

**SISTEMA DE CONTROL GERENCIAL EN PYMES Y SU POTENCIAL PARA EL
APRENDIZAJE ESTRATÉGICO. ESTUDIO DE CASO DE EMPRESAS
FAMILIARES ARGENTINAS**

**MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN SMEs AND THEIR POTENTIAL FOR
STRATEGIC LEARNING. CASE STUDY OF ARGENTINIAN FAMILY
COMPANIES**

Recebido em: 11/04/2022

Aprovado em: 18/06/2022

Liliana Scoponi

Universidad Nacional del Sur
Argentina

ORCID: 0000-0003-2179-2150

Email: liliana.scoponi@uns.edu.ar

Fabiana Casarsa

Universidad Nacional del Sur
Argentina

ORCID: 0000-0003-1386-744X

Email: fcasarsa@uns.edu.ar

RESUMEN

En los últimos años, la literatura en control gerencial incorporó a la perspectiva tradicional de brindar información formal y financieramente cuantificable, medidas no financieras y controles informales, interesándose en comprender cómo se utilizan en diferentes tipos organizacionales. El estudio examina el grado de adopción y formalidad de instrumentos del Sistema de Control Gerencial (SCG) en pequeñas y medianas empresas (PyMEs) familiares que puedan favorecer el aprendizaje organizacional para su continuidad. Se apoya en el modelo de Malmi & Brown (2008), que concibe al SCG como un paquete integrado por controles formales e informales, complementado con la propuesta de palancas de control de Simons (1995). Bajo una metodología cualitativa de casos múltiples, se analizaron empresas argentinas concesionarias de marcas automotrices que experimentaron cambios en la contabilidad de gestión inducidos por demandas de sus terminales. Se observó que priorizan la planificación a corto plazo, con un enfoque táctico. Aplican frecuentemente controles culturales y administrativos, avanzando en controles cibernéticos de costos e indicadores con distinto grado de formalización e isoformismo. Los controles de recompensa no son utilizados. El SCG se emplea como control diagnóstico e incipientemente como control interactivo, afectando la renovación de estrategias y viabilidad de largo plazo.

Palabras clave: control de gestión; PyMEs; empresa familiar; estrategia.



ABSTRACT

In recent years, the literature on managerial control incorporated the traditional perspective of providing formally and financially quantifiable information, non-financial measures and informal controls, interested in understanding how they are used in different organizational types. The study examines the degree of adoption and formality of Management Control System instruments (MCS) in family SMEs that can promote organizational learning for continuity. It is supported using the framework by Malmi & Brown (2008), which conceives the MCS as a package consisting of formal and informal controls, complemented with the control levers proposal by Simons (1995). Under a qualitative multi-case methodology, argentinian car dealership companies that underwent changes in management accounting induced by demands of their terminals were analyzed. It was observed that they prioritize short-term planning, with a tactical approach. They frequently use cultural and administrative controls, advancing in cyber cost controls and indicators with different degrees of formalization and isoformism. Reward controls are not used. The MCS is used as a diagnostic control and incipiently as an interactive control, affecting the renewal of strategies and long-term viability.

Keywords: management control; SMEs; family business; strategy.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el interés académico por estudios sobre Sistemas de Control Gerencial (SCG) o *Management Control Systems* (MCS) en las organizaciones ha ido creciendo. Siska (2015), en una investigación en la que indaga artículos publicados en la base *Scopus* en el período 1972-2014, expone un incremento exponencial a partir de la década del '90, que llega a un número de publicaciones doce veces superior en el año 2014 respecto de las existentes al inicio de dicha década.

Por otra parte, Dal Magro, Gorla & Facin Lavarda (2014) destacan una evolución en la literatura en control de gestión hacia la captura de una visión holística en la concepción del SCG. Estos autores resaltan los aportes de Simons (1995), Otley (1999), Merchant & Van der Stede (2007), Malmi & Brown (2008) y Ferreira & Otley (2009) que han propuesto abordajes basados en la adopción de un enfoque amplio e integrado del SCG, en oposición a la perspectiva tradicional concentrada en aspectos específicos, fundamentalmente económico-financieros. Asimismo, frente a los retos actuales de resiliencia estratégica (Hamel & Välikangas, 2003), la importancia de los controles informales como la cultura organizacional, ha sido cada vez más reconocida en la literatura reciente (Darke & Lünstrom, 2016; Gómez & Monroy, 2018; Siska, 2015; Straub & Zecher, 2013). Dado que los controles formales e informales trabajan juntos en el SCG, su diseño y uso puede afectar la implementación de la estrategia, y la capacidad de aprendizaje y renovación estratégica. Así se ha observado, que el SCG cumple un rol fundamental para ayudar a los altos directivos a aclarar expectativas, establecer objetivos, formular estrategias, especificar las acciones operativas necesarias para llevarlas a cabo e identificar prioridades de mejora, que pueden influir en el desempeño actual y futuro (Acquaah, 2013; Simons, 1995).

Si bien la concepción de SCG ha incorporado medidas no financieras y controles informales (Chenhall, 2003), aún no hay suficiente investigación empírica sistemática que aborde al SCG como controles múltiples (Beuren, dos Santos & Theiss, 2018; Dropulic,

2014). Las técnicas de contabilidad de gestión y los mecanismos formales de control deben estudiarse como parte de un sistema de control organizativo más amplio, no sólo individualmente dentro de un contexto restringido (Otley, 1999). En particular, los estudios relativos al modelo de SCG de Malmi & Brown (2008) se reconocen embrionarios en materia de diseño y uso de sus elementos componentes, siendo de interés profundizar este conocimiento en diferentes tipos organizacionales (Beuren, dos Santos & Theiss, 2018; Dropulic, 2014). Beuren, dos Santos & Theiss (2018) analizaron así el grado de formalidad de los controles que integran la propuesta de Malmi & Brown (2008) (controles de planeamiento, cibernéticos, de recompensa y compensación, administrativos y culturales) en empresas incubadas brasileñas. González Castro (2017) desarrolló un marco en torno a las variables que explican la adopción, la intensidad y las consecuencias de la presencia del SCG en empresas de nueva fundación, incluidas las *start-ups*. Bedford, Malmi & Sandelin (2016) examinaron la eficacia del paquete de control gerencial en grandes empresas australianas. Dropulic (2014) en una investigación en sociedades anónimas de Croacia, evaluó el diseño y uso de sus SCG y halló que este tipo de organizaciones empleaban con mayor frecuencia controles administrativos, seguidos de controles cibernéticos y controles culturales; y rara vez, controles de recompensa y compensación.

En lo que respecta a la dimensión de uso, Simons (1995, 2000) sostiene que la forma de empleo del SCG debe orientarse a la implementación de estrategias y la creación de ventajas competitivas a través de la innovación y el aprendizaje, complementando controles diagnósticos con interactivos. Su modelo de palancas de control resulta una evolución en el diseño y uso del control gerencial.

En virtud de lo expuesto, el presente trabajo persigue examinar el grado de formalidad y adopción de instrumentos del Sistema de Control Gerencial (SCG) en PyMEs (pequeñas y medianas empresas) familiares, que puedan favorecer el aprendizaje organizacional para su continuidad. Se adopta el modelo de Malmi & Brown (2008), que concibe al SCG como un paquete integrado por controles formales e informales, complementado con la propuesta de palancas de control de Simons (1995, 2000).

Al respecto, Senftlechner & Hiebl (2015) identifican la necesidad de mayor investigación relacionada con la institucionalización y los instrumentos de contabilidad y control de gestión en las empresas familiares. Acquaah (2013) resalta que son escasos los estudios que analizan cómo se utilizan los SCG en las empresas familiares, que constituyen aproximadamente el 90% del total de los negocios en todo el mundo. Puesto que tienen características propias que las diferencian de las empresas no familiares, fundadas en la superposición de dos sistemas sociales con lógicas distintas: empresa y familia (Gallo, 1995). En las empresas familiares se da una integración de la vida familiar con las actividades empresariales; un deseo de preservar la riqueza socioemocional de la familia; y una búsqueda de metas, tanto financieras como no financieras (Acquaah, 2013; Gallo, 1995; Gallo & Sveen, 1991).

Este tipo de empresas enfrentan un grado menor de asimetría de la información en comparación con las empresas no familiares, que puede limitar su necesidad de mecanismos de control. En las empresas familiares, la confianza mutua, los objetivos específicos de la familia y la centralización del poder son aspectos en los que se sustenta la gestión (Amat, 2000; Gallo, 1995; Senftlechner & Hiebl, 2015). Senftlechner & Hiebl (2015) encontraron que la contabilidad y el control de gestión son generalmente menos relevantes en las empresas familiares que en las empresas no familiares. Este hallazgo se da principalmente en firmas más pequeñas y no en empresas grandes. En este orden de ideas, Monteiro, Lunkes & Schnorrenberger (2021) destacan que el control de gestión no es adoptado frecuentemente por

este tipo particular de empresas, condición que puede afectar el desempeño de sus administradores y, consecuentemente, de la organización.

Por lo tanto, se procura efectuar una contribución a los estudios sobre control gerencial en empresas familiares en el contexto latinoamericano, atendiendo la necesidad de consolidar investigaciones en contabilidad y control gerencial en este ámbito y tipo particular de empresa (Lunkes, Ripoll Feliu & Silva da Rosa, 2011; Songini, Morelli & Vola, 2018).

El trabajo se estructura de la siguiente manera: en la sección 2 se efectúa una reseña de la evolución del concepto de SCG y sus principales *frameworks*, para luego exponer las características del modelo de paquete de control de Malmi & Brown (2008) y de palancas de control de Simons (1995, 2000) aplicados en el presente estudio. Seguidamente en la sección 3, se describen los aspectos metodológicos; en la sección 4, se exponen y discuten los resultados obtenidos y finalmente, en la sección 5, se plantean consideraciones finales e implicancias futuras.

2. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

2.1. Sistema de Control Gerencial (SCG): concepto y reseña de su evolución

Anthony (1965) es reconocido como uno de los autores seminales que ha contribuido a la formulación inicial del concepto de Sistema de Control Gerencial (SCG) o *Management Control System* (MCS) (Hauge & Knudsen, 2017; Otley, 1999; Siska, 2015; Straub & Zecher, 2013). Define al control de gestión como “el proceso por el cual los gerentes aseguran que los recursos se obtengan y utilicen de manera efectiva y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización” (Anthony, 1965, p. 7). Teniendo en cuenta los niveles jerárquicos de la pirámide organizativa, el autor realiza una distinción entre control operacional, control directivo y control estratégico (Anthony, 1965).

Si bien el aporte de Anthony (1965) es considerado un hito en el desarrollo e investigación sobre SCG, Straub & Zecher (2013) a partir de una revisión de diferentes conceptualizaciones analíticas efectuadas en la literatura académica, identifican que también ha sido objeto de críticas. Las principales limitaciones encontradas se refieren, por un lado, a la estrecha visión que plantea en el alcance del control gerencial, ya que se basa principalmente en controles financieros y contables; y por otro, a la separación entre control estratégico y operativo. Esta independencia actualmente no sería apropiada, puesto que los cambios ocurridos en el contexto, demandan cada vez más que el personal de niveles jerárquicos inferiores se involucre en cuestiones de importancia estratégica, y en razón de que por otra parte, es posible que las estrategias emerjan y evolucionen en la organización a lo largo del tiempo (Mintzberg & Waters, 1985).

En consecuencia, se han ido gestando desde fines de la década del '90, una serie de enfoques teóricos para comprender de manera más amplia el concepto de SCG (Hauge & Knudsen, 2017; Siska, 2015; Straub & Zecher, 2013). Se ha pasado de una visión meramente técnica del control de gestión a una visión estratégica, para convertirlo en un instrumento fundamental en la administración de las organizaciones (Nisiyama & Oyadomari, 2012). En este sentido, el control de gestión es definido como el proceso por el cual se procura influenciar el comportamiento de los miembros de la organización para la implementación de la estrategia (Anthony & Govindarajan, 2008). La ejecución de la estrategia es más importante que la formulación en sí, pues estudios empíricos han demostrado que su logro en la práctica resulta difícil (Kaplan & Norton, 2004). El control de gestión persigue entonces

ofrecer a los gestores información útil en la toma de decisiones y ayuda a las organizaciones para el desarrollo y mantenimiento de patrones de comportamiento viables (Otley, 1999).

En este proceso, se incorporaron otros mecanismos de control a la perspectiva tradicional de provisión de información formal y financieramente cuantificable, tales como medidas de desempeño no financieras y controles informales ligados a la cultura organizacional (Amat, 2000; Chenhall, 2003; Hernández Madrigal, 2017; Langfield-Smith, 1997; Lueg & Radlach, 2016). Straub & Zecher (2013) describen las características salientes de los *frameworks* más relevantes sobre SCG de la literatura académica que conjugan tanto controles formales como informales, los cuales se exponen en la Cuadro 1.

Cuadro 1. Principales *frameworks* de SCG.

<i>Framework</i>	Elementos
Palancas de Control (Simons, 1995, 2000)	Sistema de creencias. Sistemas de Control Interactivo. Límites del Sistema. Sistemas de Control Diagnóstico.
<i>Performance Management</i> (PM) (Otley, 1999)	Objetivos. Estrategias y planes. Niveles de Desempeño. Recompensas. Flujos de información (<i>feedback</i> y <i>feedforward</i>).
<i>Performance Management Systems</i> (PMS) (Ferreira & Otley, 2009)	Visión y misión. Factores clave de éxito. Estrategias y planes. Estructura organizativa. Medidas de desempeño. Establecimiento de metas. Evaluación del desempeño. Sistema de recompensas. <i>Feedback</i> y <i>feedforward</i> de los flujos de información. Tipo de uso de los sistemas de gestión del desempeño. Cambio en los sistemas de gestión del desempeño. Fuerza y coherencia de los vínculos.
<i>Performance Management Systems</i> (PMS) (Broadbent & Laughlin, 2009)	Dos tipos diferentes de sistemas de gestión de desempeño: transaccional y relacional.
Paquete de SCG (Malmi & Brown, 2008)	Planeamiento. Controles cibernéticos. Sistemas de recompensas y compensaciones. Controles administrativos. Controles culturales.

Fuente: Adaptado de Siska (2015) y Straub & Zecher (2013).

Los controles formales incluyen reglas, procedimientos operativos estandarizados y sistemas presupuestarios, que son retroalimentados, procuran asegurar resultados específicos y suponen la supervisión, la medición y la toma de acciones correctivas. Mientras que los controles informales contemplan políticas no escritas que se derivan de la cultura organizacional (Hernández Madrigal, 2017; Langfield-Smith, 1997). Para Chenhall (2003) las informaciones formales comprenden información externa relacionada con el mercado, como clientes y competidores; información no financiera relacionada con los procesos de producción; información predictiva; y una amplia gama de mecanismos de apoyo a la decisión. Los controles informales son sociales y personales. Todos estos controles pueden formar parte de un SCG, pero para ello, el mismo debe estar diseñado conforme a los parámetros deseados (Chenhall, 2003).

Los cinco *frameworks* presentan puntos en común. Sin embargo, la propuesta de Malmi & Brown (2008) puede concebirse integradora, ya que contiene la totalidad de los elementos presentes en los más importantes modelos de SCG de la literatura (Gómez & Monroy, 2018).

2.2. Modelo de SCG de Malmi & Brown (2008)

De conformidad con lo antes expuesto, Malmi & Brown (2008) adoptan un enfoque holístico del control de gestión, al concebirlo como un *paquete* integrado por cinco tipos de

controles formales e informales: planeamiento, control cibernético; controles de recompensa y compensación; control administrativo; y control cultural (Figura 1).

Malmi & Brown (2008) prefieren utilizar el término *paquete* en lugar de *sistema*, pues consideran que el concepto de paquete permite reflejar que los sistemas individuales (elementos del paquete) pueden ser diseñados e implementados por diferentes actores en distintos momentos. Los controles administrativos se ubican en la parte inferior y representan la base del sistema de control, mientras que el control cultural se ubica en la parte superior, por ser el más amplio conjunto de controles. Los controles que se muestran en la parte media del modelo, se representan en orden temporal de izquierda a derecha.

Cultural						
Grupo		Valores			Símbolos	
Planeamiento		Cibernético				Recompensa y compensación
Planeamiento estratégico	Planeamiento operativo	Presupuestos	Controles financieros	Controles no financieros	Controles híbridos	
Administrativo						
Estructura de gobernanza		Estructura organizativa			Políticas y procedimientos	

Figura 1. Paquete de SCG.
Fuente: Malmi & Brown (2008).

Respecto del contenido de cada tipo de control, Malmi & Brown (2008) definen al *planeamiento* como una forma de control *ex ante* a través del cual, en primer término, se fijan los objetivos de las áreas funcionales de la organización para orientar así el comportamiento y el esfuerzo. En segundo lugar, el planeamiento proporciona normas que deben alcanzarse en relación a los objetivos y aclara el nivel de comportamiento esperado de los miembros de la organización. Además, permite la coordinación a través del alineamiento de un conjunto de objetivos en las áreas funcionales para controlar que las actividades realizadas por grupos de individuos estén en línea con los resultados organizacionales deseados. Este control comprende la planificación táctica para un período anual o inferior, y la planificación estratégica, en la que se establecen los objetivos y acciones a mediano y largo plazo.

En cuanto a los *controles cibernéticos*, éstos comprenden aquellos instrumentos que cumplen las siguientes cinco características. En primer lugar, establecen medidas que permiten cuantificar un fenómeno subyacente, actividad o sistema a evaluar. Seguidamente, fijan estándares de desempeño u objetivos a cumplir. En tercer lugar, generan un proceso de retroalimentación que permite comparar los resultados de las actividades con el estándar fijado. En cuarto lugar, se analizan los desvíos derivados de la retroalimentación. Finalmente, el quinto aspecto se refiere a la capacidad de modificar el comportamiento del sistema o subyacente. Los instrumentos que reúnen estos atributos según Malmi & Brown (2008), categorizándolos como controles cibernéticos son: los presupuestos, las medidas de desempeño financieras, las medidas de desempeño no financieras y los modelos híbridos, que contienen ambos tipos de medidas, financieras y no financieras, como el *Balanced Scorecard* (BSC) (Kaplan & Norton, 2004). Las medidas no financieras se están convirtiendo en una

parte cada vez más importante del SCG dentro de las organizaciones contemporáneas y pueden usarse para superar algunas de las limitaciones percibidas en las medidas financieras e identificar los impulsores de rendimiento a largo plazo. También pueden ser el resultado de la aplicación de otras iniciativas de gestión, como los Sistemas de Gestión de Calidad Total (Malmi & Brown, 2008). Los controles cibernéticos han tenido una tradicional asociación con el concepto de control (Hauge & Knudsen, 2017).

Los *sistemas de recompensa y compensación* se centran en motivar y aumentar el rendimiento de individuos y grupos dentro de las organizaciones al lograr la congruencia entre sus objetivos y actividades. La presencia de recompensas y compensaciones lleva a un mayor esfuerzo, en comparación con la ausencia de recompensas y compensaciones explícitas. Los incentivos monetarios aumentan el esfuerzo en la realización de las tareas, que puede impactar en el rendimiento en tres formas: dirección del esfuerzo, es decir, las tareas en las que se enfocan los individuos; duración del esfuerzo, es decir, cuánto tiempo los individuos se dedican a la tarea; e intensidad del esfuerzo, es decir, la cantidad de atención que los individuos dedican a la tarea (Malmi & Brown, 2008). Aunque las recompensas a menudo están vinculadas a los controles cibernéticos, son consideradas por Malmi & Brown (2008) en el modelo de manera independiente, ya que las organizaciones también ofrecen recompensas y compensaciones por otras razones, fomentando el control cultural, por ejemplo a través de recompensas grupales y políticas de retención de talentos (Malmi & Brown, 2008).

Otro elemento del paquete de SCG, son los *sistemas de control administrativo* que dirigen el comportamiento de las personas a través de la organización del trabajo individual y grupal (diseño organizativo y estructura); comprenden el monitoreo del comportamiento y la definición de a quién se responsabiliza por la supervisión y coordinación de ese comportamiento (estructura de gobernanza); y finalmente, incluyen el proceso de especificar cómo deben cumplirse las tareas y qué comportamientos deben realizarse y cuáles no (procedimientos y políticas) (Malmi & Brown, 2008). Malmi & Brown destacan que el diseño organizativo puede ser un dispositivo de control importante, ya que un tipo estructural particular puede fomentar ciertos tipos de contacto y relaciones. La estructura organizativa es una forma de control que funciona a través de la especialización funcional y contribuye al control en cuanto reduce la variabilidad del comportamiento y, a su vez, aumenta su previsibilidad (Flamholtz, 1983, citado por Malmi & Brown, 2008). Si bien el diseño organizativo es una variable contextual y no forma parte de los controles organizacionales, se incluye como elemento del paquete de SCG como algo que los administradores pueden cambiar, en lugar de algo que se les impone (Malmi & Brown, 2008). La estructura de gobernanza se relaciona con la estructura y la composición del órgano de dirección de la organización, así como de sus diversos equipos de gestión y proyectos. La gobernanza incluye las líneas formales de autoridad y rendición de cuentas, así como los sistemas que existen para garantizar que los representantes de las diversas funciones y unidades organizativas se reúnan para coordinar sus actividades, tanto vertical como horizontalmente. Las reuniones y los horarios de las reuniones, por ejemplo, crean agendas y fechas límite que dirigen el comportamiento de los miembros de la organización. Como la estructura de gobernanza puede diseñarse de muchas maneras en cualquier organización, debe estudiarse cómo se vinculan entre sí y con otros controles (Malmi & Brown, 2008). El uso de políticas y procedimientos se refiere al enfoque burocrático necesario para especificar los procesos y el comportamiento dentro de una organización. Incluyen procedimientos y prácticas de operación estándar, reglas y políticas. Son controles de acción, es decir, restricciones de comportamiento, revisiones previas a la acción y responsabilidad de la acción (Merchant & Van der Stede, 2007, citado por Malmi & Brown, 2008).

Finalmente, el modelo se completa con el *control cultural*, que se ubica en la parte superior para indicar que comprende controles más amplios que los anteriores, pero sutiles. Estos controles son lentos de cambiar, y por lo tanto, proporcionan un marco contextual para otros controles (Malmi & Brown, 2008). La cultura organizacional se define como el conjunto de valores, creencias y normas sociales que tienden a ser compartidos por sus miembros y, a su vez, influyen en sus pensamientos y acciones (Flamholtz, 1983, citado por Malmi & Brown, 2008). Si bien la cultura puede existir como un contexto para una organización y en ocasiones puede estar fuera del control de los gerentes es, sin embargo, un sistema de control cuando se utiliza para regular el comportamiento. El control cultural comprende tres aspectos: controles basados en valores, controles basados en símbolos y controles de clan (Malmi & Brown, 2008).

Los controles basados en valores se fundamentan en el sistema de creencias, que constituye el conjunto explícito de definiciones organizativas que los gerentes comunican formalmente y refuerzan sistemáticamente para proporcionar valores básicos, propósito y dirección a la organización. Son los valores y la dirección que los gerentes de alto nivel quieren que adopte el personal. El impacto de los valores en el comportamiento, institucionalizado a través de los sistemas de creencias, funciona en tres niveles: el primero, cuando se reclutan deliberadamente individuos que tienen tipos particulares de valores que coinciden con los de la organización; el segundo, cuando las personas son socializadas y sus valores cambian para adaptarse a los valores de la organización; y el tercero, cuando los valores se explican y los empleados se comportan de acuerdo con ellos, incluso aunque no se adhieran a ellos personalmente, por ejemplo a través del credo definido o valores incluidos en la misión y visión (Malmi & Brown, 2008).

Los controles basados en símbolos se producen cuando las organizaciones crean expresiones visibles, como el diseño de espacios de trabajo y códigos de vestimenta, para desarrollar un tipo particular de cultura (abierto a la comunicación, profesionalizada, etc.). Por otra parte, existen distintas subculturas dentro de las organizaciones. Estas subculturas o micro-culturas o grupos individuales pueden ser etiquetadas como clanes. Surgen porque las personas están expuestas a procesos de socialización que les inculcan un conjunto de habilidades y valores. Pueden existir así clanes representados por grupos de personas de una misma profesión o de otro tipo, como por ejemplo, por formar parte de una unidad organizativa o división. El control de los clanes funciona estableciendo valores y creencias a través de las ceremonias y rituales del clan (Malmi & Brown, 2008).

Sobre la cultura organizacional y el sistema de control, Amat (2000) sostiene que su influencia puede observarse en: el tipo de mecanismos formales y no formales que se utilizan en el proceso de control; la preferencia por información estructurada, formalizada o detallada o lo contrario, espontánea, informal e intuitiva; una elevada o reducida participación y negociación de los niveles gerenciales en el diseño del sistema de control; una orientación individualista o colectiva en el proceso de control; una orientación al futuro y al largo plazo o al pasado; énfasis en normas formalizadas y ritualistas (procedimientos contables, presupuestos) o en los resultados; orientación a las personas o a las tareas; énfasis en criterios profesionales o no profesionales (lealtad, confianza, amistad) en el proceso de control; grado de formalización del sistema de control; énfasis en determinados indicadores sobre otros (ejemplo, financieros sobre no financieros, cualitativos o cuantitativos, etc.).

Amat (2000) destaca que la cultura es el principal mecanismo de control en organizaciones con un sistema de control familiar o de clan. Este tipo de organizaciones, generalmente pequeñas y medianas y muy centralizadas, basan su gestión en el liderazgo y supervisión directa de los principales directivos o propietarios, que aglutinan un equipo

cohesionado de personas identificadas. Existe en ellas una aversión al riesgo en defensa de la estabilidad, una importancia limitada del sistema contable y otros mecanismos formales de control, puesto que se otorga mayor énfasis a los de carácter no formal, así como una orientación paternalista y de protección a las personas que demuestran fidelidad.

Sobre la base del modelo propuesto por Malmi & Brown (2008), Senftlechner & Hiebl (2015) encontraron que los mecanismos formales de control generalmente son menos relevantes en las empresas familiares que en las empresas no familiares. Sin embargo, argumentan que este hallazgo se da principalmente en empresas más pequeñas, no en firmas más grandes.

2.3. Palancas de Control de Simons (1995)

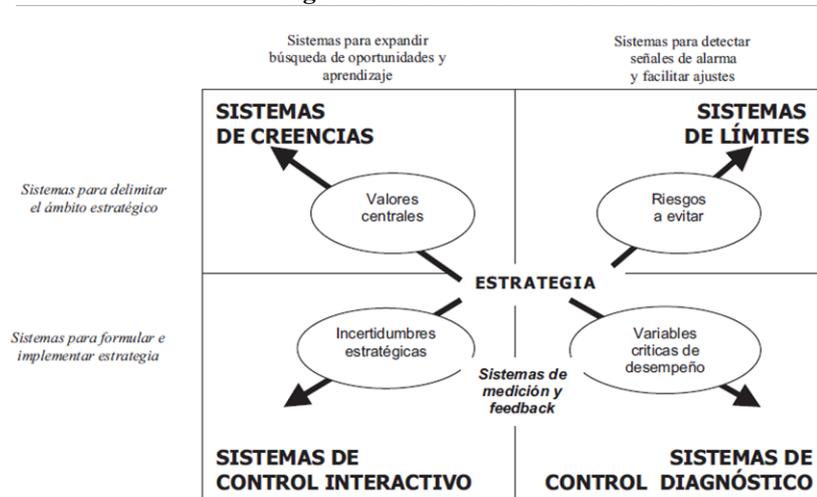
El diseño y el uso de los mecanismos de control de gestión son aspectos que no pueden separarse. Por el contrario, necesitan integrarse (Silva-Domingo, 2015). Tomando como antecedente el estudio de Darke & Lünstrom (2016), el presente trabajo plantea complementar el paquete de SCG de Malmi & Brown (2008) con la propuesta de Simons (1995, 2000), que aunque menos abarcativa en términos de mecanismos (estructura del SCG), aborda el rol que el SCG puede asumir en la formulación y revisión de la estrategia (Darke & Lünstrom, 2016).

Simons (1995, 2000) propone un modelo de SCG donde la estrategia de negocio constituye el núcleo del análisis. El siguiente nivel de análisis está representado por cuatro constructos que actúan como indicadores críticos para una implementación exitosa de la estrategia organizacional: valores fundamentales, riesgos que deben evitarse, variables críticas de desempeño e incertidumbres estratégicas. En consecuencia, para abordar cada uno de estos constructos clave, distingue cuatro palancas de control a gestionar: sistemas de creencias, sistemas de restricciones o límites, sistemas de control interactivo y sistemas de control diagnóstico (Straub & Zecher, 2013).

Tessier & Otley (2012) en una revisión crítica que efectúan del *framework* propuesto por Simons (1995), resaltan que la idea subyacente de este marco conceptual, es la oposición de fuerzas que generan tensiones entre libertad y restricción, entre empoderamiento y rendición de cuentas, entre dirección *top-down* y creatividad *bottom-up*, y entre experimentación y eficiencia. Estas tensiones son gestionadas a través de lo que el autor denomina, sistemas de control positivo y negativo, que compara con el *yin* y el *yang* de la filosofía china. Controles positivos son la fuerza *yang* que se basan en motivar, premiar, orientar y promover el aprendizaje. Controles negativos son la fuerza *yin* que coaccionan, castigan, prescriben y controlan. Ambos deben coexistir para crear tensiones dinámicas que aseguren la eficacia del control. Los controles negativos no son malos controles, sino que representan límites que actúan como los frenos de un automóvil. Sin ellos, los automóviles (u organizaciones, análogamente) no pueden operar a altas velocidades. Para manejar estas fuerzas positivas y negativas, Simons (1995) identifica cuatro palancas de control (Figura 2). De las cuatro palancas, dos se definen como controles positivos (sistemas de creencias y sistemas de control interactivo) y dos como controles negativos (sistemas de restricciones o límites y sistemas de control diagnóstico) (Tessier & Otley, 2012).

Los sistemas de creencias y de control interactivo crean un ambiente informacional positivo que contribuye a que se comparta información y se promueva el aprendizaje, mientras que los sistemas de restricciones o límites y de control diagnóstico son usados para restringir el comportamiento en busca de oportunidades que pongan en riesgo la organización y para asignar recursos escasos (Simons, 2000).

Figura 2. Modelo de Palancas de control.



Fuente: Simons (1995).

Respecto del contenido específico de cada palanca de control, los *sistemas de creencias* para Simons (1995, 2000) representan el conjunto explícito de definiciones organizativas que los altos directivos comunican formalmente y refuerzan sistemáticamente para proporcionar valores básicos, propósitos y dirección a la organización. Su función es inspirar, dar impulso y orientar el comportamiento en la búsqueda de nuevas oportunidades. En consecuencia, los sistemas de creencias abarcan declaraciones de misión y visión, credos y declaraciones de propósito (Simons, 1995, 2000). Aunque el autor enfoca este sistema de creencias en los procedimientos formales, también reconoce la importancia de las creencias y valores (informales) para el SCG (Straub & Zecher, 2013).

La segunda palanca se refiere a los *sistemas de restricciones o límites*. Son declaraciones explícitas integradas por información formal que definen y comunican riesgos específicos que deben evitarse. Establecen límites para los comportamientos de búsqueda de oportunidades estratégicas. Se pretende estimular la creatividad dentro de estos límites. Los cuales son representados por códigos de conducta empresarial, sistemas de planificación estratégica, políticas de adquisición de activos y lineamientos operativos. Cuando la reputación de la organización es crucial o cuando el comportamiento excesivo de búsqueda de oportunidades estratégicas puede poner en peligro los recursos de una organización, se recomienda el uso de sistemas de límites (Simons, 1995, 2000).

En cuanto a los *sistemas de control diagnóstico*, estos controles son empleados para comunicar las variables críticas de desempeño y monitorear la implementación de las estrategias planeadas. Los sistemas de control diagnóstico son definidos por Simons (1995, 2000) como sistemas de información formal que los gerentes usan para monitorear los resultados organizacionales y corregir las desviaciones respecto de los estándares de desempeño predeterminados. Ejemplos de sistemas de control diagnóstico son los presupuestos y los sistemas de monitoreo de proyectos. En general, los sistemas de control diagnóstico permiten una asignación efectiva de recursos dirigiendo la atención de la administración a las variables de desempeño críticas. Las condiciones previas para el uso de los sistemas de control diagnóstico están dadas, por lo tanto, por la posibilidad de establecer estándares y medir las variables de rendimiento, así como por la posibilidad de emplear

información de retroalimentación para tomar acciones correctivas y recompensar el cumplimiento de metas (Simons, 1995).

Finalmente, los *sistemas de control interactivo* procuran colocar la atención de la organización en las incertidumbres estratégicas y alterar o ajustar la estrategia de acuerdo con los cambios que se den en el contexto competitivo (Simons, 2000). Los sistemas de control interactivo son esenciales para las estrategias emergentes. Son los sistemas de información formal que los gerentes utilizan para involucrarse personalmente en las actividades de decisión de los subordinados. Se pueden utilizar en cada momento y no se limitan a situaciones particulares. La condición previa para un uso interactivo de herramientas de control es la discusión regular de los datos generados por los sistemas para garantizar que se preste atención constante a las incertidumbres estratégicas.

Simons (1995, 2000) destaca que debe tenerse en cuenta que la administración decide qué sistemas se deben usar de manera interactiva y cuáles de forma diagnóstica. Sin embargo, también existe la posibilidad de utilizar ciertos sistemas tanto diagnósticamente como interactivamente. Tal es el caso del *Balanced Scorecard* (Straub & Zecher, 2013; Tessier & Otley, 2012). Diehl & de Souza (2008) por su parte, sostienen que los controles de costos relacionados con la estrategia pueden ser considerados parte del control estratégico, destacando la utilidad del modelo de Simons (1995, 2000) para analizarlos en su empleo diagnóstico o interactivo.

El modelo de palancas de control enfatiza la importancia de emplear el SCG con un uso interactivo para fomentar la innovación, la renovación estratégica y el aprendizaje organizacional (Bisbe & Otley, 2004; Hernández Madrigal, 2017). Por lo tanto, los gerentes deben especificar el rol del SCG en la formulación de la estrategia, que puede ser tanto diagnóstico como interactivo, según cómo orienten el empleo de los mecanismos de control.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

El estudio empleó una metodología cualitativa de tipo exploratorio-descriptiva, basada en casos múltiples (Hernández Sampieri, Fernández Collado & Baptista Lucio, 2010) sobre cuatro empresas familiares argentinas que conforman la red comercial de terminales automotrices bajo licencia de concesión de marca. El estudio de casos es un método de investigación que tiene por objetivo vislumbrar las conductas sociales por medio de la observación en profundidad, ya sea de agrupaciones, de individuos concretos o de parte o partes de una organización, teniendo una gran importancia en el desarrollo de las ciencias sociales. Una de las principales ventajas del estudio de casos es que permite una aproximación entre la teoría y la práctica (Ayuso Moya & Ripoll Feliu, 2005; Yin, 1994).

Para la caracterización de los casos de estudio, la investigación adoptó la definición de empresa familiar propuesta por Gallo & Sveen (1991), que sostienen que es aquella en la cual una sola familia posee la mayoría del capital y tiene un control total; los miembros de la familia forman parte de la dirección y toman las decisiones más importantes.

Las concesionarias de marcas automotrices seleccionadas fueron cuatro PyMEs familiares, constituidas como sociedades anónimas, que integran un grupo empresarial del rubro automotor multimarca, donde el 100% de la propiedad y la dirección se concentran en una misma familia. Las cuatro empresas se encuentran en la segunda generación con participación en la gestión aún de su fundador, limitada a ciertas funciones. Ha motivado esta elección su trayectoria en la actividad durante casi cuarenta años y el sostenimiento de una estrategia de expansión y diversificación paulatina hacia otra región geográfica. Ésta fue acompañada de la incorporación de la concesión de diferentes marcas automotrices a través de

la gestión familiar de la segunda generación del fundador. Dichas características favorecen el análisis comparativo.

A continuación se expone en el Cuadro 2, información general relevada sobre las organizaciones analizadas. Cada una de las empresas posee independencia en su administración económico-financiera. Su ámbito de actuación se encuentra al sur de la Provincia de Buenos Aires y en la Provincia de La Pampa en la Argentina. Una de las firmas es concesionaria oficial para la comercialización de una tradicional marca automotriz americana (Empresa "A") y es la más antigua del grupo en inicio de operaciones; las tres restantes, representan marcas automotrices de gestión europea (Empresas "B", "C" y "D").

Cuadro 2. Información general sobre los casos de estudio¹.

	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Comienzo de actividades	1983	2000	2004	2007
Zona de Influencia	Sur de la Provincia de Buenos Aires (Casa Central) y Provincia de La Pampa (Sucursal) en Argentina.	Sur de la Provincia de Buenos Aires (Argentina).	Provincia de La Pampa (Argentina).	Provincia de La Pampa (Argentina).
Tamaño	Mediana - Tramo 1	Pequeña	Mediana - Tramo 1	Mediana - Tramo 1

Fuente: Elaboración propia.

Las empresas bajo estudio tienen una estructura organizativa específica en función del tipo de negocio, donde las funciones y responsabilidades se dividen por departamentos, según las actividades de la cadena de valor desde la venta hasta la postventa. La dirección de cada empresa establece a cada unidad organizativa los objetivos a cumplir y asigna los recursos a gestionar, de acuerdo a la estrategia empresarial alineada con la terminal.

Por lo tanto, en cada concesionaria pueden reconocerse diferentes centros de responsabilidad. Los centros de responsabilidad son divisiones o segmentos de la empresa al frente de los cuales hay un responsable y a quienes se asignan objetivos concretos, cuyo cumplimiento tratará de obtenerse con un uso adecuado del sistema de control (Amat & Campa, 2013). Estos centros de responsabilidad son: Departamento de Nuevos (o tradicionales); Departamento de Plan de Ahorro; Departamento de Usados; Departamento de Repuestos y accesorios y Departamento de Servicio (o taller).

Las técnicas de recolección de datos aplicadas entre los meses de abril y junio de 2019 fueron: a) entrevistas formales semi estructuradas realizadas en cada empresa al gerente general, a los mandos medios de los centros de responsabilidad considerados áreas clave estratégicas según lineamientos fijados por cada terminal automotriz, las cuales se corresponden con actividades de: Nuevos y Postventa, y al asistente de *controller* que está a cargo de la atención de la terminal en las auditorías de gestión. Ninguno de los entrevistados pertenece a la familia propietaria. Dichas entrevistas se complementaron con entrevistas informales; b) análisis de documentos que las empresas pusieron a disposición, con el objetivo de obtener un mayor grado de confiabilidad de las informaciones aportadas por los entrevistados mediante un proceso de triangulación de fuentes. Se relevaron documentos

¹ Las empresas fueron clasificadas según el criterio fijado por la Comunicación "A" 6025 del Banco Central de la República Argentina de fecha 26/07/2016, y cuyos montos se actualizan periódicamente.

relativos a la estructura organizativa, procesos, normas internas, comunicaciones de política de las terminales, Informes Financieros y de Gestión, Reportes de Gestión de Calidad, Tableros de Gestión de postventa e Informes de Auditorías de Gestión de las terminales; y finalmente, c) observación directa y participante. Al respecto, cabe destacar que uno de los autores es auditor independiente de las cuatro empresas seleccionadas desde el año 2008, y otro lo ha sido en la etapa inicial de organización y expansión del grupo en el período 2004-2009, lo cual se ha tenido en cuenta para garantizar la objetividad de los resultados y asimismo efectuar un control de triangulación de investigadores.

En consecuencia, en el trabajo de campo se efectuó un proceso sistemático de observación del cumplimiento de las funciones de los empleados internos en la labor cotidiana y mediante participación en reuniones gerenciales para completar la triangulación de las fuentes.

Para la confección del cuestionario de entrevistas se operacionalizaron los conceptos teóricos del paquete de control gerencial de Malmi & Brown (2008), identificando variables para cada uno de sus elementos componentes (Cuadro 3).

Con el propósito de evaluar el grado de formalización y uso de los elementos componentes del paquete de SCG de Malmi & Brown (2008), las respuestas se categorizaron mediante una escala de *Likert* de cinco puntos: nunca, raramente, de vez en cuando, casi siempre y siempre. Las entrevistas se realizaron personalmente, tuvieron una duración variable (40 a 60 minutos), fueron grabadas y transcriptas; y posteriormente, procesadas utilizando el método de análisis de contenido (Bardin, 1977).

Cuadro 3. Operacionalización de variables representativas del paquete de Malmi & Brown (2008).

<i>Elementos</i>	<i>Variables</i>
<i>Controles de Planeamiento</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Misión y visión. • Objetivos globales de mediano y largo plazo. • Objetivos, metas funcionales o departamentales y estándares de comportamiento esperado. • Comunicación de objetivos funcionales para controlar el trabajo operativo y coordinar y alinear los centros de responsabilidad. • Participación de responsables funcionales en la planificación estratégica. • Participación de los responsables funcionales en la definición de las metas del Departamento.
<i>Controles Cibernéticos</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Presupuesto y Análisis de Costos. • Medidas financieras. • Medidas no financieras. • Medidas híbridas.
<i>Recompensa y compensación</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas de evaluación de desempeño y recompensas/compensaciones. • Cumplimiento de las metas financieras ligado al sistema de recompensas. • Cumplimiento de las metas no financieras ligado al sistema de recompensas. • Implementación de sistemas de recompensas y compensaciones impartidos o impuestos por las terminales. • Compensaciones no monetarias ligadas a la lealtad hacia los integrantes de la familia.
<i>Controles Administrativos</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Estructura formal organizativa (organigrama) a los fines de control. • Descripción formal de los puestos de trabajo. • Descentralización en los mandos medios. • Cambios o ajustes en las funciones o responsabilidades para atender el cumplimiento de objetivos estratégicos. • Especificación de cómo las tareas o comportamientos deben ser realizados o no realizados (políticas y procedimientos). • Revisión de los procedimientos administrativos y políticas a partir de las auditorías de gestión. • Reuniones periódicas horizontales de coordinación, y verticales para evaluar la gestión de los empleados.
<i>Control Cultural</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Valores y creencias de orientación paternalista. • Valores de la misión reflejados en los valores de la práctica cotidiana. • Procedimientos fijados en las búsquedas laborales para reclutar y seleccionar personas alineados con los valores organizacionales. • Procesos de comunicación y de colaboración entre los miembros de la organización como medio para controlar el comportamiento de los individuos. • Identificación del personal de cada departamento como integrante de un grupo distinto dentro de la organización, con habilidades y valores propios, y símbolos bien diferenciados.

Fuente: Elaboración propia.

4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

A continuación, se presentan los resultados obtenidos para cada uno de los elementos del paquete del SCG propuesto por Malmi & Brown (2008) analizando su grado de formalidad y empleo, interpretando si su uso se efectúa en términos de control diagnóstico y/o interactivo (Simons, 1995, 2000).

Controles de planeamiento

En toda organización es necesario e indispensable verificar que las acciones desarrolladas concuerden con los planes definidos y puestos en marcha, realizando una

evaluación periódica del cumplimiento de las metas propuestas. Es decir, el planeamiento y el control son procesos que están íntimamente relacionados en varios aspectos: como consecuencia del planeamiento debe crearse un sistema de control (de información) para comparar los resultados con las metas, y luego que se detecten los desvíos, se deben evaluar en relación a las metas programadas. Por último, la información que se genera como consecuencia del control, servirá de *feedback* para la elaboración de nuevos planes y revisión de la estrategia. Se indagó así en qué medida el proceso de planificación y de fijación de objetivos constituye una práctica sistemática y coordinada para orientar el desempeño en el corto plazo (planeamiento táctico) y en el largo plazo (planeamiento estratégico). En el Cuadro 4 se presentan los resultados relevados en las PyMEs familiares bajo análisis, según la calificación asignada en la escala de *Likert*.

Cuadro 4. Formalización y uso del planeamiento para fines de control de gestión.

	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Formulación de la misión y la visión.	Raramente	Nunca	Raramente	Nunca
Definición de los objetivos globales de la empresa a mediano y largo plazo.	Raramente	Nunca	Raramente	Raramente
Definición de objetivos y metas para los Departamentos para orientar los esfuerzos y comportamientos de los individuos.	Siempre	Raramente	Casi siempre	Casi siempre
Fijación de estándares a cumplir en relación a las metas fijadas para los Departamentos, explicitando el nivel de esfuerzo y comportamientos esperados.	Siempre	Raramente	Casi siempre	Casi siempre
Establecimiento y comunicación de objetivos para controlar el trabajo a nivel operativo, con el propósito de lograr coordinación y alineación de objetivos entre los Departamentos.	Siempre	Raramente	Casi siempre	Casi siempre
Participación de los responsables de Departamentos (mandos medios gerenciales) en el proceso de planificación estratégica de la empresa.	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Participación de los responsables de los Departamentos en la fijación de las metas departamentales para orientar los esfuerzos y comportamientos de los individuos.	Siempre	Raramente	Casi siempre	Raramente

Fuente: Elaboración propia.

La planificación ayuda a las empresas en relación al control para su continuidad y crecimiento, y es una forma *ex ante* de control, que define los objetivos de las áreas funcionales o centros de responsabilidad de la organización dirigiendo el esfuerzo y el comportamiento de los individuos (Malmi & Brown, 2008). Con respecto al enfoque propuesto por los autores, se advirtió que las empresas bajo análisis priorizan la planificación a corto plazo, con un enfoque netamente táctico en la proyección y coordinación *ex ante* de sus actividades. No se observaron procesos formales de planificación estratégica ni de fijación de objetivos a largo plazo, pero sí indicios de procesos informales. De la información relevada surge que la planificación estratégica de las concesionarias está condicionada por las políticas impuestas por las terminales automotrices para lograr objetivos de ventas y participación en el mercado. Rara vez se encuentra explicitada (la misión y visión sólo se han formulado en dos de las empresas), presentándose frecuentemente en conflicto con los miembros de la familia, quienes actúan a partir de modelos mentales propios sobre el rumbo a seguir y el modo de vincularse con las terminales. Por otro lado, los mandos medios gerenciales, responsables de los Departamentos, son también los responsables de atender las auditorías de gestión, cada

vez más frecuentes. La experiencia en los resultados de éstas ha permitido paulatinamente considerarlas como fuente de retroalimentación de la información relativa a la situación competitiva de su cadena de valor interna y externa para lograr mejoras en el desempeño organizacional, impulsando un nivel táctico más profesionalizado.

Los objetivos a corto plazo están constituidos por objetivos mensuales y con un horizonte de planeamiento de hasta tres meses como máximo. Dentro de estos objetivos, el cumplimiento de metas de ventas y de compras son las de mayor importancia, seguidas por la necesidad de alcanzar resultados satisfactorios en los índices de satisfacción del cliente (índice de experiencia en ventas e índice de experiencia en servicio), en el cumplimiento de los estándares de calidad, y en la cuota de mercado. El proceso de planificación operativa o táctica está vinculado a los objetivos de ventas del Departamento de Nuevos y de Postventa para los próximos meses, y se focaliza en determinar las distintas estrategias comerciales (campañas de publicidad televisiva, radial o en redes sociales, etc.) para dicho horizonte de corto plazo. Ese plan luego se comunica internamente a todos los empleados del sector. Cada semana se realiza una reunión de revisión en la que los objetivos pueden ser ajustados si es necesario, o bien pueden reforzarse las acciones a llevar a cabo para cumplir el objetivo fijado. Se observó que los gerentes tienen una participación activa en este proceso de fijación y seguimiento de los objetivos de ventas y de postventa, aunque condicionado por los propietarios, y disponen de acceso a toda la información que requieran para su cumplimiento. Sin embargo, no se encontró que participaran en el proceso de planificación estratégica, que se concentra en la familia. Esto coincide con lo que destaca la literatura, en cuanto a que las familias controlan sus negocios dando prioridad a sus miembros en la alta dirección y en otras posiciones sensibles (Acquaah, 2013).

Controles cibernéticos

El control cibernético comprende el uso de diferentes herramientas para la vigilancia, medición y evaluación del rendimiento dentro de la organización (Malmi & Brown, 2008). Se ha pretendido indagar si la organización utiliza medidas de rendimiento o desempeño, qué tipo de rendimiento es enfatizado y si la evaluación impulsa el aprendizaje estratégico. Los controles son realizados a partir de ciertos procesos para medir, comparar y retroalimentar el sistema, e incluyen medidas financieras, no financieras e híbridas, y también el uso de presupuestos y técnicas de gestión de costos.

Del análisis realizado, se observó que el control cibernético presenta intensidades de formalización y uso distintas entre las empresas en relación a los otros tipos de control (Cuadro 5), aunque los instrumentos aplicados se advirtieron relativamente homogéneos entre las marcas analizadas en lo relativo a su diseño. Los indicadores de desempeño definidos para el control de gestión son de carácter financiero y no financiero. Algunos resultan de la información contenida en los Estados Financieros y de Gestión, y forman parte de ellos, mientras que otros son generados en los distintos Departamentos.

Según lo relevado, las terminales automotrices han intensificado en los últimos años el grado de análisis de la situación de sus concesionarias y han adoptado un enfoque más estratégico que operativo en la gestión de la red comercial incorporando nuevas medidas de desempeño no financieras, tales como Índices de Satisfacción al cliente (índice de experiencia en ventas e índice de experiencia en servicio), y grado de cumplimiento de los Programas de Calidad y de la política de personal. Las terminales automotrices están impulsando el empleo de medidas híbridas (financieras y no financieras) que permitan evaluar la gestión de la red de

concesionarios tanto en forma global, como en cada una de sus distintas áreas departamentales.

Esto confirma lo sostenido por Malmi & Brown (2008), quienes afirman que las medidas no financieras se están convirtiendo en una parte cada vez más importante del control en las organizaciones contemporáneas.

Cuadro 5. Formalización y uso de controles cibernéticos.

	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Uso del Presupuesto y Análisis de Costos				
Presupuesto Integral	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Presupuestos parciales (de compras y de ventas)	Siempre	Raramente	Casi siempre	Casi siempre
Estado de Resultados bajo el Costeo Variable Avanzado	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Flujo de fondos proyectado	Siempre	Nunca	Nunca	Nunca
Análisis de resultados por Sector	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Análisis de costos por Sector	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Uso de Medidas Financieras				
Indicadores financieros de gestión globales de la empresa				
Monto de capital operativo/Capital de trabajo	Siempre	Casi siempre	Siempre	Siempre
Liquidez Corriente e Inmediata (Prueba ácida)	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Endeudamiento	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
Inmovilización de activos	Siempre	Nunca	Nunca	Nunca
Rentabilidad sobre capital de trabajo	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Rentabilidad Operativa s/Patrimonio Neto	Raramente	Nunca	Nunca	Nunca
Rotación del capital en función de las ventas	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Punto de equilibrio en Unidades	De vez en cuando	Nunca	Nunca	Nunca
Gastos variables totales (% s/Ventas)	Siempre	De vez en cuando	Casi siempre	Raramente
Gastos fijos totales (% sobre ventas)	Siempre	De vez en cuando	Casi siempre	Raramente
Costos variables por Sector en % sobre Ventas	Siempre	De vez en cuando	Casi siempre	Raramente
Costos fijos o de estructura en % sobre Ventas	Siempre	De vez en cuando	Casi siempre	Raramente
Costo del Personal sobre Costos totales de estructura	Siempre	De vez en cuando	Casi siempre	Raramente
Indicadores financieros de gestión Departamental				
Total de Costos fijos directos del sector / Ventas del sector	Siempre	Siempre	Siempre	Siempre
Rotación del stock (Vehículos Nuevos y Usados - Repuestos)	Siempre	Casi siempre	Siempre	Siempre
Margen variable por Unidad (Nuevos y Usados)	Casi siempre	Raramente	Raramente	Raramente
Stock en meses de venta: Vehículos Nuevos y Usados - Repuestos	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
Cobertura Postventa Costos Fijos	Siempre	Nunca	Siempre	Siempre
Contribución Sector Repuestos (en \$)	Siempre	Nunca	Casi siempre	Casi siempre
Contribución Sector Servicio (Taller) (en %)	Siempre	Nunca	Siempre	Siempre
Uso de Medidas no Financieras				
Indicadores no financieros de gestión global de la empresa				
Índice de Satisfacción del cliente	Siempre	De vez en cuando	Siempre	Siempre
Indicadores no financieros de gestión Departamental				
DATOS VENTAS de 0 KM				
Unidades vendidas (facturadas) en el período	Siempre	Siempre	Siempre	Siempre
Margen Comisional Bruto Promedio por unidad vendida	Casi siempre	Raramente	Raramente	Raramente
Unidades facturadas por vendedor de 0 km	Siempre	Siempre	Siempre	Siempre
DATOS VENTAS 0 KM por MODELO				
Unidades vendidas (facturadas) en el periodo por Modelo	Siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
Unidades vendidas periodo, facturadas y pendientes de entrega	Siempre	Siempre	Siempre	Siempre
Unidades vendidas y entregadas en el periodo	Siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
Unidades vendidas en el periodo pendientes de facturar	Casi siempre	Raramente	Raramente	Raramente
DATOS STOCK 0 KM por MODELO				
Número de unidades 0 km en stock	Siempre	Siempre	Siempre	Siempre
Número de Unidades 0 km en stock, totalmente pagadas	Siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
Número de Unidades 0 km - Stock Floor Plan	Siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
DATOS DE SERVICIO (TALLER)				
Horas compradas a los mecánicos	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas asistidas (efectivamente trabajadas)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas aplicadas (a Órdenes de trabajo)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas vendidas-facturadas	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas facturadas por tipo cliente: externo-garantía-interno (por sector)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas ociosas (horas improductivas)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas de trabajos órdenes repetidas o defectuosas	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Facturación promedio por Mano de Obra Directa (mecánico)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas Vendidas/ Horas Aplicadas (en %)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Horas Vendidas/ Horas Compradas (en %)	Siempre	Raramente	Siempre	Siempre
Uso de Medidas Híbridas				
Tablero de Gestión de Taller	Siempre	Nunca	Casi siempre	Casi siempre
Estados Financieros y de Gestión	Siempre	Nunca	Casi siempre	Casi siempre
Sistema de Gestión de Calidad	Siempre	De vez en cuando	Casi siempre	Casi siempre

Fuente: Elaboración propia.

A través de la información que se presenta periódicamente en los Estados Financieros y de Gestión, las terminales automotrices buscan calificar no sólo la gestión económica-financiera de las concesionarias, sino también su desempeño operativo en línea con la estrategia de la marca. Además, comparan su actuación en relación a los resultados de la totalidad de la red. Complementariamente, establecen Tableros de Gestión del Taller e indicadores para monitorear la marcha del Programa de Gestión de Calidad. Se advirtió que las terminales automotrices persiguen que estos reportes sean utilizados por las concesionarias para el control de gestión con un empleo más interactivo que diagnóstico. La información es validada a través de visitas de auditorías de gestión que realizan las terminales automotrices, cuya periodicidad es anual en dos de los cuatro casos bajo estudio. Producto de las mismas efectúan una devolución del diagnóstico realizado a las concesionarias con el propósito de que se introduzcan mejoras en la gestión y se redefinan metas y estrategias.

Sin embargo, sólo en dos de las empresas, los niveles gerenciales utilizan la información de gestión para la toma de decisiones; y sólo en una, se evalúan los resultados con otros concesionarios de la red. El uso se limita en la mayoría de las empresas al análisis de desvíos de manera diagnóstica según Simons (1995) con énfasis en el control de costos, presupuestos de compras y ventas, rotación del capital de trabajo y disponibilidad de flujos financieros. No se ha observado que haya concentración en el monitoreo de incertidumbres estratégicas. Sólo incipientemente con participación de los niveles gerenciales, ello se presenta en la empresa "A" más antigua, que ha avanzado en una mayor profesionalización de los mandos medios y en la formalización de sus procesos.

Recompensas y Compensación

Estos controles se focalizan en motivar y mejorar el rendimiento de los individuos y grupos dentro de las organizaciones al lograr la congruencia entre sus objetivos y los de la organización (Malmi & Brown, 2008). En el estudio se procuró identificar el grado en que la alta dirección liga recompensas y compensaciones al logro de buenos resultados en los indicadores financieros y no financieros respecto a otros concesionarios de la red comercial, así como la existencia de criterios objetivos (en función de las competencias de los individuos) o bien subjetivos y paternalistas propios de las empresas familiares (Gallo, 1995) (Cuadro 6).

Cuadro 6. Sistemas de recompensas y compensaciones a los fines del control de gestión.

	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Existencia de una política de personal vinculada a la evaluación de desempeño y sistema de recompensas y compensaciones.	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Cumplimiento de las metas financieras ligado al sistema de recompensas.	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Cumplimiento de las metas no financieras ligado al sistema de recompensas.	De vez en cuando	Nunca	De vez en cuando	Nunca
Implementación de sistemas de recompensas y compensaciones impartidos o impuestos por las terminales.	Nunca	Nunca	Nunca	Nunca
Compensaciones no monetarias ligadas a la lealtad hacia los integrantes de la familia.	Casi siempre	Casi siempre	De vez en cuando	De vez en cuando

Fuente: Elaboración propia.

A partir de la información recopilada y de las entrevistas realizadas, no se encontró en ninguna de las empresas familiares analizadas, políticas definidas de personal de evaluación de desempeño con sistema de recompensas y compensaciones. Este tipo de controles no son utilizados de manera rutinaria y sistemática. En todas las empresas, los entrevistados en general coinciden en afirmar que las recompensas formales pueden darse muy

ocasionalmente, tanto a nivel individual como grupal, dependiendo de la circunstancias o tipo de objetivo alcanzado. Sin embargo, se identificó el empleo más frecuente de algunas compensaciones no monetarias, que premian la confianza o la lealtad hacia los miembros de la familia.

Controles administrativos

Los controles administrativos tienen como fin dirigir el comportamiento de las personas individual y grupal (diseño organizativo y estructura); y además comprenden el monitoreo del comportamiento y la definición de a quién se responsabiliza por la supervisión y coordinación de ese comportamiento (estructura de gobernanza); y finalmente, incluyen el proceso de especificar cómo deben cumplirse las tareas y qué comportamientos deben realizarse y cuáles no (procedimientos y políticas) (Malmi & Brown, 2008). Es decir, indagar cómo la organización especifica a través de restricciones y reglas, los comportamientos deseables o esperables de su personal. A continuación se presentan los resultados observados en el Cuadro 7.

Cuadro 7. Tipos de controles administrativos utilizados.

	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Existencia de la formulación formal de la estructura organizativa (Organigrama) facilita el control.	Siempre	Raramente	Siempre	Casi siempre
La existencia de la descripción formal de los puestos de trabajo.	Siempre	Raramente	Casi siempre	Raramente
Descentralización en los mandos medios de las decisiones operativas o tácticas.	Casi siempre	Raramente	Casi siempre	De vez en cuando
Cambios o grado de ajustes en las funciones o responsabilidades para atender el cumplimiento de objetivos estratégicos.	De vez en cuando	Raramente	De vez en cuando	Raramente
Revisión de los procedimientos administrativos y políticas a partir de las auditorías de gestión.	Casi siempre	Raramente	Casi siempre	De vez en cuando
Especificación de cómo las tareas o comportamientos deben ser realizados o no realizados (políticas y procedimientos).	Casi siempre	Nunca	Casi siempre	Raramente
Realización de reuniones periódicas horizontales de coordinación, y verticales para evaluar la gestión de los empleados.	Casi siempre	Nunca	Casi siempre	Raramente

Fuente: Elaboración propia.

Se encontró en todas las empresas, excepto en la de menor tamaño (Empresa "B"), la existencia de organigrama y definición formal de puestos de trabajo. Los roles y responsabilidades que surgen de estos instrumentos son considerados en el control gerencial. Los propietarios/directores son los que establecen la estrategia general y la visión a largo plazo, mientras que los gerentes o responsables de cada Departamento tienen autonomía respecto a las decisiones operativas que adoptan, debiendo actuar sin perder la perspectiva global del negocio.

Se observó que el grado de descentralización no es uniforme con respecto a las decisiones tácticas en las empresas bajo estudio, y que la autonomía en las decisiones operativas se da en temas de publicidad, contratación de servicios de terceros, y cuestiones vinculadas con la política de personal, frecuentemente con consultas previas a los directores/propietarios. Además, se advirtió que la descentralización está vinculada al grado de cualificación del personal, aunque prevalece la confianza.

En cuanto al proceso de comunicación, en la mayoría de las empresas se realizan reuniones periódicas horizontales y verticales. Las auditorías de gestión de las terminales contribuyen en gran medida a la revisión de los procedimientos y políticas, los cuales se han ido formalizando en las empresas de mayor tamaño (Empresas "A", "C" y "D") para uniformar las prácticas de trabajo. Si bien existen algunos procesos de comunicación formal

de las salidas del sistema de información de gestión, no constituye aún una rutina institucionalizada en las empresas, predominando la comunicación informal. En relación a los temas abordados, tanto en los procesos de comunicación formal como informal, prevalecen: la política comercial (compra o venta), el grado de cumplimiento de objetivos, los resultados y análisis de costos departamentales, las medidas de desempeño y las problemáticas de gestión del personal.

En lo relativo a las medidas de desempeño, se destacan los indicadores de calidad enmarcados en los programas de calidad que imponen las terminales. La revisión de funciones y responsabilidades responde principalmente a necesidades de protección de intereses de la familia, y ocasionalmente a la atención de objetivos estratégicos que no sean impuestos por las terminales automotrices.

Control cultural

La cultura organizativa puede ser utilizada para guiar el comportamiento a través de símbolos, valores y clanes (Malmi & Brown, 2008), debiéndose analizar cómo y con qué herramientas los gerentes tratan de dirigir, mantener o cambiar aspectos de la cultura organizativa. Los resultados obtenidos se exponen en el Cuadro 8.

Cuadro 8. Controles culturales del SCG.

	Empresa "A"	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Valores y creencias de orientación paternalista.	Siempre	Siempre	Casi siempre	Casi siempre
Los valores de la misión reflejan el conjunto de valores que existen en la práctica cotidiana.	Casi siempre	Raramente	Raramente	Raramente
Los procedimientos fijados en las búsquedas laborales para reclutar y seleccionar personas alineados con los valores organizacionales.	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre	Casi siempre
Los procesos de comunicación y de colaboración entre los miembros de la organización son un medio para controlar el comportamiento de los individuos.	Raramente	Raramente	Raramente	Raramente
El personal de cada departamento se identifica como integrante de un grupo distinto dentro de la organización, con habilidades y valores propios, y símbolos (uniformes) bien diferenciados.	Siempre	Siempre	Siempre	Siempre

Fuente: Elaboración propia.

Al respecto, se observó en todas las empresas la figura predominante del fundador, que aún participa de la gestión. Ha delegado la resolución de todas las cuestiones tácticas en la segunda generación, si bien las decisiones estratégicas son adoptadas en conjunto. En todas las empresas, predomina una cultura familiar y paternalista. La cultura se enfoca más en las tareas que en las personas, salvo el valor que se reconoce a aquellas que han ganado la confianza de los integrantes de la familia. Las búsquedas laborales se realizan teniendo en cuenta personas que puedan alinearse con la cultura organizativa. Sobre este aspecto observado, Acquah (2013) destaca que las empresas familiares son selectivas en sus procedimientos de contratación.

Por otra parte, se encontró que se otorga una importancia limitada al sistema contable y otros mecanismos formales de control, que principalmente está determinada por la presión que ejercen las terminales automotrices, puesto que se coloca mayor énfasis en los controles de carácter no formal. Esto ha dado lugar a subculturas en diferentes centros de responsabilidad y sucursales, cuyos valores controlan el accionar departamental.

Pudo observarse en los casos de estudio lo considerado por Amat (2000), respecto a que la cultura constituye el principal mecanismo de control en empresas pequeñas y medianas, en especial familiares, muy centralizadas, que basan su gestión en el liderazgo y supervisión directa de los principales directivos o propietarios, quienes aglutinan un equipo cohesionado de personas identificadas. Siguiendo a Monteiro, Lunkes & Schnorrenberger (2021), las empresas familiares buscan implementar sus valores a través de controles culturales que guían las operaciones diarias.

5. CONSIDERACIONES FINALES

El presente trabajo ha buscado profundizar la comprensión de la estructura del SCG como paquete de controles múltiples a partir del modelo de Malmi & Brown (2008) en empresas familiares y el grado en que su formalización y empleo contribuyen al aprendizaje estratégico según la propuesta de Simons (1995). A tal fin se seleccionaron cuatro empresas argentinas, en las cuales la propiedad y la dirección recaen en una misma familia, que integran la red comercial de marcas automotrices, y por lo tanto, desempeñan actividades en un mismo sector económico, de manera de poder efectuar un análisis comparativo.

Se observó que priorizan la planificación a corto plazo, con un enfoque táctico. Emplean frecuentemente controles culturales y administrativos que son los más desarrollados. La cultura familiar de tipo paternalista, si bien es fuente de identificación e inspiración interna, ha generado cierta inercia en el proceso de formulación y revisión de estrategias que limita la capacidad de resiliencia. Las empresas han avanzado en el diseño y adopción de controles cibernéticos de análisis de costos e indicadores con distinto grado de formalización según el ritmo de profesionalización alcanzado. Estos controles presentan un isoformismo inducido fuertemente por las demandas de las terminales automotrices, que impulsan en su red comercial la adopción de nuevos modelos de gestión, como tableros híbridos y sistemas de Gestión de la Calidad. Los controles de recompensa y compensación no son utilizados para orientar comportamientos alineados con la estrategia, y ocasionalmente se emplean para reforzar la lealtad a la familia. Los hallazgos confirman lo indicado por Senftlechner & Hiebl (2015), en cuanto a que los mecanismos formales de control se conciben menos relevantes en PyMEs familiares, donde predomina la confianza y la centralización. La centralización puede derivar en una organización frágil, donde la pérdida repentina de algún miembro clave generaría serias consecuencias para el conocimiento estratégico.

Se concluye que el SCG como paquete es utilizado como control diagnóstico e incipientemente como control interactivo. El uso de controles interactivos se observó dependiente del nivel de descentralización, del grado de profesionalización y de factores externos vinculados a las estrategias y políticas de las terminales automotrices que presionan por cambios en la contabilidad y el control de gestión de su red comercial.

Sobre el empleo diagnóstico e interactivo del SCG en empresas familiares, Acquah (2013) halló que la tensión dinámica creada por el uso conjunto de ambos permite a las PyMEs familiares implementar mejor sus estrategias que las empresas no familiares, tanto de liderazgo en costos como de diferenciación. Sin embargo, no se ha advertido un equilibrio de las tensiones que generan las fuerzas derivadas de las palancas de control de Simons (1995), orientadas por un lado a la eficiencia y por otro, al aprendizaje estratégico e innovación. En el paquete de SCG de los cuatro casos estudiados predominan mecanismos restrictivos por sobre los estimulantes para la identificación de oportunidades que potencien el aprendizaje y las estrategias emergentes, lo cual puede afectar la viabilidad futura de las empresas analizadas. En virtud de lo cual, las implicancias prácticas de la investigación resaltan la necesidad de

trabajar en un adecuado balance de controles de uso diagnóstico e interactivo, acompañado de una mayor profesionalización.

Cabe destacar que se realizó un estudio cualitativo con el propósito de contribuir de manera exploratoria a describir el diseño y uso del SCG en empresas familiares para ayudar a cubrir vacíos de conocimiento de este tema en la realidad latinoamericana, y en particular de la Argentina. La pequeña muestra de entrevistas obtenidas impidió la aplicación de pruebas estadísticas. En virtud de esta limitación, que no permite efectuar generalizaciones, nuevas investigaciones cuantitativas podrán en el futuro complementar los resultados hallados para un mayor número de casos y empresas. También sería de interés analizar la naturaleza y funcionamiento del paquete de control gerencial de estas organizaciones en diferentes países o regiones, así como en distintos sectores económicos. Finalmente, otros aportes podrían abordar el SCG en las empresas familiares con una perspectiva longitudinal, evaluando el impacto y los cambios que los elementos del paquete pudiesen experimentar a lo largo de las etapas del ciclo de vida de la empresa familiar. Asimismo, identificar factores de éxito o fracaso en el proceso de implementación del SCG y su adaptación en cada etapa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acquaah, M. (2013). Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. *Journal of Family Business Strategy*, 4 (2), 131-146. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2013.03.002>.
- Amat, J. M. (2000). *Control de Gestión, una perspectiva de dirección*. Barcelona: Ed. Gestión.
- Amat, O. & Campa, F. (2013). *Manual del controller. ACCID Comisión de Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Ed. Profit.
- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School Press.
- Anthony, R. & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de Control de Gestión*. México: McGrawHill.
- Ayuso Moya, A. & Ripoll Feliu, V. (2005). El estudio de casos como prototipo de la investigación en Contabilidad de Gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de gestión*, 5, 131-168.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa, Portugal: Edições 70.
- Bedford, D. S.; Malmi, T. & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.04.002>
- Beuren, I. M., dos Santos, V. & Theiss, V. (2018). Análise da formalidade dos sistemas de controle gerencial em empresas incubadas. *Revista Mineira de Contabilidade*, 19 (2), 19-30. <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2018v19n2t02>
- Bisbe, J. & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (8), 709-737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>

- Broadbent, J. & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), 283-295. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.004>
- 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(2/3), 127–168.
- Dal Magro, C. B., Gorla, M. C. & Facin Lavarda, C. E. (2014). Sistema de Controle de Desempenho como um Pacote: Um estudo em empresas Nacionais da Região Sul. En: Anais XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014.
- Darke & Lünstrom (2016). The role of management control systems in the VBHC strategy formulation process. Exploring management control systems as a package. Master Thesis. Department of Business Studies. Uppsala University, Sweden.
- Diehl, M. & de Souza, M. A. (2008). Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. *Revista del Instituto Internacional de Custos*, 2, 41-66.
- Artículo I. Dropulic, I. (2014). Design of Management Control Systems - a Study of Joint Stock Companies in Croatia. *Journal of Contemporary Management Issues*, 19 (2), 157-167.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20 (4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>.
- Flamholtz, E. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2/3), 35–50.
- Gallo, M. (1995). *La Empresa Familiar*. Barcelona, Editorial Praxis.
- Gallo, M. & Sveen, J. (1991). Internationalizing the family business: Facilitating and restraining factors. *Family Business Review*, 4(1), 181-190. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.1991.00181.x>
- Gómez, J. L. & Monroy, L. D. (2018). Incorporation of Management Control in The Analysis Of University Environmental Management. *Economy y Business Journal*, 12 (1), 216-227.
- (a) González Castro, R. (2017). La implementación de los sistemas de control de gestión en las empresas de nueva creación: Una revisión de la literatura. *Contabilidad y Negocios*, 12 (23), 1-27.
- Hamel, G. & Välikangas, L. (2003). The quest for resilience. *Harvard Business Review*, 81, 52-65.
- Hauge, A. L. & Knudsen, D. R. (2017). *Organizational Purpose in Management Control Systems*. Report 03/17. SNF-Centre for Applied Research. Bergen, Norway: Norwegian School of Economics (NHH).
- Hernández Madrigal, M. (2017). Sistemas de control de gestión y de medición del desempeño: conceptos básicos como marco para la investigación. *Ciencia y Sociedad*, 42 (1), 111-124. <https://doi.org/10.22206/CYS.2017.V42I1.PP115-128>.

- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la investigación*. 5ª edición. México: McGrawHill.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2004). *Strategy Maps. Converting intangible assets into tangible outcomes*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Publishing Corporation.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2).
- Lueg, R. & Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34 (1), 158-171. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2015.11.005>
- Lunkes, R. J., Ripoll Feliu, V. & Silva da Rosa, F. (2011). Contabilidad de gestión: un estudio en revistas de Brasil, España y de lengua española. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5 (13), 132-150. <https://doi.org/10.11606/rco.v5i13.34808>.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Merchant, K. & Van der Stede, W.A. (2007). *Management Control Systems*. 2nd ed. Harlow, Essex, England: Prentice Hall, Pearson Education.
- Mintzberg, H. & Waters, J. A. (1985). Of strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal*, 6(3), 257–272. <https://doi.org/10.1002/smj.4250060306>
- Monteiro, J., Lunkes, R. J. & Schnorrenberger, D. (2021). Relação entre controles formais e informais, identificação organizacional e desempenho dos gerentes de empresas familiares. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 29(2), 29-44. <https://doi.org/10.18359/rfce.4866>
- Nisiyama, K. E. & Oyadomari, T. J. (2012). Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *RAI - Revista de Administração e Inovação*, 9 (1), 106-125. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n35p48>
- Otley, D. T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 10 (4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Senftlechner, D. & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Accounting y Organizational Change*, 11(4), 573–606. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2013-0068>
- Silva-Domingo, L. (2015). Management control: Unsolved problems and research opportunities. *Innovar*, 25 (56), 11-20. <http://dx.doi.org/10.15446/innovar.v25n56.48986>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River: Pearson.

- Siska, L. (2015). The Concept of Management Control System and Its Relation to Performance Measurement. *Procedia Economics and Finance*, 25,141–147. [http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00722-4](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00722-4)
- Songini, L., Morelli, C. & Vola, P. (2018). Managerial control systems in family business: State of the art. *Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research*, 193. <https://doi.org/10.1108/S1479-351220180000033008>
- Straub, E. & Zecher, C. (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233-268. <http://dx.doi.org/10.1007/s00187-012-0158-7>
- Tessier, S. & Otley, D. (2012). From management controls to the management of controls. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*, 25 (5), 2-2. <https://doi.org/10.1108/09513571211234259>
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research*. London: Sage Publications.