

06

Fecha de presentación: septiembre, 2020

Fecha de aceptación: noviembre, 2020

Fecha de publicación: enero, 2021

IMPORTANCIA

DEL MODELO DE GESTIÓN CONTABLE PARA EL CONTROL DE LAS ENTIDADES ECONÓMICAS

IMPORTANCE OF THE ACCOUNTING MANAGEMENT MODEL FOR THE CONTROL OF ECONOMIC INSTITUTIONS

Gerardo Antonio Márquez Rondón¹

E-mail: gmarquez@uct.cl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6584-6408>

¹ Universidad Católica de Temuco, Chile.

Cita sugerida (APA, séptima edición)

Márquez Rondón, G. A. (2021). Importancia del modelo de gestión contable para el control de las entidades económicas. *Revista Universidad y Sociedad*, 13(1), 51-58.

RESUMEN

El modelo de gestión contable es un elemento indispensable en los sistemas de planificación y control de las entidades económicas. La integración de los procedimientos y las diversas dimensiones de esta acción abre un nuevo campo para las técnicas de adopción de decisiones al eliminar la compartimentación de la organización. Los sistemas de planificación de los recursos institucionales también pueden ser un instrumento formidable para los controladores de la gestión. Su aplicación presupone una modelización global de los flujos y procesos de la empresa, posiblemente mediante una reingeniería de todos los usos y técnicas existentes. Se trata entonces de una notable oportunidad para actualizar los modelos de contabilidad de control y gestión cambiando los esquemas de cálculo de costos dentro de la empresa. De una lógica tradicional de centro de costos, que es en gran medida dominante, podría pasar a un enfoque basado en procesos. En resumen, si bien los sistemas de planificación de los recursos institucionales constituyen un marco técnico innovador y conceptualmente notable que puede propiciar una evolución significativa del control de la gestión, la realidad sigue siendo mucho más matizada.

Palabras clave: Modelo de gestión contable, entidades económicas, control empresarial.

ABSTRACT

An accounting management model is a key element for the planning and control systems of economic institutions. Procedural integration, combined with the multiple dimensions of this action, opens new horizons for decision-making techniques by eliminating organizational compartmentalization. Institutional resource planning systems can also be a formidable tool for management supervisors. Their implementation entails a global modelling of the company's work flow and processes, possibly through engineering re-design of all existing equipment and techniques. It is then a remarkable opportunity to update the control and management accounting models by changing the cost calculation schemes within the company. This will make possible the transition from a traditional cost center accounting, which is the predominant type, to a process-based approach. In conclusion, while institutional resource planning systems provide an innovative and conceptually remarkable technical framework that can lead to a significant evolution in management control, the reality involves many more little details.

Keywords: Accounting management model, economic institutions, business control.

INTRODUCCIÓN

Los estudios recientes sobre el tema muestran que en la consolidación de los procedimientos para el control empresarial se dificulta de manera duradera la posibilidad de reestructurar los métodos de cálculo y supervisión de los costos, si bien los sistemas de planificación de los recursos institucionales constituyen un marco técnico innovador y conceptualmente notable que puede propiciar una evolución significativa del control de la gestión, la realidad sigue siendo mucho más compleja.

En ese sentido, es fundamental el control de la empresa ya que para que pueda supervivir, es evidente que, como confirman las estadísticas, una gran mayoría de empresas pequeñas y medianas mueren, bien por falta de control, bien por la existencia de un inadecuado sistema de control. (Eslava, 2013).

Estas muertes han pasado desapercibidas durante la época de crecimiento y bonanza, pues si una empresa moría era sustituida por otra nueva. Pero la llegada de nuevos entornos de crisis ha puesto en primera plana las renovadas exigencias por incrementar y reforzar los niveles del control empresarial.

Las afirmaciones de los editores precisan lo interesante que es ir al terreno para alcanzar el adecuado control de la gestión observada en las estructuras que han adoptado los sistemas de planificación de los recursos institucionales.

No se han producido cambios en los modelos o conceptos de control de gestión. Los relacionados con la forma están ligados a una relativa automatización, pero a menudo se llevan a cabo en aplicaciones periféricas. El tamaño, la estructura organizativa, la existencia de centros de competencia o las especificidades vinculadas a la empresa parecen desempeñar un papel importante en la explicación de los hechos observados.

La fiscalización es determinante para valorar que pueden adoptarse dos formas, una ruptura brutal que pone en duda un equilibrio general estable con sus reglas formales y prácticas y la otra puede ser un proceso dialéctico de cambio de prácticas y ajuste de reglas, que requiere una cierta cantidad de tiempo y conduce a una nueva configuración del fenómeno en evolución; en este último caso, la percepción de los cambios está fuertemente determinada por el momento en que tiene lugar la observación, ya que pudiera ocurrir que no se manifieste ningún cambio importante demasiado pronto.

Es interesante ver cómo el cambio en la tecnología de la información puede afectar al control de la gestión en

el ámbito de su control, se puede distinguir entre lo que es aparato conceptual como los modelos e instrumentos formalizados y aparato de organización a las estructuras y comportamientos. Es decir que, la implantación de un sistema formal de control requiere definir la estructura de responsabilidades de la organización, utilizar un proceso capaz de desencadenar acciones de ajuste cuando ello sea preciso y diseñar un sistema de información de objetivos a alcanzar y de resultados obtenidos (Pérez-Carballo, 2008).

El limitado impacto de los sistemas de planificación de los recursos institucionales en los conceptos y modelos de control generalmente preceden a la aplicación de la planificación de los recursos institucionales y se basa en una representación de las corrientes y procesos administrativos.

Este enfoque reconoce la secuencia lógica de cualquier responsable empresarial. Así pues, la primera exigencia de esta función es que existan objetivos predeterminados (García, 2005).

MATERIALES Y MÉTODOS

La investigación exploratoria, permitió realizar una síntesis sobre el tema y profundizar en los antecedentes de comportamiento en las empresas utilizadas como muestras. Se realizó un estudio en seis empresas en un enfoque intermedio entre lo monográfico cualitativo y los cuestionarios cuantitativos con análisis con el fin de establecer un marco de investigación sobre la evolución del control de la gestión.

Nuestro enfoque exploratorio de la muestra, sugiere un seguimiento oportuno y la posibilidad de repetir el estudio en un periodo de tiempo de dos años para medir los avances alcanzados, la investigación de campo vinculada con la observación oportuna y las encuestas aplicadas; contribuyeron eficientemente en el cumplimiento de los objetivos planificados.

La modalidad cualitativa se basó en entrevistas y múltiples estudios de casos, con verificación y comprobación cruzada in situ. La técnica consistió en visitas, entrevistas con preguntas abiertas y cerradas y la posterior confrontación sistemática con los entrevistados.

Las empresas y microempresas estudiadas son de tamaño variable, con diferentes líneas de negocios y múltiples estructuras jurídicas. Poseen diferentes sistemas de planificación de recursos empresariales lo que complejizó el trabajo investigativo.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Existen empresas que utilizan un sistema de cálculo de costos estructurado por centros de responsabilidad con la determinación de normas y el cálculo de los clásicos factores de costo por volumen. Esto permite alimentar los informes mensuales de la empresa y controlar el desempeño de la entidad. Se basa en la estructura organizativa y la lógica de tipo presupuestario, más que en el mapeo de y su lógica de tipo tablero.

Si se elige esta opción, la modelización basada en actividades debe realizarse a posteriori, sí pues, por un lado, están los cálculos de costos desglosados en la organización de manera que sea posible su puesta en marcha y permita la supervisión de la gestión y el rendimiento diarios valorando la eficiencia y eficacia inmediatas. Por otro lado, hay un modelo más puntual basado en un enfoque para informar las elecciones estratégicas. Ello requiere la utilización de bases de datos que contengan información sobre las transacciones con atributos múltiples, de modo que sea posible un desglose satisfactorio del consumo de recursos y, posteriormente, de la utilización de las actividades para crear valor para el cliente final.

Las empresas suelen encontrarse en una fase de aclimatación que puede superarse en una evolución del aprovechamiento pleno del potencial de los sistemas de planificación de los recursos institucionales una vez lograda la aculturación en la que la complejidad de los sistemas lleva al controlador a realizar parte de los cálculos y análisis fuera de los módulos directamente automatizados.

La mayoría de las veces, las herramientas de control previas conservan su lógica inicial. Luego presenciamos el desarrollo interno de aplicaciones de Excel o Access que permiten a los controladores volver a sus usos anteriores. Si retomamos la distinción entre los sistemas de representación y los sistemas de animación bastante clásicos en la literatura sobre el control de gestión, encontraremos que no han dado lugar a nuevos sistemas de representación innovadores, sólo han permitido racionalizar, automatizar y mejorar el rendimiento de los sistemas de animación clásicos de las empresas.

Las herramientas de control en el sistema empresarial, permite dar cumplimiento a las leyes, reglamentos, normativas y procedimientos vigentes, bajo la consideración de las normas implantadas. En las organizaciones permite un desarrollo sustentable, el mismo que se basa en la responsabilidad social empresarial (Alaña, et al., 2017).

En consecuencia, las empresas tienen debilidades estructurales en cuanto a la falta de herramientas para crear estrategias que permitan una gestión para proyectar la

empresa en el mediano y largo plazo, les falta planeación, lo que se convierte en una limitante para la inserción en el ámbito internacional poniendo en riesgo su continuidad en el mercado nacional. Así como el difícil acceso a líneas de crédito, por lo cual no es posible la inversión en tecnología, en capital de trabajo y en "know how", su gestión administrativa, financiera, contable y operativa es muy informal y se hace de manera intuitiva (Parra, 2014).

Observamos que los cambios en el alcance del control de la gestión todavía pueden ser bastante difusos y relativamente lentos. No obstante, se puede hacer una distinción entre los sistemas de control de la gestión, por un lado, y la naturaleza concreta de la labor de control de la gestión, por otro. Si bien la aplicación de la planificación de los recursos institucionales no va acompañada de grandes cambios conceptuales, parece facilitar los cambios tanto a nivel de los administradores sobre el terreno como de los controladores de gestión y conduce a una redefinición del equilibrio en la distribución de las tareas.

Las actividades que antes realizaban los controladores están automatizadas y se llevan a cabo directamente por estos sistemas, esto es evidente en el proceso de presentación de informes donde los administradores sobre el terreno tienen a su disposición la misma información que tenían antes de la aplicación de los sistemas de planificación de los recursos institucionales, pero en lugar de depender de los controladores para la preparación de documentos históricos, pueden prepararlos directamente, en tiempo real, en formas adaptadas y adaptables a sus necesidades.

El resultado más evidente es que la atención del controlador, que hasta ahora se centraba en reunir información que registrara el grado de ejecución del presupuesto, puede dedicarse ahora en mucha mayor medida a la previsión y el análisis. También se ha pasado de trabajar en los indicadores financieros desfasados a trabajar en los indicadores físicos principales.

Los sistemas de planificación de recursos empresariales permiten cuatro evoluciones en el control de la gestión:

- a) La eliminación de las tareas rutinarias.
- b) La transferencia de conocimientos de contabilidad a los gestores sobre el terreno.
- c) La utilización de más indicadores principales.
- d) Un papel más amplio para los controladores de gestión.

Compiten y se interpenetran. Aquí habría una especie de acción cruzada, sin que se haga un pronóstico definitivo sobre el posicionamiento y la legitimación de la función de control de la gestión en el futuro. Los directores de

operaciones hacen un uso amplio y directo de la información de los sistemas de planificación de los recursos institucionales. Esto modifica su relación con los controladores de gestión, cambiando así gradualmente la naturaleza del trabajo de los controladores de gestión.

Por otra parte, los cambios parecen ser mucho más limitados a nivel del trabajo de los directivos. A pesar de las afirmaciones de los proveedores de sistemas de planificación de los recursos institucionales, los sistemas de planificación de los recursos institucionales sólo tienen en cuenta de manera imperfecta la dimensión estratégica. Los altos directivos todavía tienen que reprocesar la información necesaria para sus elecciones fundamentales, que todavía no pueden automatizarse adecuadamente.

El control permite que la organización como sistema mantenga el equilibrio dinámico, debido a que los cambios y ajustes mencionados se realizan sobre la marcha como una reacción a variaciones del entorno, para mantener el rumbo de la estrategia o para conservar la capacidad competitiva de la organización (Pulgar-Vidal & Ramos, 2017).

La complejidad de los sistemas de planificación de los recursos institucionales puede eclipsar algunos de los aspectos innovadores de los avances en el control de la gestión; los sistemas de planificación institucional de los recursos pueden desempeñar un papel estabilizador, reforzando las prácticas de control de la gestión existentes (estructuradas en lugar de estructurar los sistemas de planificación institucional de los recursos).

Es importante señalar que los estudios de casos valorados ayudan a mostrar una aparente correlación entre la instalación y la evolución de las prácticas de control de la gestión. Pero la correlación no significa dependencia. En este sentido, puede ser que los sistemas de planificación de recursos empresariales sí faciliten esa evolución y no que sean la fuerza motriz de la misma. Pues es evidente que esta evolución también se está produciendo en los entornos que carecen de sistemas de planificación de los recursos institucionales: ya sea que se trate de fomentar el trabajo en equipo y las acciones transversales, de pasar de la función de controlador a la de asesor de especialistas funcionales en control de la gestión, de que los directivos intermedios vean aumentar sus prerrogativas en materia de dirección de la gestión.

El estudio realizado valora la situación en cuanto a las prácticas de control de la gestión y la realidad de la integración de los sistemas de información. Más allá del interés que la comunidad académica ha mostrado por los nuevos conceptos o instrumentos de la contabilidad de gestión, se ha observado que los modelos en vigor

siguen siendo bastante clásicos, inspirados en gran medida en la contabilidad de gestión por un enfoque de tipo analítico.

Los centros de costos se basan en funciones tradicionales: administración, compras, ventas, calidad o en entidades, individuos, estaciones de trabajo, islas de producción, según el caso. Los análisis se agrupan generalmente por centros de coste o de beneficio. En todos los casos, no hay nada que sugiera que existe un modelo más avanzado o incluso que haya planes para migrar de los centros de costos tradicionales a un enfoque basado en la actividad.

Las organizaciones para alcanzar ventajas competitivas, hoy más que nunca, necesitan una visión sistémica de sí mismas en interacción constante con ese mercado globalizado, estructuras de costos optimizadas, unidades de producción especializadas y la obtención de economías de integración en lugar de economías de escala (Chacón, 2007).

Los principales indicadores parecen estar relativamente poco presentes en las herramientas existentes. La noción de cuadro de mando integral es extraña a nuestros interlocutores, lo que se explica fácilmente si tenemos en cuenta la naturaleza de los casos observados; los controladores están monopolizados por tareas bastante recurrentes, casi cotidianas. Están lejos de las preocupaciones de la comunidad académica o de los conceptos innovadores lanzados por unas pocas grandes empresas internacionales que afectan a una clientela muy diferente.

En cuanto al cálculo de los costos o la presentación de informes, en la mayoría de los casos se observaron repetidas prácticas anteriores. En las empresas parece favorecer la aplicación de métodos tradicionales, la aclaración y la homogeneización de los procedimientos cuando estos no existían o eran muy informales. Esto no es exclusivo de una migración posterior al estudio, las empresas confirman la continuación de las prácticas anteriores, pero con una evolución en el cálculo de los costos.

Durante las entrevistas, los factores invocados para explicar la falta de evolución de los modelos de contabilidad de gestión y los instrumentos de control están esencialmente vinculados a limitaciones estructurales, se centran en la presentación de informes y siguen los requisitos de la empresa matriz. Es posible cambiar las cosas, pero la necesidad de evitar una ruptura en los indicadores y en la ergonomía de las herramientas los ha llevado a renovar los sistemas implantados.

La cultura de los encargados de adoptar decisiones y los proveedores de servicios también parece desempeñar un

papel. Muchos proyectos de ejecución son gestionados por un equipo interno en el que el papel de los proveedores de servicios suele reducirse al mínimo por razones de costos. Los actores tienden a renovar un sistema existente que dominan mejor, reinstalando el análisis en los centros de costos, reproduciendo los cuadros de mando y una gestión presupuestaria bien definida. Sin embargo, la presencia a largo plazo de los proveedores de servicios tampoco garantiza la modernización de las herramientas de control.

Su cultura no es necesariamente una fuente de modernización de herramientas. Además, suele haber una rotación de los proveedores de servicios que es incompatible con una revisión efectiva del control de la gestión. Se da prioridad en gran medida a la modelización de procesos industriales específicos y relativamente poco al desarrollo de instrumentos de control modernos. En este caso, las herramientas de control distan mucho de ser la prioridad en la planificación de los recursos institucionales, aunque sigue siendo necesario disponer de ellas: por lo tanto, son desarrolladas, por los controladores y se basan en consultas y extracciones de la planificación de los recursos institucionales (Hourcle, 2000).

Así, la planificación es concebida como una herramienta para la toma de decisiones y acciones tendientes a promover y maximizar el bienestar en proceso de transformación de las organizaciones (Monti, 2020).

Esto no es exclusivo de una migración posterior al estudio, algunas empresas confirman la continuación de las prácticas anteriores, pero con una evolución en el cálculo de los costos: han sistematizado el uso de los costos estándar y el análisis de las desviaciones. Durante las entrevistas, los factores invocados para explicar la falta de evolución de los modelos de contabilidad de gestión y los instrumentos de control están esencialmente vinculados a limitaciones estructurales. Nos centramos en la presentación de informes y tenemos que seguir los requisitos de la empresa matriz.

El control de la gestión sigue siendo una función importante, pero de baja prioridad en la mayoría de los proyectos de integración. Se beneficia sólo de manera muy matizada de las posibles contribuciones de los sistemas integrados. Las tareas habituales de la función cambian poco. Así pues, cuando el sistema de planificación de recursos empresariales haya consolidado el sistema existente, los agentes se pondrán de acuerdo para mejorar la forma (automatización, rapidez de obtención de información, ajuste) pero no el fondo.

Los casos observados muestran una variedad de procesos, todos más o menos marcados por las tareas de

recolección. En primer lugar, nos enfrentamos, no es de extrañar, a una multitud de configuraciones, que van desde la integración total a la de sólo unos pocos módulos, lo que nos llamó la atención fue la variedad de sistemas de apoyo al control de la gestión. Los casos observados no presentan sistemáticamente instrumentos de control de la gestión incluidos directamente en la planificación de los recursos institucionales y la frecuencia de los desarrollos específicos para el control de la gestión es notable.

La investigación permite demostrar la necesidad de Integración de Aplicaciones Empresariales como apoyo activo para el control, aunque se requiere constantemente de nuevas modificaciones o desarrollos adicionales que permitan gestionar su contabilidad con mejor calidad.

Existe una relativa marginación del control en el marco de la planificación de los recursos institucionales desde las oficinas centrales, rechazando claramente el desarrollo de funciones específicas de control que permitan establecer un modelo superior del sistema de información. Parece que las prioridades de la integración se centran en primer lugar en la logística, la producción y las ventas, relegando el control de la gestión a un segundo plano. Otra explicación más fundamental es que los procesos industriales suelen estar marcados por especificidades tales que la parametrización exhaustiva y la automatización completa de los instrumentos de control de la gestión en un sistema de planificación de los recursos institucionales es casi imposible.

Se pudo observar que los casos que explotan total o parcialmente nuevas herramientas para sus funcionalidades de control de la gestión (cuadros de mando integrados, etc.) son también los que gestionaron su aplicación mediante grupos de recursos (centros de competencia o personal funcional capacitado que actúa como referente): esta constatación sugiere que los centros de competencia podrían ser un factor discriminatorio en la evolución, no de los conceptos, sino de la operatividad y el uso adecuado de los instrumentos aplicados, es decir que desde el mundo empresarial, el modelo de cuadro de mando integral (CMI) de Kaplan y Norton ha tenido un gran impacto en los últimos años (Muslera, et al., 2004).

Dos aspectos de nuestro estudio nos parecieron dignos de ser discutidos: por un lado, la naturaleza y evolución de la función de control de la gestión y de las tareas que la componen, y por otro lado los factores de contingencia que marcan esta evolución en un entorno ERP. (Planificación de los Recursos Naturales)

En la evolución de las tareas de control de gestión se aprecia el advenimiento de un sistema de información más eficiente está cambiando la naturaleza de las

tareas que entraña el control de la gestión. El trabajo de los controladores de gestión puede resumirse en cuatro dimensiones:

a) Datos (todo el trabajo de introducción de datos y verificación de la calidad de los elementos que alimentarán el análisis de la gestión basada en las cifras).

b) Información (todo lo relativo al formato de las cifras para extraer, según los modelos subyacentes, un significado de las mismas y permitir la “lectura” de los procesos y el rendimiento de la empresa).

c) Objetivos (el vínculo necesario entre las metas estratégicas de la organización y la construcción de indicadores y dispositivos accionables para alcanzarlas).

d) Decisiones (todo lo que se refiere a la asistencia a los directivos sobre el terreno y a la participación en el sistema de gestión de la empresa).

Estas dimensiones están lógicamente vinculadas en un bucle que comienza de abajo hacia arriba: los datos permiten la construcción de información relevante que alimentará la orientación y la formalización de los objetivos que luego, en un enfoque de arriba hacia abajo esta vez, se implementarán en las decisiones.

Antes que la planificación de los recursos institucionales, el control se caracteriza por un componente técnico, centrado en la reunión, el formato y el análisis de los datos con fines de presentación de informes. Las dimensiones del asesoramiento y la participación en las decisiones de gestión son limitadas, esta dimensión de “recopilación y procesamiento de información” es en parte ajena a los gestores centrales. Con los sistemas de planificación de recursos empresariales, la automatización avanzada de las tareas de recopilación, cálculo y formateo desbloquea el trabajo del controlador y lo abre al apoyo de la dirección, pero también, en menor medida, a una gestión más activa del sistema de información. El controlador participa entonces en el mantenimiento o la evolución del ERP. Sin embargo, estamos más matizados en cuanto al alcance del control de la gestión después de la integración y no observamos claramente la disociación funcional.

Las dimensiones del procesamiento de datos (gestión del sistema de información, extracción, cálculos, formato) siguen siendo importantes en los casos más favorables, ya sea que nos fijemos en los directivos locales o en sus empleados como base de los procesos de presentación de informes. En primer lugar, porque la integración nunca es realmente completa: la noción de “después del ERP” sigue siendo difícil de observar. En segundo lugar, porque la dimensión de “gestión de datos”, que debería aligerarse o evitarse en un entorno de planificación de

los recursos institucionales, adquiere relieves bastante diferentes según se trate de un proyecto terminado o en curso.

Durante la instalación del ERP” debería definirse como una fase larga o incluso sostenible. En los proyectos en curso, la modelización y la parametrización, seguidas de la fase de cambio tecnológico (puesta en marcha de la aplicación ERP), centran a los controladores en la dimensión “datos”. También da lugar a temores por parte de los usuarios, que duplican la entrada de datos para comprobar la concordancia de los mismos. Posteriormente, gracias sobre todo a las estructuras de apoyo (centros de competencia), las tareas del controlador se convierten en “rutinarias” pero siguen estando marcadas por la producción de información y el control de los informes

La fase “durante” tiende a persistir en los proyectos que están mal supervisados o que no se benefician de un apoyo específico. Incluso puede llevar a que el sistema se vuelva esclerótico, confirmando así procedimientos paralelos (y casi manuales) para extraer y comprobar los datos maestros antes de transferirlos a una aplicación interna (Excel o Access). El control de la gestión no sólo no ha evolucionado en cuanto a la sustancia, sino que ha retrocedido en cuanto a la forma.

Estas configuraciones merecerán, una confrontación más sistemática con las realidades sobre el terreno durante un estudio más amplio, pero nuestras observaciones ya subrayan el papel predominante de las estructuras de apoyo, como los centros de competencia, en la gestión de la legitimación de la PRE y la evolución digerida de los procedimientos e instrumentos.

Las evoluciones funcionales observadas en un entorno de planificación de los recursos institucionales son limitadas. Al control de gestión se le dedica el 60% de tiempo a la elaboración de informes y el 40% al asesoramiento y la planificación variaciones en el ámbito de la función, es esencialmente para la dimensión “tratamiento de la información”. Un elemento parece tener cierta repercusión en los procedimientos de control de la gestión.

Es decir que, el control interno diseñado, implementado y monitoreado de manera ordenada, eficiente y uniforme de acuerdo con las normas y procedimientos establecidos, contribuye al cumplimiento de los objetivos estratégicos y operativos en las organizaciones. Es necesario que la administración comprenda que el control interno es un proceso que genera valor a la empresa, da certeza en ellos y contribuye al cumplimiento de los objetivos de crecimiento, sostenibilidad y generación de valor (Palma, 1993).

La función de control no ha cambiado fundamentalmente en las unidades centrales (sede) en la medida en que ya se dedicaba al análisis estratégico y contribuía a la definición de políticas de gestión, antes de la aplicación de los sistemas integrados. En el caso de las entidades subordinadas (filiales, sucursales), la presión de la presentación de informes periódicos ha limitado en gran medida las prácticas a la producción de informes resumidos (tabletos) formateados por la sede o la empresa matriz.

Los controladores también participan en la presentación de informes internos y en el análisis local de los indicadores de gestión, posiblemente utilizando sus propios instrumentos. Sin embargo, los agentes siguen teniendo la necesidad de gestionar o modificar el sistema local de información de gestión, en la medida en que sus instrumentos no están plenamente normalizados ni integrados con el sistema de planificación de los recursos institucionales. Esta integración incompleta del control de gestión en la planificación de los recursos institucionales congela la evolución funcional y explica las pocas disociaciones funcionales observadas (Canetti, 2012).

En una concepción amplia, planificar es pensar antes de actuar. Implica analizar con método, con rigurosidad y en forma sistemática; visualizar escenarios, identificando oportunidades y amenazas, fortalezas y debilidades; formulando objetivos de mediano y corto plazo (Barrios, 2011).

La definición de los objetivos iniciales de gestión y los métodos de apoyo a los proyectos desempeñan un papel importante. Ha favorecido una “fertilización cruzada” de las competencias y una descompartimentalización de las profesiones: el control de gestión ya no es una prerrogativa exclusiva del controlador, sino que está implícitamente más o menos repartido entre todos los actores implicados en la gestión de la estructura. La dimensión de “procesamiento de información y presentación de informes” permite el desarrollo de oportunidades de análisis y asesoramiento.

La confianza entre los actores, las competencias compartidas, los lazos sociales (todos ellos elementos fundamentales para las relaciones con los responsables de la toma de decisiones sobre el terreno) sólo se desarrollan cuando los métodos de puesta en marcha de la herramienta lo permiten. Por lo tanto, la contingencia no es directa con los sistemas de planificación de los recursos institucionales, sino más bien con los sistemas de apoyo organizacional (Bañón & Carrillo, 1997).

El estudio también demuestra la gran dificultad de comprender una realidad compleja, sujeta a muchos factores de contingencia, y que a menudo se percibe

principalmente a través del filtro de las entrevistas con los controladores de la gestión (que, sin embargo, tratamos de verificar sistemáticamente). Las conclusiones de este estudio son más pasos en un programa de investigación que afirmaciones definitivas. Así pues, nos parece que es posible elaborar un estudio en una etapa posterior que podría basarse en una tipología de integración (ERP, plataforma EAI, etc.), el grado de avance de la aplicación y teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos de “tamaño” y “estructura”. Sobre esta base, procediendo por ejemplo a una clasificación jerárquica, sería posible obtener grupos homogéneos de observaciones, antes de cualquier estudio sobre el alcance y la evolución del control de la gestión. Es importante reconocer el aporte de los autores F Meyssonnier, F Rasolofo-Distler - Comptabilité-Contrôle por sus valiosas experiencias y aportes a la investigación desarrollada.

CONCLUSIONES

La bibliografía sobre el control de la gestión en un entorno de PRE demuestra una débil influencia de la integración de la información en los conceptos e instrumentos y una influencia más significativa en las prácticas y la función de los controladores de la gestión. Esto daría lugar, en particular, a una migración de las tareas del controlador de gestión una disociación funcional entre una actividad de consultoría de gestión con los responsables de la toma de decisiones para los controladores sobre el terreno y una actividad más conceptual de desarrollo estratégico de los sistemas de control de gestión con respecto a la alta dirección) y una fertilización cruzada (difusión de los conocimientos de los controladores de gestión dentro de la estructura).

Los resultados del estudio pusieron en perspectiva el posible impacto en las prácticas de los propios controladores de gestión donde la evolución no siempre se traduce en una emancipación de las limitaciones de la recopilación y el procesamiento de la información y sólo se inclina ligeramente a favor de tareas más estratégicas relacionadas con el consejo de administración.

La PRE no es un factor determinante, por sí solo, en la evolución de las prácticas y la función del interventor financiero. Parecen depender de factores de contingencia como el tamaño (gran empresa frente a PYME), la estructura organizativa (grupo frente a entidad única), los objetivos de gestión centrados a menudo en aspectos logísticos o de “proceso industrial”, la estabilidad de los procesos “empresariales” y, sobre todo, las disposiciones organizativas para la ejecución y el apoyo del proyecto (centros de competencias).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alaña Castillo, T. P., Morán Molina, G. G., & Sanmartín Ramón, G. S. (2017). La auditoría ambiental en las MIPYMES como herramienta de control interno en la gestión empresarial. *Revista Universidad y Sociedad*, 9(1), 143-147.
- Bañón, R. & Carrillo E. (1997). *La nueva administración pública*. Madrid. Alianza Editorial.
- Barrios, A. Z. (2011). *Planificación estratégica, presupuesto y control de la gestión pública*. Universidad Católica Andres.
- Canetti, M. (2012). *Del control interno a la administración de riesgos*. Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.
- Chacón, G. (2007). La Contabilidad de Costos, los Sistemas de Control de Gestión y la Rentabilidad Empresarial. *Actualidad contable FACES*, 10(15), 29-45.
- Eslava, J. (2013). *La gestión del control de la empresa*. Esic editorial.
- García, M. B. L. (2005). El mercado de control empresarial ante el conflicto de agencia accionista-directivo. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (823), 217-234.
- Hourcle, R. (2000). *Auditoría. Temas seleccionados*. Ediciones Macchi.
- Monti, A. (2020). De la planificación como técnica a la cultura de la planificación. *EURE (Santiago)*, 46(137), 27-46.
- Muslera-Canclini, E., Fernández-Muñoz, P., & Natal, C. (2004). Cuadros de mando: breve historia de su "desempeño". *Revista de Calidad Asistencial*, 19(1), 38-44.
- Palma, A. (1993). *Dirección de organizaciones*. Ediciones Dolmen.
- Parra, L. I. C. (2014). Los sistemas de control interno en las MiPymes y su impacto en la efectividad empresarial. *Revista En-contexto/ISSN: 2346-3279*, (2), 129-146.
- Pérez-Carballo Veiga, J. F. (2008). *Control de la gestión empresarial*. Esic editorial.
- Pulgar-Vidal, L. H., & Ramos, F. R. (2017). *Metodologías para implantar la estrategia: diseño organizacional de la empresa*. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC).