de la Universidad Nacional del Litoral.

identificar que se los ha definido de distintas maneras a lo largo del tiempo (Ferreira y Otley, 2009). La literatura clásica y tradicional se apoya en el trabajo seminal de Anthony (1965) quien define el control de gestión como “el proceso mediante el cual los gerentes aseguran que los recursos se obtengan y utilicen de manera efectiva y eficiente en el logro de los objetivos de la organización” (p. 17). Esta construcción generó una escisión entre los conceptos control de gestión, planificación estratégica y control operativo (Otley, 1999). Además, alentó una visión estrecha de estos sistemas, en particular porque derivó en una concentración en los controles formales y generalmente contables, sin situarlos en su contexto más amplio (Langfield-Smith, 1997).

Simons (1994), denomina a los SCG como “rutinas y procedimientos formales, basados en información, que los gerentes utilizan para mantener o modificar patrones en las actividades de la organización”.

Chenhall y Morris (1986), refieren al sistema integrado contable de gestión como el conjunto de prácticas de gestión que tienden a proporcionar información de múltiples características (externa-interna, financiera-cualitativa, etc.), que los directivos usan para conseguir las metas organizativas. Luego, Chenhall (2003) realiza una distinción entre los Sistemas de contabilidad de gestión y los Sistemas de control de gestión, indicando que los primeros refieren al uso sistemático de un conjunto de prácticas como la presupuestación o el cálculo de costos para lograr un objetivo, en tanto el término Sistemas de Control de Gestión es más amplio, abarca el término anterior e incluye, también, otros controles, como por ejemplo aquellos que miden el desempeño del personal o de los equipos de trabajo.

Las organizaciones pueden tener SCG similares para su gestión, por ejemplo, presupuestos, cuadros de mando, tableros de control, sistemas de gestión proyectos, etc., “no obstante, como Simons (1995a, 1995b, 2000) ha puesto de relieve, a pesar de contar con sistemas similares o casi idénticos desde el punto de vista de diseño, las empresas utilizan los sistemas de control de forma muy diversa y basándose en patrones de atención muy distintos” (Bisbe, 2006, p.180).

En ambientes complejos y competitivos las técnicas tradicionales de orden y control no resultan suficientes, en tanto la iniciativa y la creatividad de los empleados resultan trascendentales. No obstante, también es necesario conocer y controlar las operaciones corrientes. He aquí una tensión y desafío interesante al que se enfrentan quienes gestionan las organizaciones (Simons, 1995), lo que genera la necesidad de tratar de hallar un equilibrio en el control de gestión.

Así, un mismo SCG usado de formas diferentes por los miembros de la organización, con estilos de gestión diferenciados, genera impactos o resultados distintos, por lo que, concentrarse sólo en el diseño técnico de los instrumentos disponibles resulta limitado, siendo necesario también, entender los estilos de uso.

Diferentes usos del SCG

En este apartado se busca identificar bajo que sustento se desarrollan las investigaciones que abordan los usos del sistema de control de gestión. Los estudios que analizan las dimensiones relacionadas con los patrones de uso de los SCG en las últimas décadas se han basado en al menos uno de los dos marcos teóricos predominantes (Bisbe, et al): por un lado, la tipología de Adler y Borys (1996) y por el otro, el marco de palancas de control (LOC) de Simons (1995, 2000).

En el marco de Adler y Borys (1996) se distingue entre distintos tipos de formalización burocrática, dando lugar a dos sistemas diferenciados: coercitivos y habilitantes. Dentro de este marco los auto-

res de referencia entienden que las organizaciones pueden recurrir a la formalización burocrática para conseguir la generación de sistemas de control que faciliten las tareas, restringiendo la actividad de los empleados, obligándolos a esforzarse y a cumplir los procedimientos y normas especificadas (formalización coercitiva) o, por el contrario, para ayudar a los empleados a dominar sus tareas y permitirles enfrentarse directamente a las contingencias de su trabajo (formalización facilitadora o habilitante).

Esta corriente se centra en las decisiones operativas, entendiendo que lo que provoca que el sistema sea coercitivo o habilitador es la manera en que lo experimenta el personal de los rangos inferiores y medios, aunque este resultado pueda ser consecuencia de las decisiones de la alta dirección en cuanto a las características del sistema. Por su parte, el hecho de que un sistema sea habilitador o coercitivo es una elección impulsada por el diseño (Bisbe et al, 2019).

En el marco de las palancas de control (LOC), Simons (1995) reconoce variables clave a ser controladas por las organizaciones: los valores centrales, los riesgos a ser evitados, las variables críticas de rendimiento y las incertidumbres estratégicas, cada una de las cuales está controlada por un sistema o palanca cuyo uso tiene distintas consecuencias (Simons, 1995). Distingue los sistemas de creencias, de límites, de control diagnóstico y de control interactivo. Los dos primeros son utilizados para delimitar el ámbito estratégico, en tanto los sistemas de control diagnóstico e interactivo se usan para diseñar e implementar la estrategia (Bisbe, 2006).

El control diagnóstico es utilizado por los directivos con carácter excepcional, para supervisar la consecución de metas preestablecidas, detectar desviaciones y activar acciones correctivas, en tanto que el sistema interactivo es utilizado de forma frecuente y regular para implicarse personalmente en las actividades de decisión de los subordinados, señalar la conveniencia de centrarse en las incertidumbres estratégicas y fomentar el aprendizaje (Simons, 1995).

Bajo el enfoque de las palancas de control, la distinción entre diagnóstico e interactivo estudia el control desde la perspectiva de los puestos de alta dirección, se centra en las decisiones estratégicas y trata de comprender cómo las organizaciones forman, aplican y controlan las estrategias. Se hace énfasis en las formas de uso, más que en el diseño de los sistemas. En la tabla 1 se sintetizan las principales características de ambos enfoques.

Tabla 1
Características de los marcos teóricos predominantes.

Los marcos teóricos y su caracterización	Tipología de Adler y Borys (1996)	Marco de las palancas de control de Simons (1995)
Categorías utilizadas	Coercitiva/Habilitante o facilitadora	Diagnóstico/Interactivo
Perspectiva del nivel de las decisiones	Decisiones operativas	Decisiones estratégicas
Perspectiva de los actores institucionales involucrados	Puestos operativos	Altos y medios mandos
Perspectiva del diseño o uso	Centrado en el diseño	Centrado en el uso

Nota: elaboración propia en base a Adler y Borys (1996), Simons (1995), Bisbe et al (2019)

Se distingue, también, el trabajo de Bisbe et al (2019) donde mediante la revisión de veintitrés artículos investigan -con una estrategia inductiva- la posibilidad de existencia de estudios donde se utilizan ambos enfoques. Sus hallazgos arrojan formas alternativas de vinculación, que se exponen en la tabla 2.

Tabla 2.

Formas de vinculación de los marcos teóricos predominantes en las investigaciones sobre uso SCG.

Formas de conexión	Características
Coexistencia	<p>-Se utilizan los dos enfoques para estudiar y explicar dimensiones separadas de una misma situación de control amplia y compleja. -Ambos marcos teóricos se encuentran presentes, pero utilizados de forma independiente. No hay una combinación estricta.</p> <p>-Investigaciones donde se abordan situaciones de gestión complejas desde la perspectiva de diferentes actores institucionales y/o distintos focos o áreas de decisión.</p>
Inclusión	<p>-Ambos marcos teóricos se utilizan en forma conjunta realizando una reconceptualización de las categorizaciones.</p> <p>-Los estudios de estos enfoques consideran que una de las categorizaciones es de orden superior y redefinen sus categorías para que incluyan las categorías de orden inferior.</p> <p>-Las categorías de orden inferior se convierten en dimensiones de un orden superior</p>
Combinación	<p>-Uso conjunto de las categorías utilizadas por ambos marcos teóricos.</p> <p>-Investigaciones donde los dos enfoques se combinan para explicar situaciones de control de gestión influidas tanto por el diseño como por el estilo de uso.</p>

Nota: elaboración propia en base a Bisbe et al (2019)

Se observa que en la coexistencia ambos marcos teóricos mantienen su identidad, en tanto en la inclusión y combinación surgen formas híbridas, que pueden generar ambigüedades en los constructos teóricos utilizados. De este modo, en el caso que se opte por alguna de las dos últimas vinculaciones se requiere un esfuerzo intelectual para mantener la coherencia y dejar claramente explicitadas las relaciones, evitando ambigüedades que pueden entorpecer la interpretación conceptual y confusión en las variables a introducir en los estudios.

SCG En Empresas De La Economía Del Conocimiento

El trabajo que aquí se presenta se encuadra en un proyecto de investigación que busca estudiar los vínculos entre los SCG y los estilos de uso en las organizaciones comprendidas en la economía del conocimiento.

La globalización ha dado un gran impulso a estas empresas que se desarrollan en diversos campos como la tecnología y el software, la biotecnología, las finanzas, los seguros, etc. y se destacan por el aporte que realizan para el desarrollo de los países. La relevancia que han tomado las organizaciones de la economía del conocimiento en los últimos años lleva a preguntarnos sobre la utilidad de la información

contable en las mismas y por lo tanto a buscar indagar sobre los mecanismos utilizados en la gestión y en la generación de la información.

Esta relevancia ya fue puesta en evidencia hace dos décadas, en tanto en el año 2001 la revista *Accounting, Auditing and Accountability* realizó una edición especial dedicada a la economía del conocimiento. En ese momento Gurthie, Petty, Johanson expresaban que tenían como objetivo “promover en los académicos, estudiantes, políticos y profesionales de la contabilidad la concientización sobre el vínculo entre el capital intelectual y la gestión del conocimiento y promover la investigación, el debate y líneas de acción sobre esta temática; haciendo visible los posibles roles de la contabilidad en las nuevas economías” (p.370).

Más recientemente sendos artículos de investigación vuelven a poner de manifiesto la importancia de esta temática. Dumay y Gurthie (2019) retoman la edición especial mencionada anteriormente para resaltar el estudio de la contabilidad desde una perspectiva interdisciplinaria. Para estos autores la interdisciplinariedad en la investigación en contabilidad es importante porque explora a la disciplina en un contexto socioeconómico y político, propendiendo a un análisis crítico de la teoría y la práctica tradicional de la profesión contable, estableciendo la necesidad de poner en agenda nuevas alternativas como el capital intelectual, la contabilidad de los intangibles y la gestión de la economía del conocimiento.

Las organizaciones objeto de estudio se identifican porque la innovación, el uso intensivo de tecnologías y el conocimiento y las ideas de las personas son factores clave en su producción. Es así como se observa la necesidad de indagar, no solo acerca del uso de las herramientas de sistemas de control de gestión que este tipo de empresas realizan, si no también las relaciones entre los SCG y la innovación.

En este contexto Lill, Wald y Munk (2021) desarrollan una importante revisión bibliográfica relacionando los SCG con la innovación; tomando como referencia diferentes factores que impactan en el diseño del SCG expresando, además, que en numerosas investigaciones la teoría de las palancas de control se constituye como un concepto apropiado para analizar los SCG en actividades de innovación.

Silva Barros y Costa Ferreira (2021) expresan que el control de gestión en las empresas innovadoras es una cuestión compleja, y requieren el uso de una variedad de sistemas y estilos de control, destacando que el estudio de paquetes de control es un área que requiere de mayores exploraciones, lo que motiva a profundizar las investigaciones en las organizaciones de la economía del conocimiento para indagar cómo se relacionan e interactúan los distintos sistemas.

Finalmente, Dana et al, (2020) en su estudio proponen un interrogante muy ambicioso, pretendiendo relacionar varios de los conceptos mencionados en los apartados anteriores. ¿De qué manera las herramientas de SCG (como tableros de control, sistemas de costos, contabilidad del capital intelectual) pueden ser consideradas y usadas en el desarrollo de procesos de gestión de la innovación para lograr desempeños organizacionales sustentables?

Es de nuestro interés profundizar los interrogantes que surgen de estos estudios y confrontar las temáticas antes desarrolladas con la investigación empírica en empresas de la región de la zona de influencia de las autoras.

Selección Del Marco Teórico A Utilizar En La Investigación

El marco teórico seleccionado para llevar a cabo la investigación es el de las palancas de control (LOC), donde Simons (1995) aborda el equilibrio entre la innovación y el control.

Se basa en la interacción de cuatro sistemas de control: el uso interactivo y de diagnóstico de los controles (en su mayoría basados en medidas de rendimiento), el sistema de valores (creencias estratégicas) y las normas de conducta de una organización (límites estratégicos). Simons (1994) postula que estos cuatro tipos en los que pueden clasificarse los sistemas de control de gestión deben ser comprendidos por las organizaciones para el desarrollo exitoso de sus estrategias de negocio.

Los valores son controlados por el sistema de creencias, que guía el proceso creativo de explorar nuevas oportunidades e inculca creencias ampliamente compartidas. Los riesgos evitables son controlados por el sistema de límites, que juega el papel limitante de circunscribir el dominio donde la empresa busca nuevas oportunidades. Las variables críticas de desempeño son controladas por los sistemas de control diagnóstico, cuya función es monitorear, evaluar y recompensar los logros en áreas clave de desempeño. Las incertidumbres estratégicas son controladas por el sistema de control interactivo, cuyo rol es fomentar el aprendizaje organizacional y el proceso de desarrollo de nuevas ideas y estrategias (Simons, 1995).

Esta clasificación, ha sido relacionada por Simons con el desarrollo e implantación de estrategias de negocio y se ha utilizado este marco teórico para analizar si actúa como motor de la innovación. A continuación, se recuperan sendos trabajos que profundizan y dan cuenta de esta relación. En primer lugar, se identifica la existencia de un cuerpo de estudios cuyos resultados arrojan que un uso generalizado de SCG formales retrasa o no colabora en los procesos de innovación, observando a estos sistemas como limitantes para la creatividad, entre ellos Abernethy y Stoelwinder, 1991; Damampour, 1991; Amabile, 1998; Miles y Snow, 1978; Ouchi, 1977. Sin embargo, siguiendo a Bedfor (2015) se destaca que estudios más recientes consideran que un uso interactivo puede colaborar en los procesos de innovación.

En este último sentido, Bisbe and Otley (2004) desarrollan una investigación focalizando en la innovación de productos y el uso interactivo de los SCG. En su trabajo expresan que el marco LOC brinda el sustento para explicar los resultados contradictorios en las investigaciones que analizan el vínculo entre SCG e innovación, postulando que aquellos estudios que arrojan como resultado que los sistemas de control formales limitan o retrasan la innovación son parciales, en tanto se basan sólo en el uso diagnóstico de los mismos.

Un aporte interesante de este trabajo es la identificación de ambigüedades en el modelo de Simons, señalando que no se precisa si la relación entre los controles interactivos e innovación es mediadora o moderadora, puesto que no es lo mismo analizar si el uso interactivo fomenta la innovación o si provoca que las empresas innovadoras mejoren su rendimiento. Definir el tipo de relación es fundamental, en tanto las variables a involucrar en el análisis son muy diferentes. Plantearon diferentes hipótesis que contrastaron mediante la aplicación de encuestas a empresas medianas y grandes del sector manufacturero de España. Los resultados obtenidos sugieren que el impacto que genera el uso interactivo de SCG en las innovaciones de producto varía en función del nivel de innovación, siendo positivo en firmas con un nivel de innovación bajo. Por otra parte, la evidencia obtenida apoya la proposición de que el impacto de la innovación en el desempeño es moderado por el estilo de uso de SCG.

Bisbe y Malagueño (2009) hacen referencia a la relación que existe entre los modos de innovación y la elección de los sistemas de control interactivo. Seleccionando tres tipos de herramientas de control de gestión: tableros de comando, presupuestos y gestión de proyectos; estudian cómo el uso interactivo de estas se relaciona con diferentes modos de gestión de la innovación. Postulan que una organización tenderá a hacer un uso interactivo de los SCG que individualmente sean compatibles con sus formas de gestionar la innovación.

Bedford (2015) realiza un trabajo apoyado en el marco LOC e introduce la noción de la existencia de diferentes modos de innovación, planteando como interrogante si los mismos patrones de control actúan de la misma manera ante la existencia de distintas formas de llevar a cabo los procesos de innovación. Identifica dos tipos diferenciados de innovación: explotación y exploración. Con la explotación se busca aumentar la eficacia del sistema técnico aprovechando el aprendizaje y la repetición de rutinas, en tanto las actividades exploratorias implican la búsqueda de nuevos mercados y desarrollar tecnologías pioneras.

Alude a que anteriores estudios encontraron que las estructuras flexibles e interactivas de control son más beneficiosas para la innovación, enfocándose de modo genérico y sugiere que su estudio realiza un aporte, dado que los hallazgos aportan evidencia que demuestra que la eficiencia depende del modo de innovación que utiliza la firma, en tanto, el uso interactivo está asociado con mejor desempeño en firmas que se basan en innovación por exploración, pero no por explotación.

Recientemente, surgen investigaciones que plantean temáticas que versan sobre la complejidad de las empresas innovadoras y la necesidad de combinar prácticas de control de gestión (Silva Barros y Costa Ferreira, 2021). Bedford (2020) analiza de modo conceptual y empírico cuestiones vinculadas con la comprensión de las combinaciones de prácticas de control, abordando dos perspectivas teóricas: los paquetes y los sistemas de control de gestión.

Si bien hasta aquí las relaciones encontradas no son concluyentemente positivas, todas las investigaciones encuentran características que hacen suponer que una indagación más profunda es necesaria.

Teoría de las palancas de control: usos del SCG en organizaciones sustentables

El estudio que se pretende desarrollar busca indagar los usos de los SCG para promover la innovación en organizaciones sustentables. En la actualidad existen diferentes motivaciones por las que las organizaciones incorporan a su ámbito de control las cuestiones relacionadas a la Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Arjaliès y Mundy (2013) expresan varias dimensiones que influyen en la introducción de la RSC en la gestión, en primer lugar, destacan que en la medida en que el desempeño social y medioambiental se traduce en valor a largo plazo para los *shareholders*, las organizaciones deberán asegurar que las actividades asociadas a la RSC están completamente integradas en los procesos estratégicos. En segunda instancia, a medida que los *stakeholders* demandan más información sobre el desempeño en RSC, las organizaciones deberán ser más proactivas y transparentes en la gestión de las actividades sociales y medioambientales. Finalmente, identifican como factor la legislación medioambiental cada vez más rigurosa en relación a estas temáticas (p. 285)

Los autores de referencia plantean, también, que la teoría de las palancas de control es apropiada para conocer el rol del sistema en el desarrollo de la estrategia de Responsabilidad Social Corporativa (RSC), ya que la RSC introduce en el negocio nuevos riesgos y oportunidades que deberán ser gestionados. Con el uso de los sistemas de control se busca impulsar la renovación de estrategias, y simultáneamente ejercer control sobre el logro de los objetivos estratégicos; un elemento central de esta teoría es enfocarse en cómo los gerentes aseguran que las estrategias deliberadas son implementadas exitosamente, mientras permanecen abiertos a estrategias que surjan de otras áreas del negocio; esta teoría es una herramienta para investigar cómo los gerentes usan SCG para tratar las incertidumbres estratégicas.

Trabajos más recientes justifican el uso de la teoría de las palancas de control en el estudio de los SCG y la RSC. Martyn et al. (2016) realizan una revisión bibliográfica sobre la teoría de Simons, recalcando el importante desarrollo en diversos estudios empíricos que ha tenido en más de dos décadas; y muestran

do que esta teoría supone una lente muy útil para examinar los SCG en el contexto de grandes cambios organizacionales, relaciones entre firmas, e incluso responsabilidad social y medioambiental.

Wijethilake et al (2017) desarrollan un estudio de caso para investigar la respuesta del SCG a las presiones institucionales sobre la sustentabilidad. Afirman que el mismo juega un rol importante en la formulación e implementación de la estrategia organizacional; comunicando objetivos, monitoreando el desempeño y motivando el cumplimiento de metas. Tradicionalmente se pensaba que el rol de estos sistemas se orientaba a la toma de decisiones financieras. Más recientemente, los investigadores han encontrado otros roles para captar expectativas institucionales más amplias, particularmente en respuesta a las preocupaciones sobre la sustentabilidad.

Más recientemente, Laguir et al (2019) examinan cómo las actividades de RSC son implementadas a través del MCS y muestra que las organizaciones utilizan diferentes MCS para tratar con sus principales *stakeholders*: empleados, clientes, proveedores y comunidad. Los MCS sociales son usados para comunicar los valores de RSC, gestionar riesgos, evaluar actividades de RSC e identificar oportunidades y amenazas. Específicamente, los sistemas de creencias ayudan a desarrollar una sólida cultura de RSC, que mejora el desarrollo organizacional a través de apelar a los ideales y valores de los principales *stakeholders* dentro del conjunto de metas de RSC significativas y unificadas. Los sistemas de límites aseguran el cumplimiento de regulaciones, identifican prioridades estratégicas y gestionan riesgos; y los sistemas diagnósticos evalúan las actividades de RSC, evalúan que cerca estuvieron las compañías de lograr las metas estratégicas y proporcionan retroalimentación de los resultados de las actividades de RSC a los principales *stakeholders*. Los sistemas interactivos identifican innovaciones, oportunidades e incertidumbres que pueden a su vez influir en las actividades de RSC dirigidas a los principales grupos de *stakeholders*.

CONSIDERACIONES FINALES

Las organizaciones del sector de la economía del conocimiento son de especial interés por su contribución al desarrollo de los países, dado que se identifican por el uso intensivo de tecnologías, el conocimiento y las ideas de las personas. La innovación juega un rol central en un mundo atravesado por la globalización, la complejidad, la transformación digital y estas entidades se caracterizan por su aporte en la generación de innovación

Así, surge la necesidad de investigación sostenida y profunda sobre estas empresas y, desde la disciplina contable un tema relevante a indagar es el papel que juegan los SCG, identificando cuales son los sistemas de control formales utilizados de modo específico por ellas y el uso que realizan los mandos superiores.

El relevamiento bibliográfico realizado disparó diversas inquietudes. Uno de los objetivos que se plantean las autoras de este trabajo es identificar los sistemas de información de control de gestión utilizados por las organizaciones enmarcadas en el sector de la economía del conocimiento para caracterizarlos, en tanto surgen como interrogantes ¿tienen diferencias con los utilizados por las empresas tradicionales? ¿La complejidad de las empresas innovadoras requiere de paquetes de control de gestión? En este caso ¿Cómo interactúan?

Otra de las preguntas a resolver es si con el estilo de uso de los sistemas de control los gerentes buscan impulsar la renovación de estrategias, promover la innovación sustentable y simultáneamente ejercer control sobre el logro de los objetivos. Siendo una de las particularidades de estas entidades la gene-

ración de innovación cabe interrogarse, estos SICG ¿fomentan o retrasan la innovación? ¿existe alguna relación entre las formas de uso de estos sistemas y los modos o formas de innovación sustentables? En síntesis, interesa conocer si con el estilo de uso de los SCG los gerentes modelan la realidad empresarial, llegando a constituir nuevas formas de actuación empresarial, colaborando -al mismo tiempo- en el desarrollo de organizaciones sustentables.

Para implementar la investigación planteada resulta necesario establecer el marco teórico que brinde sustento. Del análisis realizado surge la existencia de dos marcos teóricos predominantes para el estudio de los usos de los SCG: la tipología de Adler y Borys (1996) y el marco de las palancas de control (LOC) de Simons (1995). Bisbe et al (2019) reconoce la existencia de estudios combinados donde identifica distintas vinculaciones e indica la necesidad de realizar planteos claros para mantener la coherencia y dejar claramente explicitadas las relaciones, evitando ambigüedades que pueden entorpecer la interpretación conceptual y confusión en las variables a introducir en los estudios.

Teniendo en cuenta que la investigación no focalizará en el diseño sino en los estilos de uso de los niveles superiores y en las decisiones estratégicas se opta por el marco LOC. Se realizó un relevamiento de investigaciones que dan cuenta del uso de este marco. Por un lado, se halló un cuerpo de estudios que utilizan el marco de las palancas de control como motor de la innovación, un factor clave para las organizaciones que se pretende estudiar. Por otro, como se busca indagar también sobre sus estrategias sustentables, se encontraron numerosos trabajos que dan cuenta que el marco de las palancas de control es apropiado; en tanto el sistema de creencias ayuda a desarrollar y proponer valores en la búsqueda del logro de una cultura de RSC, el sistema de límites asegura el cumplimiento de regulaciones, el diagnóstico aporta la evaluación de las actividades de RSC y, finalmente, el interactivo colabora en la identificación de innovaciones que pueden aportar para llevar a cabo actividades de RSC dirigidas a los stakeholders **más próximos y relevantes**.

Estas investigaciones previas constituyen un importante andamiaje que opera como antecedente para la investigación que se pretende abordar en torno al uso de los SCG en las empresas de la economía del conocimiento.

REFERENCIAS BIBIOGRAFICAS

- Abernethy, M. A. y Stoelwinder, J. U. (1991). Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: a test of the fit hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 16, 105–119
- Adler, P. S. y Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Sciences Quarterly*, 41(1), 61–89.
- Agyemang, G. y Broadbent, J. (2015). Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1018–1046.
- Amabile, T. M. (1998). How to kill creativity. *Harvard Business Review*, Sept–Oct, 76–87.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Graduate School of Business Administration. Harvard University. Boston, MA.
- Arjaliès, D. y Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24, 284–300.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12–30.

- Bedford, D. S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 1-8.
- Bisbe, J. (2006). El uso de los sistemas de control de gestión por la alta dirección, ¿bloquea o estimula la innovación? *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 3, 177-194.
- Bisbe, J. y Malagueño, R. (2009). The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes. *European Accounting Review*, Vol. 18 (2), 371-405.
- Bisbe, J. y Otley D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.
- Bisbe, J., Kruis, AM. y Madini, P. (2019). Coercive, enabling, diagnostic, and interactive control: Untangling the threads of their connections. *Journal of Accounting Literature*, 42, 124-144.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R.H. y Morris, D. (1986). The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61, 16-35
- Damanpour, F. (1991). Organizational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators. *Academy of Management Journal*, 34, 555-590.
- Dana, L., Mahdi Rounaghi, M. y Enayati, G. (2020). Increasing productivity and sustainability of corporate performance by using management control systems and intellectual capital accounting approach. *Green Finance*, 3(1), 1-14.
- Dumay, J. y Guthrie, J. (2019). Reflections on interdisciplinary critical intellectual capital accounting research. Multidisciplinary propositions for a new future. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32 (8), 2282-2306.
- Fernandes Crespo, N., Rodrigues, R., Samagaio, A. y Miranda Silva, G. (2019). The adoption of management control systems by start-ups: Internal factors and context as determinants. *Journal of Business Research*, 101. 875-884
- Ferreira, A. y Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20, 263-282.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. y Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50.
- Guthrie, J., Petty, R. y Johanson, U. (2001). Sunrise in the knowledge economy. Managing, measuring and reporting intellectual capital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14 (4), 365-382.
- Laguir, L., Laguir, I. y Tchameni, E. (2019). Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32 (2), 531-555.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*. 22 (2), 207-232.
- Lill, P., Wald, A., & Munck, J. C. (2021). In the field of tension between creativity and efficiency: a systematic literature review of management control systems for innovation activities. *European Journal of Innovation Management*, Vol. 24 (3), 919-950.
- Martyn, P., Sweeney, B. y Curtis, E. (2016). Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 12 (3), 281-324.
- Miles, R. E. y Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Ouchi, W. G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 22, 95-113
- Barros, R.S. and Ferreira, A.M.D.S.d.C. (2021), "Management Control Systems and Innovation: a levers of control analysis in an innovative company", *Journal of Accounting & Organizational Change*,

Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAOC-09-2020-0137>

- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15 (3), 169-189.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (1995a). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Ter Bogt, H. J. y Scapens, R. W. (2012). Performance management in universities: Effects of the transition to more quantitative measurement systems. *European Accounting Review*, 21(3), 451–497.
- Wijethilake, C., Munir, R. y Appuhami, R. (2017). Strategic responses to institutional pressures for sustainability: The role of management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30 (8), 1677-1710.



Esta obra está bajo una licencia de
Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional