



**“PROPUESTA DE UN MARCO CONCEPTUAL PARA
IDENTIFICAR Y CLASIFICAR AL *CONTROLLER*”**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN CONTROL DE GESTIÓN**

Alumna: Daniela Gracia Rubiano

Profesor Guía: Ariel La Paz Lillo

Santiago, Agosto de 2018

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO	1
CAPITULO I: INTRODUCCIÓN	1
1.1. Objetivos	2
1.2. Justificación.....	3
1.3. Metodología.....	4
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	6
2.1. Desarrollo del control de gestión.....	7
2.2. El Controller	18
2.2.1. Los roles del controller	19
2.2.2. Factores de la evolución del rol del controller	26
2.2.3. Las responsabilidades del controller	27
2.2.4. Las habilidades y competencias del controller	29
CAPITULO III: EL MARCO CONCEPTUAL	32
3.1 Information source controller	33
3.2. Operational controller.....	33
3.3. Coordinator controller	34
3.4. Business partner controller	35
CAPITULO IV: VALIDACIÓN EMPÍRICA	38
CAPITULO V: CARACTERIZACIÓN DE LA MUESTRA Y HALLAZGOS	41
4.1. Descripción de la muestra	41
4.2. Perfiles dominantes	47
CAPITULO VI: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES	49
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54
ANEXOS	64
Anexo 1: Cuestionario de caracterización profesional del controller.....	64
Anexo 2: Caracterización de la muestra.....	69

Tamaño organizacional	69
Clasificación de sector industrial.....	69
Formación de pregrado y postgrado	70
Perfiles requeridos por las organizaciones y tamaño organizacional	72
Perfiles de los profesionales y tamaño organizacional	72
Perfiles de los profesionales y formación.....	72

Índice de Tablas

Tabla 1: Principales nombres para los roles del <i>controller</i> en la literatura	21
Tabla 2: Características de los roles clasificados por Jablonski et al. (1993).....	22
Tabla 3: Características, beneficios y riesgos de los roles de la función financiera.....	25
Tabla 4: Clasificación de los perfiles de <i>controller</i>	36
Tabla 5: Marco conceptual propuesto	37
Tabla 6: Clasificación de las habilidades del <i>controller</i>	39
Tabla 7: Organizaciones por tamaño (personas) y sector industrial.....	41
Tabla 8: Formación académica de pregrado.....	42
Tabla 9: Formación académica de postgrado.	42
Tabla 10: Años de experiencia	43
Tabla 11: Combinaciones de perfiles dominantes de los profesionales y los requeridos por las organizaciones	48

RESUMEN EJECUTIVO

El creciente interés y reconocimiento de la importancia del control de gestión en las organizaciones ha estimulado la necesidad de prestar atención al profesional que es responsable del área: el *controller*. Este trabajo de tesis explora la evolución del *controller*, investiga los hitos que han marcado las etapas de dicha evolución; identifica los distintos tipos de *controller* estudiados en la literatura, propone un marco conceptual que describe sistemáticamente la evolución del rol, y, finalmente, usa este marco para identificar y clasificar una muestra de *controllers*.

El conocimiento sobre el rol del *controller* que se tiene en la actualidad es disperso y depende, en gran medida, de las distintas conceptualizaciones de control de gestión que, además, varían de organización a organización y de una cultura a otra. Este estudio es una propuesta para integrar este conocimiento y proporciona una gran oportunidad para contribuir al entendimiento del rol del *controller* y de la práctica misma del control de gestión.

Las primeras discusiones y análisis sobre el *controller* surgieron en la década de los años 80 y proponen una distinción entre el rol de control y el rol de servicio, es decir, entre un *controller* enfocado al reporte y el cumplimiento de lo planificado, y un *controller* con cada vez más participación en la toma de decisiones del negocio. En paralelo a la evolución teórica del control de gestión, y gracias también a otros factores como los avances de la tecnología de información o el desarrollo de metodologías de contabilidad, diversos autores han notado un cambio en la manera en que el *controller* es percibido en las organizaciones y lo han clasificado bajo diversos nombres, o arquetipos, teniendo en consideración su origen en áreas de contabilidad y de finanzas, denominándolo como un “contador de frijoles” o *beancounter*, hasta ser considerado como un socio del negocio o *business partner*. En el marco conceptual propuesto en esta tesis se identifican cuatro tipos de *controller* denominados como: *information provider*, *operational*, *coordinator* y *business partner*. Cada uno de estos tipos comprende una serie de habilidades y competencias, así como responsabilidades y funciones en la organización en que se desempeña, que son distintivas e incrementales.

Un área de control de gestión bien desarrollada puede beneficiar de diversas maneras a la gestión de las organizaciones. Entre estos beneficios se puede contar ayudar a mitigar las necesidades de mejorar la alineación entre personas, departamentos y unidades; de hacer un mejor uso de la información disponible, y de velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos. El control de gestión debe adaptarse

y responder al contexto de cada organización y a sus necesidades particulares de control. Frente a la rápida evolución que ha tenido el control de gestión tanto en la teoría como en la práctica, para las organizaciones y reclutadores existe la dificultad para reconocer y diferenciar el tipo de *controller* que mejor se adapta y que mejor puede liderar y potenciar el área, entregando los beneficios asociados al desarrollo de un área de control de gestión y ayudando a tomar mejores decisiones.

Como implicancias de este estudio, las organizaciones pueden hacer uso de este marco para evaluar qué tipo de *controller* necesitan y se adapta mejor a las necesidades de la gestión, ajustar la definición del cargo y definir estrategias más acordes para su desarrollo profesional. Los reclutadores, bien sea internos o externos, pueden hacer uso de este marco para identificar apropiadamente el *controller* que mejor se adapta a las necesidades de control de la organización y que cuenta con mejores herramientas para liderar el área en la organización al momento de reclutar y seleccionar a posibles candidatos. Los profesionales del área pueden identificar y contrastar su tipo con el requerido por la organización en que trabajan, identificando oportunidades de perfeccionamiento de sus habilidades y competencias profesionales. Finalmente, las universidades y los institutos de formación profesional pueden analizar y actualizar sus programas académicos para responder de mejor manera a las necesidades del mercado laboral, de acuerdo con el enfoque de formación que quieran entregar a sus egresados.

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

Históricamente, el control de gestión nace de la contabilidad de gestión como un mecanismo funcional de control y en su evolución reúne prácticas y teorías desde otras áreas de la administración e incluso de otras disciplinas, como la economía o la sociología. En este sentido, gran parte de los primeros estudios sobre el *controller* relacionan al profesional casi exclusivamente con las áreas funcionales de contabilidad o de finanzas. Sin embargo, con el desarrollo y expansión de las prácticas y teorías del control de gestión, es posible encontrar otro tipo de profesionales realizando control de gestión en las organizaciones, así como a profesionales de áreas de contabilidad o de finanzas enfrentados a la necesidad de desarrollar otro tipo de habilidades y conocimientos. En este desarrollo, el *controller* se ha formado con distintos enfoques, dependiendo de la medida en que se orienta al control y del grado en el que participa en el negocio; y ha sido denominado de distintas maneras, entre las que se cuentan: *beancounter, scorekeeper, watchman, corporate policeman, advisor, y business partner*

El control de gestión como disciplina de la administración ha tenido un rápido desarrollo tanto en la teoría como en la práctica. La globalización, la internacionalización de los negocios y el aumento de la competencia han cambiado el contexto competitivo, social, tecnológico y regulatorio a nivel nacional y mundial al punto de ser mucho más volátil e incierto. Estos cambios han impulsado el desarrollo del control como apoyo para reducir la incertidumbre en los procesos de toma de decisiones, permitiendo que las organizaciones puedan adaptarse a nuevas necesidades de información, en términos de agilidad, eficiencia y calidad; para responder de mejor manera a los cada vez más exigentes requerimientos de los negocios (CGMA, 2015; Granlund y Lukka, 1997; Kaplan, 1995). Paralelamente, el profesional responsable por el control de gestión en las organizaciones, genéricamente denominado *controller*, ha evolucionado y su rol se ha posicionado en las organizaciones como respuesta a las distintas necesidades de control. La variedad de profesionales en control de gestión es desconocida por la mayoría de las organizaciones y puede generar confusión al momento de reclutar, seleccionar, retener y promover el desarrollo de carrera del *controller*. Es así como, frente a la necesidad de definir y conceptualizar claramente el rol del *controller*, esta investigación tiene como propósito presentar un marco conceptual que sirva como herramienta para identificar y clasificar a los profesionales del área en los distintos arquetipos existentes, y que puede ser utilizada por reclutadores al momento de definir las características del *controller* que la organización requiere, de acuerdo al enfoque de control que desee adoptar; y al ajustar sus definiciones de cargo, procesos de reclutamiento y selección. Igualmente, el

marco puede ser utilizado por profesionales que se desempeñan en el área, formados o no en ella, para conocer las habilidades y competencias que mejor deben dominar según el arquetipo de *controller* que deseen seguir, evaluando y proyectando sus carreras profesionales. Además, universidades e institutos de formación profesional pueden contrastar si en sus programas académicos se definen determinados enfoques hacia algún perfil de *controller*.

La estructura del presente trabajo de investigación es la siguiente: en este capítulo introductorio se describe el problema, se presentan los objetivos, la justificación; y la metodología. En el segundo capítulo se presenta el estado del arte y consta de dos partes. En la primera parte, se hace una revisión de los principales hitos y corrientes del desarrollo del control de gestión que, a su vez, han marcado el desarrollo del *controller*. En la segunda parte, se hace una revisión del rol del *controller* a modo de identificar sus principales responsabilidades, habilidades y competencias. El marco conceptual de clasificación se presenta en el tercer el tercer capítulo y la metodología para su validación se presenta en el cuarto capítulo. En el quinto capítulo se describen los resultados obtenidos al momento de validar el marco conceptual propuesto con una muestra de *controllers*. Finalmente, en el sexto capítulo se presentan las conclusiones de este estudio, se discuten los hallazgos, los alcances y limitaciones y las implicancias que pueden aportar futuras investigaciones.

1.1. Objetivos

El objetivo general de esta investigación es conceptualizar a los distintos tipos de *controller*, y generar una herramienta que permita a las organizaciones y reclutadores identificar el tipo de *controller* que necesitan y, al mismo tiempo, a los profesionales del área proyectar su carrera en una disciplina que se encuentra en pleno desarrollo y evolución.

Del objetivo general se desprenden los siguientes objetivos que esta investigación se propone resolver:

- Explorar las principales corrientes conceptuales del control de gestión que han influido en el desarrollo del *controller*.
- Describir los ámbitos de control del *controller*, sus principales responsabilidades, competencias y habilidades.
- Destacar los hitos más relevantes que ha tenido el control de gestión y que han marcado el desarrollo del rol del *controller*.

- Proponer un mapa conceptual, como herramienta de clasificación, que permita distinguir los tipos de *controller*, según las responsabilidades y las competencias que los distinguen.
- Validar el mapa conceptual con una muestra empírica de profesionales y académicos del área.
- Utilizar la herramienta de clasificación para analizar la coincidencia entre los arquetipos de los profesionales y los arquetipos de las organizaciones.

1.2. Justificación

Desde *beancounter*, *scorekeeper*, *watchman* hasta *business partner*, en la literatura es posible encontrar distintas denominaciones, o arquetipos, para referirse al profesional en control de gestión, o *controller*, aunque no sea una distinción generalizada ni reconocida formalmente, considerando la rápida evolución que ha tenido esta disciplina. Las organizaciones han adaptado áreas completas de control de gestión en sus estructuras, aun con la necesidad de definir con mayor claridad el tipo de *controller* que requieren, de acuerdo con las necesidades de control particulares del contexto de cada organización y su gestión.

Este trabajo de investigación identifica, ordena y describe las principales características del *controller*, en términos de habilidades y competencias, así como de responsabilidades que las organizaciones requieren del profesional. Esta investigación apunta a ser de utilidad tanto para los profesionales del área como para organizaciones y reclutadores. Por un lado, para que las organizaciones puedan entender, reconocer y detallar el tipo de profesional que requieren y que mejor se adapta a las necesidades del área y de la gestión; sirviendo de apoyo para describir consistentemente el cargo del *controller* y desarrollar evaluaciones de desempeño apropiadas. También, para que los reclutadores puedan asesorar mejor a las áreas de selección y reclutamiento de las organizaciones. Por el otro lado, para que el profesional del área pueda proyectar su carrera de acuerdo con las necesidades del medio y a sus propias características. Igualmente, este conocimiento puede ser de utilidad para universidades y escuelas de formación profesional para contrastar sus programas académicos y definir el tipo de formación que entregan a los futuros profesionales de control de gestión, evaluando si es que desean orientar su formación hacia algún tipo de perfil de *controller* en particular.

Las organizaciones enfrentan múltiples problemas que un área de control de gestión desarrollada puede mitigar. Entre esos problemas se encuentra la necesidad de mejorar la alineación entre personas, departamentos y unidades; así como evitar la duplicación de funciones, departamento y/o unidades. Tener el mejor uso posible de la información, evitando que aquella que es valiosa sea desperdiciada y,

al mismo tiempo, asegurar que sea relevante para la toma de decisiones frente a escenarios de complejidad y ambigüedad. También está la necesidad de velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos, que son escasos, en el desarrollo de capacidades organizacionales; liberando así a la gerencia de ciertas tareas para que pueda tomar decisiones con información oportuna y relevante.

Es importante considerar que no existe una única fórmula para desarrollar el control y, a su vez, existen distintos tipos de profesionales en control de gestión. Para las organizaciones resulta relevante tener una mayor claridad de las necesidades de control de manera que puedan describir correctamente el cargo. Es decir, las relaciones de tareas, obligaciones y responsabilidades que asume el *controller*; así como los requisitos necesarios que debe tener el profesional para ocupar satisfactoriamente el cargo. Las organizaciones requieren reconocer y distinguir los distintos tipos de profesionales en control de gestión para tomar mejores decisiones al momento de definir las prácticas y los programas de selección, evaluación, entrenamiento y desarrollo del profesional que liderará el área de control de gestión y que contará con las herramientas y las capacidades idóneas a las necesidades de control particulares que enfrenta la gestión.

Frente al amplio entendimiento de lo que es el control, existe la posibilidad de confundir el rol del *controller* con los roles de otros profesionales, como los auditores o los contadores. Lo que significaría la pérdida de los beneficios potenciales de tener el cargo definido correctamente. Quizás perdiendo la oportunidad de integrar e implementar herramientas y metodologías más amplias que involucren controles no financieros y que representen valiosas contribuciones a la generación de valor para el negocio y para la gestión. Además, el *controller* debe contar con experiencia y conocimiento de los procesos del negocio desde una perspectiva holística que, debido a su formación, los auditores no suelen tener.

1.3. Metodología

Para diseñar el marco conceptual de clasificación es necesario entender el rol del *controller* en las organizaciones, sus principales responsabilidades y las competencias y habilidades que se esperan del profesional. Por esta razón, la primera parte del capítulo II de esta investigación consiste en una revisión sistemática de la conceptualización del control de gestión y los principales hitos que han marcado su desarrollo teórico y práctico. Hacer esta revisión es relevante ya que es la base para la comprensión del control de gestión, su desarrollo y alcances a modo de tener un mejor acercamiento a las razones por las cuales la disciplina ha cobrado una mayor relevancia en las organizaciones e interpretar cómo los desarrollos teóricos y prácticos han trazado el desarrollo de las funciones mismas

del profesional que está llamado a liderar el área. En una segunda parte, el principal foco se encuentra en el rol del *controller* y en la revisión de las principales investigaciones que se han acercado a la evolución del rol del profesional, de los distintos arquetipos y/o nombres que diversos autores le han dado, las responsabilidades que le son propias, así como las habilidades y competencias que se espera del profesional.

El marco conceptual se diseñó a partir la revisión de la literatura sobre la evolución que ha tenido el control de gestión, el *controller* y los distintos nombres con los que se le ha denominado, listando las principales responsabilidades y habilidades, que han evolucionado paralelamente al desarrollo del control de gestión. En particular, para agrupar las distintas competencias y habilidades del *controller* se utilizó el *SLH Universal Competency Framework* o el modelo de las “Ocho Grandes de Bartram (2005).

Las primeras versiones del marco conceptual fueron expuestas a grupos de estudiantes, profesionales y académicos del área para evaluar la credibilidad del contenido del instrumento, a través de la validación facial. De las impresiones y retroalimentación recibida, se estableció la agrupación de responsabilidades para los distintos perfiles. La versión final fue utilizada para mapear una muestra de *controllers* y clasificarlos, como un criterio de validez externa, a modo de poder entender la transferibilidad del marco propuesto. Es decir, para verificar qué tan aplicable es la herramienta para distintos contextos (Sally & Mora, 2015).

CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

Para generar un marco conceptual para identificar y clasificar al *controller* es necesario reconocer las características del *controller* y la evolución de su rol en las organizaciones, es importante hacer una revisión de las tendencias del control de gestión que más han influido en su desarrollo. Este capítulo está compuesto, entonces, por dos secciones. En la primera parte se hará una revisión histórica de las principales conceptualizaciones, visiones y enfoques que han marcado la evolución del control de gestión y que, a su vez, han incluido en el desarrollo del *controller*. En la segunda parte la revisión se enfocará en las conceptualizaciones de los distintos roles que se le han atribuido al *controller*, los factores que más han influido en el cambio de su rol, y las responsabilidades y funciones que le son asignadas a los profesionales del área.

Como se mencionó en la introducción, existen diversas maneras por las cuales el control de gestión puede aportar a la gestión de las organizaciones. Asimismo, las responsabilidades del *controller* comprenden un amplio rango de actividades y objetivos. Aunque su determinación variará de una organización a otra. Sin embargo, es posible resumir tres responsabilidades fundamentales del control de gestión, que son: (1) entregar información para la toma de decisiones, (2) velar por el uso de los recursos organizacionales; y, (3) ayudar a reducir la divergencia de objetivos dentro de la organización. Es importante hacer esta distinción y tener estas tres tareas presentes puesto que, pese a las concepciones sobre el alcance del control de gestión y a los distintos roles del *controller* que se pueden encontrar en la literatura; conforman la esencia, o la base, de lo que estudia el área y de lo que hace el *controller*.

2.1. Desarrollo del control de gestión

El control de gestión es necesario para la implementación de estrategias y hacer uso eficiente y eficaz de los recursos organizacionales en el logro de los objetivos propuestos (Maddox, 1999; Anthony, 1990; Collins, 1982; Anthony, Dearden, y Vancil, 1972). Bajo este entendimiento, el control puede entenderse como un subproceso, dentro del proceso administrativo, en el que se produce y se utiliza información que sirve para comparar cómo la dirección y la organización cumple con lo planificado. Desde la escuela clásica, Fayol (1949) describe que el control consiste en verificar si todo se realiza conforme al programa adoptado; estableciendo estándares de desempeño, midiendo y generando reportes para contrastar el desempeño actual con dichos estándares a modo de encontrar faltas o errores para que la administración pueda tomar medidas correctivas, modificar el desempeño, y evitar su repetición.

En cuanto al control de gestión, la primera definición como tal se atribuye a Anthony (1965), quien lo diferencia, jerárquicamente, de la planificación estratégica y del control operacional. De acuerdo con el autor, la planificación estratégica tiene que ver con la definición de los objetivos estratégicos de la organización, mientras que el control operacional se encarga de asegurar que las tareas y actividades específicas se realizan de manera eficaz y eficiente. De tal forma que el control de gestión es el vínculo entre la planificación estratégica y el control operacional, definido por Anthony como: *“el proceso por el cual los responsables de la operación se aseguran de que los recursos son obtenidos y utilizados eficaz y eficientemente para alcanzar los objetivos de la organización”*.

Desde la definición de Fayol, el control se entiende como un proceso en el que el sistema se regula a través de bucles de retroalimentación de información y comunicación sobre las desviaciones de lo que sucede en contraste a lo planificado para que, de ser necesario, el desempeño pueda ser corregido. Este modelo cibernético, de naturaleza mecánica, es criticado principalmente por dos razones: primero, por las exigencias que impone para la medición de desempeño y, segundo, por ser de naturaleza correctiva y reactiva.

Sobre la medición del desempeño, el modelo requiere la definición de estándares a seguir, una medición apropiada (Ouchi, 1979, 1977; Thompson, 1967), y el uso de la información retroalimentada para modificar el desempeño. (Hofstede, 1978). Es entonces cuando autores han aportado otros elementos que debiesen formar parte del control. Por ejemplo, Ouchi (1979) y

Merchant (1982) introducen el concepto de control de clan¹, al reconocer la posibilidad de orientar el comportamiento de las personas a través de la transmisión de valores, creencias, normas y filosofías comunes que conforman la cultura organizacional, como un mecanismo para motivar, así como para restringir, el comportamiento de los individuos al estandarizar el comportamiento de los miembros de la organización, alineándolo con las normas aceptadas (Adler, 2011). Este alcance es relevante para el desarrollo del control de gestión y, a su vez, para el desarrollo del *controller*, porque refuerza la necesidad del control al reconocer la existencia de la incompatibilidad de objetivos y amplía su campo de acción al considerar el comportamiento de las personas, a través del control cultural y el diseño de mecanismos y procesos para “aumentar la probabilidad de que los comportamientos de las personas conduzcan al logro de los objetivos organizacionales” (Flamholtz, Das y Tsui, 1985; Flamholtz, 1983).

En la era de la información actual, el entorno de los negocios cambia rápidamente y es mucho más incierto y, en ese sentido, un control correctivo *ex-post* es ineficiente. Para sobrevivir, las organizaciones requieren desarrollar agilidad y flexibilidad, lo que demanda una actitud proactiva que permita anticiparse a los problemas y evitar concentrar la atención directiva en resultados que ya se lograron y que no pueden revertirse. De esta manera, el sistema de control requiere detectar las desviaciones o errores de forma anticipada, o predictiva, y motivar acciones correctivas, lo que se conoce como control por pre alimentación, *feed-forward control*, o control *ex ante* (Merchant y Otley, 2006; Otley y Berry, 1980). Sin embargo, el control *ex ante* del modelo cibernético también presenta limitaciones si se considera la existencia de incertidumbre, que bien puede provenir del proceso productivo o del entorno en que se lleva a cabo. En el primer caso, existe dificultad para establecer previamente estrategias de acción, porque las relaciones de causa y de efecto no son tan claras y están sujetas a cambios (Hartmann, 2005; Perrow, 1967). En el segundo caso, es decir si la incertidumbre proviene del ambiente, los factores externos a la organización que la provocan son impredecibles y difíciles de anticipar (Govindarajan, 1984).

La definición jerárquica entregada por Anthony (1965) tiene un marcado enfoque hacia la responsabilidad financiera y a las medidas de desempeño basadas en la contabilidad (Merchant y Otley; 2006). Es necesario notar que los sistemas de control de gestión se diferencian de los sistemas

¹ El clan es entendido como un grupo de individuos que son dependientes entre sí y que comparten una serie de objetivos en común (Ouchi, 1979)

de contabilidad de gestión en principio porque, si bien consideran la contabilidad de gestión² como herramienta, son mucho más amplios ya que incluyen otros controles como los controles personales y de clanes (Chenhall, 2003).

Gran parte de los estudios e investigaciones sobre el control de gestión se han enfocado en el desarrollo de sistemas de control y en los elementos que deben contener. Por ejemplo, Ansari (1977) propone integrar las dos principales perspectivas bajo las cuales se entiende el control, es decir la perspectiva del control cibernético y la perspectiva del comportamiento humano, dentro de un mismo marco para el diseño del sistema de control. En ese mismo sentido, Flamholtz (1983) ubica el control cibernético como el sistema núcleo de control dentro de un contexto de variables organizacionales que influyen en él, que son: la estructura, la cultura y el entorno; y que, en su conjunto, conforman el sistema de control de gestión de una organización. De acuerdo con este autor, el control cibernético está compuesto por cuatro subsistemas principales, que son: planificación, operaciones, medición³, y evaluación y recompensa; que están articuladas a través de los bucles de pre y retroalimentación. Estos cuatro subsistemas no siempre están presentes al mismo tiempo, generando diferentes configuraciones de sistemas de control, lo que el autor denomina como ‘grados de control’. Sin embargo, contar con todos los subsistemas no es garantía de control, por lo que el autor resalta la importancia de la cultura organizacional en donde componentes como el sistema contable deben ser vistos como parte de un sistema socio técnico, en vez de mecanismos tecnológicos de control que operan de forma aislada a los valores, creencias y normas particulares de la organización (Flamholtz, 1983, p. 165).

Basados en el marco de objetos de control de Merchant (1982), Merchant y Van der Stede (2007) distinguen que la necesidad de control de los cuatro objetos de control (control de resultados, control de acciones, control personal, y control cultural) se debe a que la gestión enfrenta tres problemas principales: limitaciones del personal, problemas de motivación, y falta de dirección⁴. Estos autores relacionan el control de gestión con el trato con el comportamiento de los empleados, y exponen que el control es necesario ya que:

² Chenhall (2003) define a contabilidad de gestión corresponde a ‘la recopilación de prácticas como el uso de presupuestos o el cálculo de costos de los productos’, mientras que los sistemas de contabilidad de gestión al ‘uso sistemático de la contabilidad de gestión en el logro de un objetivo’.

³ El autor define que el sistema contable es un componente del sistema de medición, mientras que el sistema de presupuestos es parte tanto del sistema de planificación como del sistema de medición. Sin embargo, ninguno de los dos sistemas es equivalente a un sistema de control. Para ello, requieren de los otros componentes que el autor describe :

⁴ La falta de dirección se refiere a que las personas tienen un desempeño mediocre porque no saben qué es lo que se espera que realicen.

“Son las personas de la organización quienes hacen que las cosas sucedan. Los controles de gestión son necesarios para protegerse contra las posibilidades de que la gente haga algo que la organización no quiere que hagan o dejen de hacer algo que deben hacer (...) Si siempre se puede confiar en que todos los empleados harán lo que es mejor para la organización, no habría necesidad de los sistemas de control de gestión” (Pág.8).

Entre los mecanismos formales de control se pueden incluir la supervisión personal, los procedimientos operacionales estándar, las descripciones de cargo, las mediciones de desempeño y los sistemas de recompensas. Mientras que entre los mecanismos informales se encuentran dinámicas de regulación interpersonal o de autorregulación, que también influyen en el comportamiento (Ashford y Tsui, 1991) de forma indirecta (Merchant y Van der Stede, 2007). El diseño e implementación de combinaciones de estos mecanismos conforman el sistema de control organizacional (Flamholtz et al., 1985). De esta manera la conceptualización del control de gestión tradicional se redefine hacia una perspectiva mucho más holística que comprende tanto mecanismos de control formal como mecanismos de control informal.

La perspectiva ampliada del control implica que se puede lograr un control aplicando dos estrategias de control distintas (Ouchi, 1979). Por un lado, el control puede llevarse a cabo confiando en instrumentos como procesos formales de evaluación del desempeño (Chenhall, 2003), controles presupuestarios, esquemas de incentivos⁵, manuales de procedimientos y fijación de estándares, etc. (Abernethy y Chua, 1996; Falkenberg y Herremans, 1995); que se basan en normas explícitas y cuantificables y están diseñados para asegurar procesos de trabajo eficientes y efectivos y para mantener la viabilidad financiera (Chenhall, Hall, y Smith, 2010). El control formal es visto por los teóricos organizacionales y de agencia como una estrategia de evaluación de desempeño (Eisenhardt, 1985). El control formal puede ser de los recursos (Jaworski, 1988), del comportamiento y del resultado (Ouchi 1979, 1977). El primero se refiere a la gestión de los recursos humanos, financieros y materiales. A través de la especificación y control de los recursos disponibles para las actividades (Wiener *et al.*, 2016; Jaworski, 1988), y la recompensa según el uso de los recursos que son asignados⁶. A través del control del comportamiento se busca orientar los procesos para alcanzar los

⁵ Los incentivos son estudiados desde la economía bajo la teoría de agencia, la cual examina la relación entre el principal y el agente (Grossman y Hart, 1983; Holmstrom, 1979; Jensen y Meckling, 1976); y formaliza el conflicto de intereses proponiendo el uso de contratos con el monitoreo y los incentivos como mecanismos reguladores. Aunque los defensores de esta teoría llaman a generar mayores incentivos financieros, especialmente incentivos basados en el desempeño financiero; la teoría administrativa reconoce que no necesariamente las recompensas deben ser económicas.

⁶ Los mecanismos de control de recursos pueden incluir asignaciones de fondos y de mano de obra, el reclutamiento y reemplazo de personal, programas de capacitación y otras formas de asignación de recursos.

resultados deseados⁷. Finalmente, el control de los resultados se centra en los productos intermedios y finales, a través de la definición explícita de los objetivos y recompensas por alcanzarlos (Kirsch, 1997).

Hopwood (1974) clasifica los controles organizacionales como ‘controles administrativos’, ‘controles sociales’ y ‘autocontrol’. Ouchi (1979) por su parte los clasifica como ‘mecanismos de mercado’, ‘mecanismos burocráticos’ y ‘mecanismos de clan’. Hofstede (1982) categoriza los controles apropiados dependiendo de: (1) la ambigüedad de los objetivos de la actividad a controlar, (2) si los resultados son medibles o no, (3) si se conocen los efectos de las intervenciones de en la gestión de la tarea (si se pueden establecer relaciones de causa y efecto), y (4) si la actividad es repetitiva o no. Esto es relevante para el rol del *controller* en el sentido que debe reconocer los distintos tipos de control que pueden ejercerse, dependiendo tanto del contexto organizacional y de las características del proceso productivo mismo.

La visión tradicional de la administración asume que los objetivos de una organización son compartidos por sus miembros, pero la visión moderna no comparte esta idea y, por el contrario, reconoce la existencia de divergencia de objetivos, que se traduce en un menor nivel de esfuerzo. En ese sentido, en la tarea de reducir la divergencia de objetivos, el control de gestión establece mecanismos formales e informales, u “orgánicos” (Chenhall, 2003), para promover el conocimiento y comprensión de los objetivos organizacionales y minimizar las preferencias individuales divergentes (Eisenhardt, 1985), y mantener la estabilidad de las relaciones internas (Inzerilli y Rosen, 1983). El entendimiento de las combinaciones apropiadas de los mecanismos formales e informales de control es importante, en el sentido de que un sistema de control bien diseñado puede conducir a una ventaja competitiva a largo plazo (Flamholtz, 1995) Además, implica dejar de considerar el control solo en términos financieros e internos, tomando en cuenta el contexto en el que se realizan las actividades y, en particular, los aspectos ligados al comportamiento individual y a la cultura organizacional que afectan las percepciones y acciones de los empleados (Sandelin, 2008; Flamholtz, 1996).

Como se mencionó, el control de gestión evolucionó de la contabilidad de gestión y desde su origen estuvo orientado al control del desempeño financiero (Anthony, 1965). Los sistemas de contabilidad de gestión aparecieron durante el siglo diecinueve en Estados Unidos y utilizaban métodos de contabilidad cuya principal tarea era determinar los costos de la conversión de las

⁷ Los mecanismos de control del comportamiento incluyen la descripción específica de procedimientos y reglas, el monitoreo de su implementación y la recompensa según el cumplimiento de objetivos.

materias primas en productos y utilizar técnicas como el análisis de varianzas de los costos actuales y los costos estándar de las operaciones (Zimmerman, 2011). Información que, además de usarse para evaluar los procesos de conversión, también se utilizaba para evaluar el desempeño de los gerentes. Anthony (1965) define el control de gestión y hace notar que los sistemas de control de gestión tienen una estructura financiera subyacente: los planes y los resultados se expresan en unidades monetarias, porque permite la comparabilidad. Sin embargo, también notó que no es la única base de medición, o al menos no la más importante. Otras medidas cuantitativas como la participación de mercado, los rendimientos, y las medidas de productividad también son útiles (Anthony, 1965). En la práctica, sin embargo, la información financiera fue el principal recurso de gestión para la mayoría de las empresas, al menos hasta la década de los años 90, y se basó en gran medida en los presupuestos (Kaplan, 2009).

El control presupuestario es fundamental para los sistemas de control de gestión en la mayoría de las organizaciones y su fundamento es casi universal (Bunce et al., 1995). Esto se debe a su “capacidad de unir todos los hilos dispares de una organización en un plan integral que sirve a muchos propósitos diferentes, particularmente la planificación del rendimiento y la evaluación *ex post* del desempeño real respecto al plan” (Hansen et al., 2003). Si bien los presupuestos pueden tener una serie de usos, incluyendo la integración de procesos y decisiones de asignación de recursos, su enfoque está en la planificación de niveles aceptables de comportamiento y la evaluación del desempeño, haciendo responsable a los empleados por medidas financieras relacionadas con el proceso presupuestario. El uso de los presupuestos también ha sido criticado por suponer un riesgo de restringir a los gerentes y otros empleados a enfocarse exclusivamente en planificar, cuando deberían estar buscando nuevos caminos a seguir (Hope y Fraser, 2003) o por centrar la atención en el corto plazo. Pero, en definitiva, el uso de presupuestos, tanto con fines de planificación como de monitoreo ha sido y sigue siendo parte importante de los conocimientos que debe dominar el *controller*.

En las décadas de los años 70 y 80, con el desarrollo de las tecnologías de información, el aumento de la competencia de los mercados, el desarrollo de distintas estructuras organizacionales y nuevas prácticas de gestión, se desarrollaron técnicas de contabilidad de gestión como las técnicas basadas en actividades o la contabilidad de gestión. Estas técnicas apoyan a las tecnologías modernas y los procesos de gestión, como la gestión de calidad total (TQM) y los sistemas de producción justo a tiempo (JIT), y la búsqueda de una ventaja competitiva para enfrentar el desafío de la competencia global. Técnicas como estas afectaron a las herramientas de contabilidad de gestión y cambiaron su foco de atención desde la determinación de costos y el control financiero hacia la creación de valor a

través de un mejor uso de los recursos. Sin embargo, utilizando medidas financieras de corto plazo, algunas empresas fracasaron en adoptar sus sistemas de contabilidad de gestión y de control a las mejoras operacionales que buscaban las metodologías como la gestión de calidad o la gestión de ciclos de tiempo cortos (Yazdifar & Tsamenyi, 2005).

De acuerdo con Johnson y Kaplan (1987), la mayoría de las empresas estadounidenses estaban obsesionadas con las medidas financieras de corto plazo y habían fallado en adoptar su contabilidad de gestión y sistemas de control a los cambios operacionales de las implementaciones del TQM y el JIT. Por ejemplo, Porter (1992) identificó y comparó las diferencias de inversión entre las firmas estadounidenses y las firmas en Japón y en Alemania, concluyendo que en las primeras se favorecen las inversiones cuyos retornos son rápidamente medibles, dejando de invertir en activos intangibles como los procesos de innovación, las habilidades de las personas o la satisfacción del cliente; cuyos retornos son más difíciles de medir.

Uno de los grandes hitos del control de gestión, tanto en la teoría como en la práctica, fue la introducción del cuadro de mando integral por Kaplan y Norton en 1992. Aunque las medidas de control no financieras empezaron a utilizarse con propósitos de motivación, medición y evaluación del desempeño mucho antes que esta herramienta se introdujera, no se había logrado su integración en los sistemas de gestión ni de compensación. El cuadro de mando integral sugiere prestar atención a los requerimientos de los clientes, a los procesos de negocio y a la sostenibilidad de largo plazo, así como a las medidas financieras. Promueve capturar indicadores de desempeño tanto financieros como no financieros que reflejen las actividades clave que generan valor y dirijan la atención de los gerentes en las consecuencias de sus acciones a largo plazo, realizando un seguimiento de la implementación efectiva de la estrategia, e informando la evaluación y el desarrollo de las capacidades organizacionales (Kaplan, 2009; Chenhall, 2005; Simons, 2000; Kaplan y Norton, 1996, 1992; Otley, 1999).

De acuerdo con Simons (1995), el modelo jerárquico tradicional de gestión asume que la estrategia es deliberada e intencional, que se articula antes de su implementación y que su formulación está reservada para la alta dirección, de forma separada a su implementación. Sin embargo, en realidad la formulación y la implementación de la estrategia, según este autor, se afectarían mutuamente y ocurrirían de forma simultánea. Simons propone que, a menudo, una estrategia distinta a la que se encuentra implementada emerge desde niveles inferiores en la escala jerárquica y los sistemas de control de gestión deben ayudar a la organización a reconocer estas nuevas formas de capitalizar oportunidades y contrarrestar las amenazas que se presentan en el medio externo. De esta manera, el

control deja de entenderse como un proceso posterior a la planificación, como lo define el modelo tradicional, para ser entendido como un proceso interrelacionado a esta.

El desempeño del sistema productivo puede desviarse de los estándares definidos por varias razones. Por un lado, porque el nivel de esfuerzo en el proceso no ha sido el necesario; y, por el otro lado, porque los estándares u objetivos definidos no fueron los adecuados. Para el primer caso, ya se han mencionado mecanismos y tipologías de control utilizados para aumentar la probabilidad de que el proceso se lleve a cabo de la manera planificada, así como que el esfuerzo sea el requerido. En el segundo caso, es decir frente a la posibilidad de que los estándares no sean adecuados, es necesario que los objetivos sean cuestionados y se actualicen constantemente. A través del control por prealimentación, el sistema de control busca actuar anticipadamente para revisar la validez de la estrategia y que los objetivos sigan siendo adecuados para la organización; del mismo modo que monitorea la implementación de la estrategia, a través de la retroalimentación de las variaciones no deseadas para modificar los insumos y/o el proceso de transformación.

Simons (1995) desarrolla un marco de cuatro niveles, o palancas, de control para la formulación e implementación de la estrategia: los sistemas de creencias, los sistemas de límites, los sistemas de control diagnóstico, y los sistemas de control interactivo. Los sistemas de creencias representan la misión, el propósito y los principios valóricos compartidos. Los sistemas de límites son utilizados para fijar estándares o limitaciones al comportamiento y a las actividades que no son permitidas (lo que incluye códigos de conducta, normas internas), o a ciertas limitaciones estratégicas (como, por ejemplo, la decisión de invertir en determinados mercados). Los sistemas de control diagnóstico representan los mecanismos de control de gestión tradicional, como los presupuestos, planes, y sistemas financieros y contables; y apuntan al uso eficiente de los recursos. Finalmente, el sistema de control interactivo provee retroalimentación sobre la estrategia y ayuda a focalizar la información frente a incertidumbres estratégicas, promoviendo la innovación, el aprendizaje y el surgimiento de ideas y estrategias emergentes; a través de herramientas como, por ejemplo, estudios de mercado o estudios de la competencia.

Bajo este enfoque, los sistemas de control de gestión son utilizados para guiar el comportamiento y para gestionar la tensión entre la creatividad y la innovación, por un lado, y el control y el logro de objetivos, por el otro lado (Simons 2000, 1995). El marco propuesto por Simons tiene como principal enfoque la información: cómo se genera, se comunica y es utilizada por los gerentes. El autor define los sistemas de control de gestión como “rutinas y procedimientos formales,

basados en la información, que los gerentes usan para mantener o alterar los patrones de las actividades organizacionales”.

En las décadas de los años 70 y 80 una tendencia no tradicional del control de gestión fue la preocupación por la medición y la gestión de los activos intangibles a medida que las organizaciones empezaron a otorgar una mayor importancia a la gestión de sus activos físicos y financieros, así como de sus recursos intangibles, como factores de creación de valor y de una mejor posición competitiva, con la intención de afectar positivamente los resultados financieros de manera indirecta a través de relaciones de causa y efecto (Kaplan, 2009; Lev, 2003).

De acuerdo con un estudio realizado en 2015 por el banco comercial especializado en capital intelectual, Ocean Tomo, en los últimos 40 años los activos intangibles pasaron de representar un 17% a un 84% del valor de mercado de las firmas listadas en el S&P500 entre 1975 y 2015 (Tomo, 2015). De estos activos intangibles, más de un cuarto son de tipo intelectual, como patentes de propiedad intelectual y/o marcas registradas. Cerca del 60% restante se trata de competencias y conocimientos, entre los que se incluyen métodos de trabajo (Heitman, 2016). Desde entonces, las investigaciones se han enfocado en el desarrollo de métodos y/o herramientas para determinar el valor de los activos intangibles, con el propósito de que se refleje en los estados financieros; así como de explorar las relaciones entre el control de gestión y la gestión del conocimiento (Mouritsen y Larsen, 2005; Bhimani, 2003).

La ampliación del control de gestión incluye información con un mayor enfoque hacia el negocio y no solamente aspectos financieros. Se ha enfatizado la importancia estratégica de las operaciones y la gestión de los procesos, la calidad y la innovación con el fin de alcanzar una ventaja competitiva, lo que se traduce en que las organizaciones implementen sistemáticamente mejores prácticas, principios, estrategias y tecnologías de gestión (Johnston et al., 2002). En este sentido, se implementan herramientas de gestión de calidad, generando un cambio en la concepción tradicional de control de calidad como una tarea en la que los productos finales se inspeccionan y se prueban, eliminando o descartando aquellos deficientes, para ser vendidos a un precio inferior o para ser reprocesados; sino como herramientas más holísticas como los Modelos de Gestión de Excelencia. (Hammer, 2004; Deming, 1986; Porter, 1985)

De acuerdo con Nilsson, Olve, y Parment (2011), una tendencia importante para el control de gestión es responder a la mayor demanda de distintos *stakeholders* por información referente a consideraciones éticas como, por ejemplo, la forma en que se obtiene el producto o las relaciones que

mantiene la organización con sus proveedores; así como mayor información acerca de las circunstancias comerciales relacionadas al modelo de negocio

La gestión de riesgos también es otra tendencia importante del control de gestión, puesto que significa la preocupación de las organizaciones por la estrategia y los procesos de su formulación (McNally *et. al.*, 2016). En este sentido es posible incluir las preocupaciones de control estratégico y de gestión de riesgos en las definiciones más amplias de los sistemas de control de gestión. Aunque, considerando que la gestión del riesgo también incluye temas más especializados como seguros, cobertura de divisas o calificaciones de deuda, que generalmente no son temas que se discuten en la literatura de los sistemas de control de gestión, puede ser más apropiado considerar la gestión de riesgos como un aspecto importante del diseño general de los sistemas de control, no solo para reducir los riesgos asociados a los objetivos de la organización, sino para gestionarlos mejor (Merchant y Otley, 2006).

Como principales causas de la creciente importancia de la gestión de riesgos, se pueden contar las nuevas regulaciones, los cambios en las ya existentes y la competencia. La preocupación por gestionar el riesgo tiene que ver con el cumplimiento de los objetivos organizacionales. Cada objetivo tiene riesgos asociados y, por tanto, su buena gestión parte desde su integración a los procesos de toma de decisiones. Antes de tomar la decisión (teniendo claridad de lo que se quiere conseguir y cómo se llega a tomar la decisión correcta), durante la toma de decisiones (considerando responsables y el establecimiento de los controles necesarios para ejecutar la decisión apropiadamente), estableciendo monitoreo y revisiones de que se esté progresando de acuerdo a lo planificado, de los cambios en el entorno (si es que surgen nuevos riesgos), si los controles siguen siendo efectivos; y, finalmente, aprendiendo (si se alcanzaron o no los objetivos propuestos, sobre lo que estuvo bien o lo que estuvo mal, y lo que puede hacerse mejor en el futuro) (De Loo *et al.*, 2011; Baldvinsdottir *et al.*, 2010).

En síntesis, el control de gestión ha evolucionado rápidamente en un corto período de tiempo, provocada principalmente por los cambios del contexto económico y de negocios a nivel global, la internacionalización, el aumento de la competencia y el desarrollo tecnológico. Es importante considerar que es un área de la administración que se ha desarrollado con gran velocidad tanto en la teoría como en su práctica. El control de gestión está fuertemente influenciado, tanto a nivel teórico como práctico, por el contexto en que se desarrolla y, principalmente, por la cultura los países y/o regiones de las personas que lo practican y lo estudian. Por esta razón, no es de extrañar que existan

diferencias conceptuales tanto de los sistemas de control de gestión como en el entendimiento de las responsabilidades y las funciones de los profesionales que lo ejercen.

Es importante considerar que existen otras perspectivas sobre el control de gestión y del rol que desempeña el *controller* en las organizaciones que son valiosas para la discusión. Desde el enfoque propuesto en la literatura de los países de lengua alemana⁸, en particular, el sistema de gestión puede separarse en cinco subsistemas principales: el subsistema de planificación, el subsistema de monitoreo, el subsistema de información, el subsistema de recursos humanos y el subsistema de organización. Los tres primeros subsistemas conforman el fundamento de la conceptualización del control de gestión y las interacciones entre ellos conforman distintas conceptualizaciones del control de gestión. Algunas de estas conceptualizaciones incluyen interacciones con el sistema de recursos humanos, por ejemplo, a través del diseño de incentivos, o con la organización de la firma, a través del diseño de centros de responsabilidad como centros de costos o de beneficios (Küpper, 2008).

Por su parte, en 1999 Weber y Schäffer (citado en Schäffer, Weber, & Prenzler, 2001) introducen el enfoque de asegurar la racionalidad en la que el control de gestión, el cual se deriva inductivamente de las interacciones observadas entre los gerentes y los *controllers*. Bajo esta mirada, el control de gestión tiene la finalidad de garantizar la toma de decisiones de manera racional en la organización para el cumplimiento de sus objetivos en las diferentes fases del proceso de gestión. La racionalidad se define como la minimización de recursos (medios), que son escasos, para alcanzar un objetivo determinado (eficiencia) o alcanzar el mayor cumplimiento de los objetivos con los medios dados (efectividad). De esta manera, la racionalidad puede focalizarse en los resultados, en los procesos; y/o en los recursos.

La próxima sección tratará sobre el *controller* y tendrá como propósito identificar los distintos arquetipos existentes en la literatura. En esta sección se volverán a retomar conceptualizaciones del control de gestión y del *controller* que se revisaron en esta primera parte y que aportarán a la discusión sobre el entendimiento del *controller*.

⁸ En la literatura no anglosajona se utiliza el término *controlling*. Introducido por subsidiarias de firmas norteamericanas a mediados de los años 50, con un marcado uso de herramientas de control tradicional como la contabilidad de costos y los presupuestos característico de esas décadas. A mediados de los años 80 la importancia del *controlling* creció fuertemente en términos de puestos de trabajo y contribuciones a la investigación del área, pero tuvo un desarrollo separado de la literatura anglosajona (Schäffer y Binder, 2008).

2.2. El Controller

Con la evolución del control de gestión, las tareas, las funciones y el rol del *controller*, es decir el profesional a cargo del control de gestión en las organizaciones, también han cambiado. El *Institute of Management Accountants* (IMA)⁹ lo describe como una parte vital de la salud financiera de las organizaciones, que ayuda a impulsar la estrategia y la generación de valor, salvaguardando la integridad de la organización y planificando para la sostenibilidad del negocio en un contexto de negocios impredecible. Por otra parte, el *International Group of Controlling*¹⁰ (ICG) expone que el *controller* provee servicios a los gerentes y es corresponsable por el logro de los objetivos, teniendo como función diseñar y acompañar el proceso de planificación y control, describiéndolo, en conjunto con el *International Association of Controllers* (ICV, por sus siglas en alemán) como la conciencia económica de una organización. Para esto, el *controller* diseña y mantiene herramientas para la planificación y los presupuestos para la “comparación de los números” de lo presupuestado con lo alcanzado. Su tarea fundamental es asegurar la transparencia de los costos y de los resultados a todo nivel de la gestión. El *controller*, además, se asegura de que los sistemas que desarrolla y actualiza son aptos para la gestión y adecuados para el control. De esta manera, actúa como un consultor interno de todos los tomadores de decisiones sobre la planificación, el desempeño y la contabilidad.

Fundamentalmente, el *controller* tiene la responsabilidad de apoyar la implementación de la estrategia de la organización. Para ello, si bien sus funciones son variadas y cubren un amplio rango de tareas, es posible resumir tres tareas fundamentales a través de las cuales cumple con esta responsabilidad: (1) brindar información que aporte a la toma de decisiones, (2) ayudar a reducir la divergencia de objetivos para el cumplimiento de los objetivos organizacionales y, (3) velar por el uso de los recursos de la organización que son, por definición, escasos.

Tradicionalmente, se denomina *controller* al profesional que ocupa una posición en la función financiera, bien sea en finanzas o en contabilidad. Pero existen diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera que es importante resaltar para entender de mejor manera a quien se va a entender como *controller*. Por un lado, la contabilidad financiera tiene el propósito de informar a terceros, como accionistas, prestamistas, acreedores o al gobierno. Mientras que la contabilidad de gestión, en la práctica, se focaliza internamente hacia el gerente general, a otros gerentes ejecutivos y a

⁹ El IMA es una de las asociaciones más importantes de profesionales financieros. Fue fundada en 1919 en Estados Unidos y cuenta actualmente con más de 85.000 miembros alrededor del mundo.

¹⁰ El ICG es una asociación de *controllers* de países de habla alemana. Fue fundada en 1975 y cuenta con unos 6.000 miembros actualmente.

líderes de departamentos. Además, como ya se ha mencionado, el *controller* también considera medidas no financieras. De acuerdo con el IMA, el rol del *controller* se diferencia del rol de otros profesionales, como los auditores, porque trabaja desde ‘el principio’ de la cadena de valor, apoyando la toma de decisiones, la planificación y el control; en contraste a funciones como la auditoría o la tributación, que revisan el trabajo después de que se ha realizado o verifican que las áreas responsables del negocio han cumplido con las reglas, políticas y procedimientos, para el caso de área de riesgo y/o de cumplimiento.

2.2.1. Los roles del *controller*

Como se menciona en la primera parte de este capítulo, el desarrollo del control de gestión partió de la contabilidad de gestión y las finanzas, teniendo una marcada orientación hacia el control financiero, donde la rentabilidad y las medidas financieras marcaron en gran medida el desarrollo del área. De tal forma que el *controller* tradicionalmente cumple funciones de soporte informacional, control interno, planificación tributaria, elaboración de presupuestos y medidas operativas; siendo responsable de recolectar información y preparar reportes externos como, por ejemplo, balances y estados de resultados o declaraciones de impuestos de la firma; así como reportes internos para las distintas divisiones y departamentos de la firma asistiendo a otros gerentes al proveer la información necesaria para tomar decisiones. Luego, con la evolución que han tenido los sistemas de control de gestión, tanto en su teoría como en su práctica, las tareas del *controller* se han ampliado, y también se han distanciado de la contabilidad, destacando cuatro funciones clave: monitoreo, asesoreamiento, coordinación y promoción del cambio¹¹ (Bollecker, 2007).

Sathe (1983) distingue dos responsabilidades principales para el *controller*. La primera es una responsabilidad de control o de independencia en la que el profesional se asegura de que la información financiera reportada es exacta y de que las prácticas de control interno se ajustan a las políticas y los procedimientos de la organización¹². La segunda responsabilidad es de servicio o de participación en donde el *controller* apoya al equipo directivo en el proceso de toma de decisiones del negocio. Dependiendo del grado en que el *controller* asume estas dos responsabilidades, el autor clasifica cuatro tipos de *controllers*, que denomina como *involved*, *strong*, *split* e *independent*. El *split controller* se refiere a la

¹¹ El *controller* desempeña un papel activo en los procesos de planificación y control, y su posición, en el medio de múltiples flujos de información, lo predispone a desempeñar un papel activo como formador y agente de cambio en las organizaciones (Bollecker, 2007).

¹² En el rol de control descrito por Sathe (1983), el *controller* desempeña funciones como el reporte del desempeño o la protección de los activos de la firma, que son de naturaleza de custodia y monitoreo y que requieren independencia de la administración.

asignación de las dos responsabilidades de control y de servicio a distintos individuos dentro de la organización. Mientras que el *strong controller* es aquel profesional que puede desempeñar ambos roles. La capacidad del *strong controller* para equilibrar la necesidad de independencia y de involucramiento que exige el desempeño de ambos roles simultáneamente tiene como requisito una serie de habilidades y características personales, como la integridad, habilidades interpersonales efectivas y el conocimiento del negocio (Sathe, 1982). La responsabilidad de independencia descrita por Sathe se asocia con el rol tradicional del *controller* que en la literatura ha recibido diversas clasificaciones, entre las que se destacan: ‘*beancounter*’, ‘*scorekeeper*’, ‘*number cruncher*’, ‘*watchman*’ o ‘*corporate policeman*’. En cambio, el rol participativo propuesto por el autor se asocia al “nuevo rol del *controller*”, que se ha denominado como ‘*business partner*’ o ‘*business advocate*’. Enfrentando el riesgo de excluir estudios que han realizado aportes en esta materia, en la tabla 1 se presenta un resumen de los distintos nombres que se le han dado al *controller*.

El nuevo rol del *controller* surge como un llamado a desempeñar un rol más estratégico frente a los cambios del entorno y al aumento de la complejidad (Järvenpää, 2007; Zoni y Merchant, 2007; Byrne y Pierce, 2007; Burns y Baldvinsdottir, 2005; Colton, 2001; Friedman y Lyne, 1997; Granlund y Lukka, 1997). Si bien se han propuesto distintos nombres para referirse al *controller*, *beancounter* y *business partner* han sido los de mayor uso en la literatura. El primero para referirse al rol tradicional, que nace de la contabilidad; y el segundo al nuevo rol, que responde a los cambios y requerimientos del control de gestión.

El nombre de *beancounter* ha sido utilizado para referirse de manera negativa a los contadores, quienes son, tradicionalmente, vistos como aburridos e incapaces de comprender la operación. Friedman y Lyne (1997) definen el término de *beancounter* como:

“El término *beancounter* ha sido usado negativamente para describir a contadores que no tienen entendimiento o comprensión del negocio, y solo pueden contar fríjoles, un proceso mecánico divorciado de la realidad del negocio, que pueden sofocar la iniciativa e incluso conducir a decisiones que pueden ser perjudiciales para el negocio. (...) Definimos el concepto de *beancounter* como un contador que produce información financiera que se considera poco útil para gestionar eficazmente el negocio y, como resultado, su producción se convierte en un fin en sí mismo.” (Pág. 20).

Tabla 1: Principales nombres para los roles del *controller* en la literatura.

ARQUETIPOS	AUTORES
<i>Book keeper, Service aid</i>	(Hopper, 1980)
<i>Involved controller, Independent controller, Split controller, strong controller.</i>	(Sathe, 1983)
<i>Corporate policeman, business advocate</i>	Jablonsky et al. (1993)
<i>Book keeping, Consulting, Banking, Controlling, Administrating.</i>	(Mouritsen, 1996)
<i>Bean counter</i>	(Friedman y Lyne, 1997)
<i>Bean counter, Historian, Watchdog, advisor/consultant, change agent/member of the management team.</i>	(Granlund y Lukka, 1997, 1998)
<i>Traditional controller, New controller</i>	(Colton, 2001)
<i>Management accountant, Hybrid controller</i>	(Burns y Baldvinsdottir, 2005)
<i>Police officer, Consultant, Spy/watchdog, Head number cruncher</i>	(Gibson, 2002)
<i>Watchman, Information adapter.</i>	(Verstegen et al., 2007)
<i>Support role, Control role</i>	(Rouwelaar, 2008)
<i>Corporate policeman, Business Partner</i>	(Hartmann y Maas, 2011)
<i>Counting controller, Business controller, Supporting controller, Patrolling controller</i>	(Graham et al., 2012)
<i>Scorekeeper, Advisor, Manager</i>	(Holm y Thorstensson, 2013)
<i>Bean counter, Reporter, Navigator, Business partner, Innovator</i>	(Goretzki, Strauss y Weber, 2013)
<i>Score keeper, Business Partner</i>	(Meikerink, 2016)
<i>(i) Reporting, compliance, control, & risk (RCCR); (ii) performance management; (iii) strategic partner</i>	(Chang et al, 2014)

Entre los primeros estudios sobre la evolución del *controller* se encuentra un estudio realizado a seis corporaciones estadounidenses por Keating y Jablonsky (1990), quienes notaron cambios en la función financiera e identificaron tres orientaciones de los profesionales del área:

1. **Orientación de comando y control:** relativa a firmas con una estructura funcional jerárquica en donde la función financiera se desempeña en unidad independiente. El control tiene un mayor énfasis en el control corporativo y en la gestión eficiente de los recursos
2. **Orientación de conformidad:** encontrada en firmas que requieren cumplir mayores regulaciones y/o que mantienen negocios con el gobierno. La función financiera es burocrática, procesal y técnica.
3. **Orientación de equipo competitivo:** encontrada en firmas con mayor orientación de mercado en donde la función financiera se integra al negocio en una estructura de tipo matricial.

Tabla 2: Características de los roles clasificados por Jablonski et al. (1993)

<i>Business advocate</i>	<i>Corporate policeman</i>
Servicio y participación	Supervisión y vigilancia
Conocimiento del negocio	Administración de normas y regulaciones
Servicio al “cliente interno”	Procedimientos impersonales
Habilidades analíticas y financieras	Habilidades de contabilidad y auditoría
Monitoreo de la operación y el presupuesto de capital	Informes financieros precisos
Mejorar el resultado final	Reporte de varianzas/presupuestos

Luego, Jablonsky *et al.* (1993) realizaron una encuesta a 805 gerentes (508 gerentes no financieros y 297 gerentes financieros) en la que los resultados arrojaron diferencias en la percepción de las orientaciones descritas previamente en el estudio de Keating y Jablonsky (1990). Por ejemplo, los gerentes financieros generalmente se percibían a sí mismos con una orientación de equipo competitivo, mientras que los gerentes no financieros los percibían con orientaciones de comando y control, y de conformidad. Sin embargo, los autores encontraron un mayor grado de acuerdo en que la función financiera se caracteriza por:

- apoyar a la alta dirección con una revisión independiente de los planes de operación y desempeño,
- dirigir los flujos de información financiera a través de la cadena de mando,
- desarrollar sofisticados modelos operativos y de presupuesto de capital, y
- estar orientada a “hacer los números trimestrales”.

Si bien los autores no lograron desarrollar las tres categorías de orientación del área financiera en el primer estudio, lograron relacionar la combinación de las tres en dos tipos de perfil profesional, que distinguieron como ‘*business advocate*’ y ‘*corporate policeman*’. Las características de estos dos tipos se encuentran en la tabla 2.

Sheridan (1997) menciona que los *controllers* “ya no son comentaristas del pasado, sino que ahora se espera que desempeñen un papel como miembros del equipo de gestión en la construcción del futuro de la compañía”. De esta manera, el nuevo rol difiere del tradicional principalmente por tener un mayor grado de interacción e involucramiento con otras funciones organizacionales, la alta dirección y la toma de decisiones (Coad, 1999; Mouritsen, 1996). El rol del *controller* como *business partner* representa una mayor proximidad a los gerentes y una mayor orientación de negocio, estando más involucrado en decisiones estratégicas. El *controller* como *business partner* tiene también una orientación más colaborativa, anticipativa y con más énfasis en la estrategia (Pierce y O’Dea, 2003; Markus Granlund y Lukka, 1998; Friedman y Lyne, 1997).

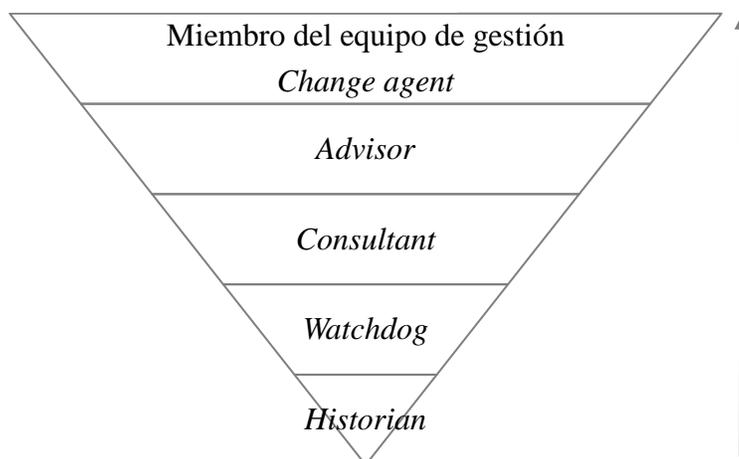
Colton (2001) identifica tres categorías de información financiera: fiduciaria, operacional y estratégica. La primera con una perspectiva histórica y traducida en actividades de procesamiento regular como, por ejemplo, reportes mensuales. La segunda con una perspectiva de lo que está ocurriendo actualmente y traducida en actividades de procesamiento *ad-hoc*. Finalmente, la tercera con una perspectiva hacia el futuro. Graham et al. (2012) se basan en esta clasificación para identificar distintos tipos de *controller* financiero, considerando que la información fiduciaria y operacional se traducen tareas propias, o relativas, a roles más tradicionales. Por su parte, Gibson (2012) describe cuatro tipos de *controller*: el *police officer*, quien tendría a cargo reforzar las políticas y procedimientos de la compañía, el *consultant* caracterizado por prestar consejo a la administración, el “*spy/watchman*” que se caracteriza por informar a los superiores las acciones de los gerentes de línea; y, finalmente, el “*head number cruncher*”, que se caracteriza por reportar información del desempeño de las operaciones.

Una mayor orientación al negocio puede entenderse como la capacidad y la voluntad de aportar valor agregado a la gestión, particularmente a la toma de decisiones y al control de las empresas

(Järvenpää, 2007) con el objetivo de resolver problemas y ayudar a inculcar una astucia comercial más amplia en las decisiones tanto cotidianas como estratégicas (Burns et al., 2013; CIMA, 2009; Simons, 2007), teniendo una mayor participación en los procesos y participando en equipos multidisciplinares (Burns y Bald- vinsdotti, 2005).

La participación en la toma de decisiones gerenciales y el control de un *business partner* no es ocasional¹³, por lo que se sugiere la existencia de un rango continuo de roles dependiendo del nivel de apoyo a la toma de decisiones y al nivel de control. De acuerdo con Granlund y Lukka (1997), la evolución del rol del *controller* no se trata del cambio de un rol a otro, sino de una expansión de roles, existiendo una secuencia continua desde el denominado *scorekeeper* o *beancounter*, a través de los roles como *watchdog*, consultor y asesor, hasta ser considerado miembro del equipo de gestión, o *business partner*; tal y como se puede apreciar en la Figura 1.

Figura 1: Expansión de roles



Fuente: Grandlund y Lukka (1997, Pág. 246)

El Chartered Global Management Accountant (CGMA) explica que ser un *business partner* implica ir más allá de proveer información para mejorar la toma de decisiones, haciendo una contribución importante para mejorar los procesos de toma de decisiones y asegurar el éxito sostenible del negocio. La información de gestión generada a través de reportes y análisis estándares son el punto de partida inicial. El *controller* debe entender su relevancia, compartir ideas, influenciar las decisiones en los mejores intereses de largo plazo de los accionistas y ayudar a gestionar el desempeño y el riesgo.

¹³ Es decir, su participación es constante y no esporádica o por necesidades especiales.

También se requiere que sea capaz de trabajar “mano a mano” con el CEO, al mismo tiempo que mantiene su posición de integridad e independencia. Para que este rol sea integrado y valorado, debe existir una cultura corporativa que lo valore y esto parte del liderazgo. En la tarea de ayudar a tomar las mejores decisiones para el negocio, deberá tener conocimiento y entendimiento del negocio y de la organización. Cuando existe un desajuste entre los objetivos de las unidades de negocio y los intereses del negocio, por ejemplo, el *controller* puede guiar a los ejecutivos no financieros a entender por qué ciertas estructuras de gobierno son importantes o por qué una decisión comercial particular puede perjudicar a otra división; ayudándolos a tomar la decisión correcta para el negocio como un todo (CGMA, 2015). En su estudio, Graham et al. (2012) concluyen que los *controllers* financieros quieren agregar mayor valor y formar parte de la dirección estratégica, como *business partners*, del negocio, pero existen tensiones y limitaciones en cuanto a la confianza en los sistemas de información para obtener la información exacta, la falta de experiencia contable de las personas en el área para poder delegar tareas más tradicionales; y la falta de apreciación, por parte de la gerencia., de los costos y beneficios de obtener información financiera (Pág. 84).

Tabla 3: Características, beneficios y riesgos de los roles de la función financiera

	<i>Scorekeeper</i>	<i>Business Partner</i>
Características	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Independiente. ▪ Reporta el desempeño pasado. ▪ Se focaliza en la contabilidad y en un ambiente de control robusto. ▪ Procesa transacciones. ▪ Reactivo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Participativo. ▪ Alto nivel de apoyo de la toma de decisiones. ▪ Se focaliza en la participación estratégica. ▪ Alto nivel de planificación y análisis financiera. ▪ Proactivo.
Beneficios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Información financiera y reportes precisos. ▪ Alta integridad del reporte financiero. ▪ Ambiente de control robusto. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Localización e implementación de estrategias emergentes. ▪ Contribución activa a la toma de decisiones. ▪ Creación de información organizacional detallada que ayuda a explotar nuevas oportunidades.
Riesgos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dificultad para lograr análisis más avanzados. ▪ Dificultad para generar ideas, que pueda permitir incursionar en nuevas oportunidades de negocio. ▪ Menor compromiso por la competitividad internacional. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Riesgo de socavar la iniciativa y creatividad de la gestión. ▪ Riesgo de crear conflictos entre la gestión y la función de finanzas.

Fuente: Meikerink (2016)

Meikerink (2016) hace un resumen, presentado en la tabla 3, de las principales características de los roles del *controller* como *scorekeeper* y como *business partner*, y en la revisión literaria que hace encuentra que existen conflictos entre estos dos roles porque son contradictorios entre sí. Sin embargo, encuentra que son roles correlacionados, es decir que a medida que aumenta la importancia de las tareas y responsabilidades no tradicionales, las tareas y responsabilidades tradicionales se vuelven menos importantes.

2.2.2. Factores de la evolución del rol del *controller*

Varios estudios discuten los factores que han conducido la evolución del rol del *controller* (Verstegen et al., 2007; Burns y Baldvinsdottir, 2005; Scapens y Jazayeri, 2003; Granlund y Lukka, 1997; Kaplan, 1995). Frecuentemente se incluyen los cambios en el ambiente de negocios, las condiciones del mercado y la globalización (Bhimani, 2006; Bhimani y Bromwich, 2010), nuevas filosofías gerenciales, una mayor complejidad de los negocios o re estructuraciones organizacionales (Järvenpää, 2007, 2001), nuevas tecnologías de manufactura (Bromwich y Bhimani, 1994); desarrollos tecnológicos (Scapens y Jazayeri, 2003; Granlund y Malmi, 2002; Burns y Yazdifar, 2001) y la introducción de nuevas técnicas de gestión y contabilidad (Byrne and Pierce, 2007; Friedman y Lyne, 1997), como aquellas basadas en actividades o la introducción del cuadro de mando integral (Malmi, Seppälä, y Rantanen, 2001; Vaivio 1999; Friedman y Lyne, 1997). Algunas investigaciones también evidencian que la descentralización de las funciones del *controller* (Rouwelaar y Bots, 2008; Zoni y Merchant, 2007; Burns y Baldvinsdottir, 2005; M Granlund y Lukka, 1997), el estilo de liderazgo en el uso de presupuestos (Hartmann & Maas, 2011), la introducción de sistemas de información más avanzados para el control y la planificación como los sistemas de planificación de recursos (ERP, por sus siglas en inglés) (Jacobs 2005; Newman y Westrup 2005; Caglio 2003; Scapens y Jazayeri 2003; Markus Granlund y Malmi, 2002) actúan como factores facilitadores en el desarrollo de la orientación del *controller* hacia el negocio (Burns y Baldvinsdottir, 2005; M Granlund y Lukka, 1997).

Sin duda, uno de los factores que más han impulsado el desarrollo del *controller* han sido los avances en tecnologías de información, permitiendo que el profesional dedique menos tiempo en tareas mecánicas y mayor tiempo en analizar e interpretar información, tomando un rol con un enfoque más estratégico y consultor (Russel et al., 1999). El liderazgo, o la actitud del liderazgo hacia el *controller*, también es un factor que influye en la evolución del *controller*. Al respecto, algunos autores evidencian que los gerentes, principalmente los gerentes generales, son un factor decisivo para apoyar u oponerse al nuevo rol del *controller* (Byrne y Pierce, 2007; Shields, 1998; Chenhall y Langfield-Smith, 1998). En

ese sentido, otras investigaciones sugieren que un cambio en las expectativas de los gerentes generales por una orientación comercial más fuerte conduce a un mayor grado de participación y efectividad de los *controllers* (Wolf et. al, 2015; Byrne y Pierce, 2007; Rouwelaar, 2008; Sathe, 1982).

En un estudio realizado en una firma de manufactura alemana, Goretzki *et al.* (2013) analizan el desarrollo de rol del CFO en 17 años, desde *beancounter, reporter, navigator* hasta ser considerado como *business partner*, como un proceso de institucionalización. Es decir, de la legitimización por parte de los distintos actores de la organización y de alteraciones de las pautas normativas en la medida que sus identidades de rol apoyan el cambio institucional. De esta manera, en la medida en que el *controller* empieza a tener una mayor relación con las operaciones, su trabajo empieza a considerarse más compatible con la cultura de la firma, en la medida en que el crecimiento de ésta también lo requiere.

2.2.3. Las responsabilidades del controller

El control como un área funcional debe estar “hecho a la medida” del contexto particular de la organización y de su dirección, en un momento y bajo circunstancias particulares. De esta manera, las responsabilidades del *controller* varían tanto de una organización a otra, como entre países o regiones. En Estados Unidos, por ejemplo, tiende a tener, primordialmente, responsabilidades de monitoreo financiero, se le relaciona con el departamento de finanzas, y puede desempeñar funciones de contabilidad, auditoría interna, políticas y procedimientos fiscales, y políticas de seguros. Mientras que, en el caso de algunas regiones europeas, como es el caso de los países de habla alemana, el *controller* no es tradicionalmente responsable por la contabilidad financiera ni del reporte. En Francia, por ejemplo, sus responsabilidades están mucho más relacionadas a los presupuestos, la contabilidad de gestión, estudios estadísticos y económicos; y a la planificación a largo plazo (Guenther, 2013; Azan y Bollecker, 2011).

Las tareas para el rol tradicional del *controller* suelen asociarse al reporte para las gerencias y a actividades para asegurar el cumplimiento de los requerimientos de reporte financiero y del desempeño. El *controller* es responsable de recolectar información y preparar reportes externos como, por ejemplo, balances y estados de resultados y/o declaraciones de impuestos de la firma; así como reportes internos para las distintas divisiones y departamentos de la organización, asistiendo a otros gerentes al proveer la información necesaria para tomar decisiones.

Gran parte de las tareas tradicionales que incluyen datos estandarizados, se han automatizado gracias al desarrollo de la tecnología y de herramientas de gestión, lo que también ha influido en las

funciones del *controller*. Por ejemplo, Kaplan (1998) expone que los cambios en la gestión de las firmas, acompañado por el desarrollo de tecnologías de información y de comunicación permite a los profesionales liberarse de procesamiento de datos, al mismo tiempo que entrega la oportunidad de gastar menos tiempo en tareas estandarizadas y rutinarias para dirigir una mayor atención al análisis e interpretación de la información, la comunicación de los objetivos organizacionales y su cumplimiento; cambiando el enfoque de trabajo hacia la toma de decisiones sobre el futuro de los procesos de negocio, llegando más allá de la comparación de los resultados alcanzados versus los deseados. En este sentido, varios autores también observan que, gracias a la tecnología, se amplía la difusión, o descentralización, de la información contable¹⁴ al mismo tiempo que se genera espacio a otras tareas como el análisis de negocio, la planificación estratégica, la consultoría interna y la toma de decisiones operacionales (Maas, 2007; Burns y Baldvinsdottir, 2007; Scapens *et al*, 2003; Burns *et al*. (1999, 1996)).

Sin embargo, es importante considerar que las organizaciones pueden dudar en permitir que sus *controllers* se involucren en dichos procesos por temor a que se pueda reducir la efectividad del sistema de control y se produzcan manipulaciones. Por ejemplo, frente a las crecientes exigencias normativas, la profesión en Estados Unidos ha aumentado su orientación hacia las preocupaciones regulatorias, como oposición al apoyo a los procesos de toma de decisión de los gerentes (Sharman, 2007). El cumplimiento de las normativas y las regulaciones exigen mejorar la contabilidad y la transparencia de los servicios financieros, particularmente en relación con el financiamiento de capital y a los requerimientos de reporte (CIMA y IMA, 2012). Esto ha impactado el rol de la función de finanzas al exigir recursos significativos para la mejora de los controles, procedimientos y procesos para asegurar el cumplimiento. De acuerdo con EIU y KPMG (2006), el cumplimiento normativo y las iniciativas de gobierno corporativo han tomado un gran peso en las funciones financieras en los últimos años y, de alguna manera, han distraído a los profesionales del área de convertirse en *business partners*.

De acuerdo con Burns, Warren, y Oliveira (2014), entre las áreas de acción del *controller* como *business partner* podrían incluirse la estrategia corporativa, la gestión del cambio de manera proactiva, la gestión de las relaciones con el cliente para comprender mejor sus necesidades; y la influencia en el

¹⁴ Los cambios en las funciones y roles de los *controllers* también han afectado a otros profesionales en las organizaciones. De acuerdo con Bogt, van Helden, y van der Kolk (2016), existen dos tendencias. Por un lado, los *controllers* ya no son los únicos proveedores y usuarios de la información contable desde que los softwares computacionales han reducido la necesidad de dicho rol técnico, generando información financiera y no financiera usada por profesionales que no necesariamente están relacionados al área. Por el otro lado, el espectro de tareas de los *controllers* se ha expandido hacia una posición más estratégica, relacionada a la interpretación de datos para propósitos de gestión. Se habla de un proceso de hibridación de la función de los *controllers*, definida por estos mismos autores como la amplitud de la función contable por la inclusión de otros tipos de experiencias.

desarrollo de sistemas de información y la gestión de riesgos, con el propósito de ayudar a evitarlos y/o minimizar sus daños.

Holm y Thorstensson (2013) identifican distintos tipos de actividades, para los tres roles que clasifican (*scorekeeper*, *advisor* y *manager*), dependiendo de si la posición del *controller* financiero es a nivel regional o a nivel local. De modo tal que el *scorekeeper* sería responsable de actividades relacionadas con el reporte, el presupuesto y el control de costos; mientras que el *advisor* de actividades que requieren un mayor grado de aporte al negocio, prestando apoyo financiero, trabajando cerca al liderazgo de la organización y manteniendo una visión holística. En el rol como *manager*, el *controller* estaría a cargo de actividades relacionadas con el reclutamiento de personal del área, la gestión de reuniones regulares, y la gestión de sus subordinados en el área; y a la toma de decisiones.

2.2.4. Las habilidades y competencias del *controller*

De acuerdo con Bartram (2005) las competencias son “una serie de comportamientos instrumentales para el logro de resultados deseados”. En los estándares de educación para contadores profesionales entregados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), se definen como la habilidad de desempeñar un rol a un estándar definido, suponiendo la integración y la aplicación tanto de habilidades técnicas y profesionales como de valores, ética y actitudes profesionales, más allá del conocimiento de principios, estándares, conceptos, hechos y procedimientos (IFAC, 2017). De acuerdo con Bartram, las competencias comprenden habilidades para aplicar conocimientos en el desempeño de los estándares requeridos en el trabajo. Están relacionadas a los comportamientos subyacentes de un desempeño exitoso: es lo que las personas hacen para cumplir sus objetivos.

En relación al *controller* los estudios suelen distinguir dos tipos de conocimientos: los conocimientos técnicos y los conocimientos relacionales. Sin embargo, no existe un consenso sobre el grado de importancia entre estos dos tipos. Por ejemplo, en una encuesta que realizó a gerentes generales, gerentes funcionales y *controllers*, Chieppello (1990) encontró que las habilidades requeridas más importantes son las habilidades personales, entre las que se incluyen la comunicación, la apertura, la organización, la disciplina y la flexibilidad; por encima de las habilidades técnicas, entre las cuales se cuentan los conocimientos de contabilidad y las habilidades con las tecnologías de información. Mientras que autores como Pierce (2002) resaltan la importancia de desarrollar habilidades analíticas, dominar las técnicas de control de gestión, y tener la habilidad de generar información relevante.

Junto con los cambios en el contenido del trabajo del *controller*, los requerimientos de habilidades y competencias del profesional también han cambiado. Los requerimientos tradicionales incluyen el conocimiento y la experiencia en instrumentos y métodos de contabilidad de gestión, su implementación y uso en los sistemas de información de la organización. En ese sentido, la ampliación del control de gestión, como área, implica entender y adaptar los sistemas de información a las necesidades de información de las organizaciones con el mayor nivel de eficiencia y efectividad posible (Kanthi Herath, 2007).

Con la evolución de rol, es de esperar que el *controller* vaya más allá de la generación de información y sea competente en el uso de conocimientos, habilidades y experiencia para proponer la integración de información de contabilidad de gestión con información no financiera sobre una base interdisciplinaria aplicar en las decisiones del negocio. Siendo capaz de justificar, interpretar y presentar los resultados de toda la organización, así como de sus unidades y/o departamentos, para proporcionar información de calidad que apoye el proceso de toma de decisiones y mejore las sinergias a través de la comunicación y la integración de las relaciones que desarrollan (Horváth citado en Guenther, 2013; Burns y Yazdifar, 2001; Hopper, 1980). Para apoyar la toma de decisiones, el *controller* requiere tener conocimientos del negocio y habilidades para comunicar y establecer buenas relaciones con los otros miembros de la organización. (Horváth citado en Guenther, 2013; Yasin, Bayes, & Czuchry, 2005; Burns y Yazdifar, 2001; Hopper, 1980)

Los estándares éticos y la integridad son aspectos sumamente importantes, y deseados, en todo profesional. Como principal responsable de la información para la toma de decisiones, el comportamiento y conducta del *controller* deben estar conducidos por códigos y principios éticos. Es así que se espera que el *controller* cuente con principios de integridad, objetividad, competencia profesional, confidencialidad y un comportamiento profesional apropiado (CGMA, 2013). Pese a su importancia, el marco conceptual no considera estos principios éticos puesto que son características esperadas en el *controller*, independiente del arquetipo. En otras palabras, la ética no es una variable que ayude a diferenciar un arquetipo de otro. Sin embargo, sí es importante destacar que la formación profesional del *controller* no debe dejar de lado estas consideraciones.

Hasta este punto, se ha hecho una revisión de los roles que son atribuidos al *controller*, las responsabilidades que le son asignadas, así como las competencias y habilidades que debería tener para desempeñarse. En relación con los roles, en la literatura diversos autores han propuesto nombres, o clasificaciones, para referirse a la evolución que ha tenido el *controller*. La clasificación más frecuente

es la de *beancounter* (rol tradicional) y *business partner* (nuevo rol). Aunque algunos autores proponen otros roles intermedios entre estos. Sin embargo, estas clasificaciones pocas veces diferencian, o explicitan las diferencias, entre los perfiles, desde el punto de vista de los requerimientos de las organizaciones, ni de las características de los profesionales. En el siguiente capítulo, se presenta el mapa de clasificación conceptual del *controller*.

CAPITULO III: EL MARCO CONCEPTUAL

Frente a la creciente importancia y atención que ha recibido el control de gestión en las organizaciones y a que su rápida evolución ha impactado también en las características de los distintos roles que los profesionales del área pueden ejercer, el marco conceptual propuesto en esta tesis tiene como propósito servir de herramienta para identificar y clasificar de los distintos arquetipos de *controller*, según las características del profesional y según las responsabilidades que le son asignadas.

Este marco nace de la necesidad de identificar y delimitar las características de los distintos tipos de *controller*. El área de control de gestión debe tener la capacidad de responder a las necesidades de control particulares de su organización y, de la misma manera que no es posible implementar las mismas herramientas de control en todas las organizaciones, no cualquier tipo de *controller* será necesario en todos los escenarios.

El marco está compuesto por tres pilares. En el primer pilar se identifican cuatro arquetipos principales propuestos en esta investigación y que recopilan a los arquetipos identificados en la literatura: el *information source controller*, el *operational controller*, el *coordinator controller* y el *business partner controller*. En el segundo pilar están las habilidades y competencias para cada uno de estos arquetipos mientras que en el tercer pilar se encuentran sus principales responsabilidades. Es importante considerar que la clasificación de las competencias y responsabilidades para cada uno de los cuatro perfiles se hizo considerando que son incrementales. Es decir, que van ampliándose en la medida que se vuelven más complejas y, las responsabilidades y competencias de los niveles menos complejos no dejan de ser responsabilidades y competencias de los niveles más superiores. Además, esta clasificación no es estricta, es decir, considera la posibilidad de que un profesional domine más de un tipo de habilidad y/o competencia que pertenece a más de un arquetipo. Es por esto que la clasificación propuesta se refiere al perfil dominante.

Los distintos arquetipos se ajustan a las definiciones sobre el *controller* revisadas en la segunda parte del segundo capítulo de esta tesis. Es decir, consideran las definiciones base de los roles de control y de servicio; y también se clasifican según el nivel de integración y uso de los subsistemas de gestión considerados en las concepciones del control de gestión, según la interacción de estos subsistemas, presentadas en la primera parte del capítulo II de esta tesis. Estas concepciones son resumidas por Guenther (2013) en cinco enfoques principales del control de gestión en la literatura de países de lengua alemana, que son: (1) soporte de información, (2) apoyo a las decisiones, (3) coordinación “limitada”, (4) coordinación “integral”, y, finalmente, (5) asegurar la racionalidad de la gestión.

A continuación, se presentan y describen los cuatro distintos arquetipos considerados en el marco conceptual propuesto:

3.1 *Information source controller*

El rol fundamental que asume el *controller* es el de fuente de información o *information source* y está basado en el rol tradicional, similar a los roles como *beancounter*, *historian*, *book keeper* e *information adapter* (Goretzki, Strauss y Weber, 2013; Versteegen et al., 2007; Granlund y Lukka, 1998; Friedman y Lynne, 1997; Hopper, 1980). En este rol, el *controller* brinda soporte a la gestión entregando información para apoyar la toma de decisiones.

El enfoque de soporte informacional y del *controller* como co-responsable de los subsistemas de información, como parte del sistema de gestión, es propuesto por Reichmann (2011). En él, el sistema de control consiste en actividades de apoyo, que incluyen el análisis y la cobertura continua de la información para problemas específicos, y actividades de diseño de los sistemas de información. Como principal responsable de la coordinación del soporte de información, la principal tarea del control de gestión es determinar las necesidades de información de quienes la reciben y asegurar que su procesamiento y transferencia sea fácil de usar y entender.

En este rol, el *controller* influye en el diseño, implementación y explotación de los sistemas de información de la organización y cumple con: (i) preparar informes internos y externos, (ii) proveer información *ad-hoc* cuando se requiere, (iii) representar la situación económica de la organización; y (iv) apoyar el diseño y mantenimiento el sistema de información financiero contable, de costos y presupuestos de la organización. Para desempeñarse en este rol, se espera que el profesional tenga una formación robusta en las siguientes competencias y habilidades: (i) control de costos, (ii) uso de recursos tecnológicos, (iii) orientación al cliente interno; y (iv) habilidades analíticas para el reporte y la comunicación de información.

3.2. *Operational controller*

El segundo rol propuesto es el de un *controller* que tiene una mayor proximidad a las operaciones de la organización, incluyendo tareas de planificación y de monitoreo. Este rol se asemeja a descripciones como *supporting controller*, *administrating controller*, *performance management*, *spy/watchdog* (Chang et al, 2014; Graham et al., 2012; Gibson, 2002Mouritsen, 1996).

El *operational controller* es responsable principalmente de: (i) realizar análisis presupuestarios y de ejecuciones, (ii) buscar la eficiencia y la eficacia de los procesos; y (iii) planificar y monitorear las operaciones. Las competencias y habilidades necesarias para desempeñarse en este rol incluyen: (i) la organización y optimización de procesos y recursos; (ii) el conocimiento experto de las operaciones del negocio, (iii) proyección de credibilidad; y (iv) orientación al cliente externo.

Los sistemas de control apoyan la toma de decisiones de gestión optimizando funciones objetivo, como, por ejemplo, ganancias esperadas o flujos de efectivo descontados, frente a distintas alternativas y posibles desarrollos del entorno. El sistema de apoyo la gestión utilizando los subsistemas de planificación y de monitoreo, para alcanzar los objetivos de desempeño de la firma y alinear sistemáticamente la organización con los objetivos propuestos previamente (Hahn y Hungenberg, 2001).

3.3. Coordinator controller

El tercer rol propuesto es el de un *controller* que utiliza herramientas de gestión organizacionales y de personas, velando por el alineamiento organizacional de una manera más proactiva que los dos roles anteriores. Este perfil está basado en la perspectiva propuesta por Horváth (citado en Guenther, 2013) en la que el control de gestión debe coordinar los subsistemas de planificación, de monitoreo y de soporte informacional de la organización; orientándose al desempeño gerencial. Según este autor la coordinación requiere, primero, la construcción de sistemas formales de planificación, de monitoreo y de información que se ajusten entre sí; segundo, la creación de estructuras y reglas en la organización para tratar los problemas de coordinación en el sistema; y, finalmente, procesos de ajuste dentro del sistema de control con la capacidad de resolver problemas y reaccionar ante posibles perturbaciones.

La coordinación también puede incluir subsistemas de recursos humanos y organizacionales, lo que requiere la creación de estructuras organizacionales adecuadas y el diseño de sistemas de incentivos y acuerdos de objetivos. De esta manera, este enfoque amplía el rango de responsabilidades del sistema de control al englobar el control del comportamiento. En particular, los problemas de comportamientos oportunistas resultantes de la asimetría de información y los conflictos de intereses (Küpper, 2008; 1987; Küpper, Weber, y Zünd, 1990; Schmidt, 1986).

Bajo este enfoque, las responsabilidades de un *controller* de este tipo incluyen: (i) diseñar y mantener mecanismos que permitan medir e influir en el desempeño, (ii) facilitar y aportar la comunicación y la coordinación; y (iii) velar por el alineamiento estratégico de unidades de negocio, departamentos y personas.

Las competencias y habilidades de este rol requeridas para desempeñar este rol son: (i) conocimiento experto del sector y contexto industrial, (ii) conocimiento del comportamiento humano, (iii) negociación; y (iv) pensamiento sistémico.

3.4. *Business partner controller*

Este rol está basado en el ya descrito nuevo rol del *controller*. Denominado por gran cantidad de autores como *business partner, advisor; strategic partner, business advocate, change agent, advisor y consultant* (Chang *et al.*, 2014; Holm y Thorstensson, 2013; Goretzki, Strauss y Weber, 2013; Graham *et al.*, 2012; Hartmann y Maas, 2011; Jablonsky *et al.*, 1993).

Se trata de un perfil en el que el control es ejercido de manera más proactiva y estratégica que los roles anteriores. El *controller* debe contar con mayores habilidades de negocios, en comparación a los roles anteriores. Las competencias y habilidades distintivas para desempeñarse en este rol incluyen: (i) pensamiento comercial y emprendedor, (ii) independencia, (iii) persuasión e influencia, y (iv) liderazgo.

Entre sus responsabilidades se encuentra: (i) velar por la sostenibilidad y/o crecimiento de la organización y los intereses de sus *stakeholders*, (ii) participar en la formulación de la estrategia y el diseño de las direcciones estratégicas; y (iii) asegurar la objetividad de la dirección. Esta última responsabilidad está basada en la perspectiva que proponen Weber y Schäffer (1999), presentada en la primera parte del capítulo II de esta tesis, en la que el *controller* deberá asegurar la racionalidad de las decisiones tomada por los gerentes sobre las direcciones presentes y futuras de la organización.

A modo de resumen, en la tabla 4 se presenta la clasificación de los cuatro arquetipos propuestos. Está clasificación depende del tipo de control; es decir si es proactivo y estratégico o si es reactivo y operacional. También depende del tipo de rol, es decir, si se trata de un rol de control o de servicio para los cuales el *controller* requerirá más habilidades contables o de negocios, respectivamente. Finalmente, se clasifica según los subsistemas de control de gestión que están bajo la responsabilidad y/o influencia del *controller*.

Tabla 4: Clasificación de los perfiles de *controller*.

	<i>Habilidades contables</i> <i>Roles de control</i>	<i>Habilidades de negocios</i> <i>Roles de servicio</i>
<i>Control proactivo y estratégico</i>	<p>Coordinator</p> <p>(<i>Patrolling controller, police officer, navigator</i>)</p>	<p>Business Partner</p> <p>(<i>Business advocate, change agent, advisor, consultant strategic partner</i>)</p>
<i>Control reactivo y operacional</i>	<p>Information source</p> <p>(<i>Bean counter, historian, score keeper, book keeper, information adapter</i>)</p>	<p>Operational</p> <p>(<i>Supporting controller, administrating controller, spy/watchdog</i>)</p>

El marco conceptual propuesto, presentado en la tabla 5, tiene tres columnas. En la primera columna están las cuatro clasificaciones de arquetipos de *controller* en un orden ascendente, partiendo desde el *information source controller*, hasta llegar al *business partner controller*, a través del *operational controller* y del *coordinator controller*. En la segunda columna se encuentran las competencias y habilidades correspondientes a cada arquetipo. Es importante destacar que las habilidades son incrementales y no son exclusivas del arquetipo y/o nivel en que se encuentran. Esto quiere decir que un *business partner* no dejará de tener entre sus competencias el control de costos ni el conocimiento experto de las operaciones del negocio, del mismo modo que un *operational controller* no necesariamente carecerá de habilidades de negociación para desempeñarse efectivamente. En la tercera columna se encuentran las responsabilidades asignadas a cada arquetipo. Al igual que con las competencias, las responsabilidades son incrementales y no son excluyentes entre sí. Esto se debe que las responsabilidades que son asignadas al *controller* dependerán, en gran medida, de las necesidades de control de la organización en su contexto, así como de las distintas configuraciones de los subsistemas de gestión que tenga cada organización en particular.

Tabla 5: Marco conceptual propuesto

ARQUETIPO	COMPETENCIAS Y HABILIDADES	RESPONSABILIDADES
<i>BUSINESS PARTNER</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Liderazgo • Persuasión e influencia • Independencia • Pensamiento comercial y emprendedor 	<ul style="list-style-type: none"> • Asegurar la objetividad de la dirección. • Participar en la formulación de la estrategia y el diseño de las direcciones estratégicas. • Velar por la sostenibilidad/crecimiento de la organización y los intereses de sus <i>stakeholders</i>.
<i>COORDINATOR</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Pensamiento sistémico • Negociación • Conocimiento del comportamiento humano • Conocimiento experto del sector y contexto industrial 	<ul style="list-style-type: none"> • Velar por el alineamiento estratégico de unidades de negocio, departamentos y personas. • Facilitar y aportar la comunicación y la coordinación • Diseñar y mantener mecanismos que permitan medir e influir en el desempeño.
<i>OPERATIONAL</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Orientación al cliente externo • Proyectar credibilidad • Conocimiento experto de las operaciones del negocio • Organización y optimización de procesos y recursos 	<ul style="list-style-type: none"> • Planificar y monitorear las operaciones. • Buscar la eficiencia y la eficacia de los procesos. • Realizar análisis presupuestario y de ejecuciones.
<i>INFORMATION SOURCE</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Habilidades analíticas para reporte y comunicación de información • Orientación al cliente interno • Uso de recursos tecnológicos • Control de costos 	<ul style="list-style-type: none"> • Diseñar y mantener el sistema de información financiero contable, costos y presupuestos. • Representar la situación económica de la organización. • Proveer información ad-hoc cuando se requiere. • Preparar informes internos y externos.

CAPITULO IV: VALIDACIÓN EMPÍRICA

En este capítulo se presenta la metodología empleada para la validación empírica y la aplicación del marco conceptual presentado en el capítulo III a una muestra de *controllers*. Esta aplicación incluye la clasificación del arquetipo dominante de cada profesional y la clasificación del arquetipo dominante requerido por la organización en que trabaja. La naturaleza de esta investigación es cualitativa y exploratoria; y tiene como objetivo conceptualizar y describir el desarrollo del profesional a cargo del control de gestión en las organizaciones que, como se ha mencionado, es un fenómeno que responde a la realidad o contexto de cada organización.

A partir del marco conceptual que describe a los distintos tipos de *controller*, se diseñó un cuestionario que fue aplicado a profesionales con experiencia en control de gestión. Con el propósito de validación empírica, la encuesta fue enviada a través de invitaciones directas en plataformas de redes sociales profesionales a 105 profesionales. Como criterio de participación, se envió el cuestionario a los profesionales que se identifican como *controllers* en sus perfiles con cargos a nivel de jefatura y/o gerencia.

El cuestionario traduce el marco conceptual y captura las características de los *controllers* midiendo las habilidades y competencias de los profesionales, así como las responsabilidades que le son asignadas en las organizaciones en que se desempeñan. Para identificar las habilidades, el cuestionario tiene dos preguntas. Así, en una primera pregunta se pide a los profesionales que identifiquen las habilidades que tienen como fortalezas, de manera ordenada en una escala de 1 a 4, en donde 1 corresponde a la habilidad más desarrollada. De igual forma, en una segunda pregunta se pide que identifiquen aquellas habilidades menos fuertes, ordenándolas en una escala de 1 a 4, siendo 1 la habilidad con mayor necesidad de mejora. Para las responsabilidades, se pregunta a cada participante por las responsabilidades con mayor prioridad en su agenda de trabajo y, al igual que como las habilidades, las ordenen en una escala de 1 a 4 siendo 1 la responsabilidad con mayor prioridad en la agenda de trabajo.

Como metodología de clasificación de los perfiles de los profesionales, se ordenaron las competencias y habilidades reportadas por los participantes según la cantidad perteneciente a cada arquetipo y según el orden de prioridad asignado por el profesional. En este proceso se consideró el tipo de competencia. Es decir, si se trata de una competencia técnica y específica o de una competencia

transversal. Las competencias transversales, como el liderazgo o la persuasión e influencia, se consideran con un menor peso que las competencias más técnicas para definir el arquetipo dominante, ya que las primeras pueden estar relacionadas a características del individuo, como los rasgos de personalidad, que este estudio no pretende medir. En total, 7 competencias y habilidades clasificadas en este estudio se consideran transversales: la orientación al cliente interno, la proyección de credibilidad, la orientación al cliente externo, el conocimiento del comportamiento humano, la independencia, la persuasión e influencia; y el liderazgo. Para clasificar las habilidades como transversales o específicas, se consideró como criterio si se trata de una habilidad que responde a las características personales del profesional y si puede o no ser desarrollada de manera paralela a la formación y/o entrenamiento que las habilidades técnicas requieren. Esta clasificación se presenta en la tabla 6.

A modo de poder precisar de mejor manera los perfiles dominantes de los *controllers*, se utilizó la misma metodología, pero para las competencias con mayor oportunidad de mejora, entendiendo la agrupación de habilidades y competencias resultantes como el perfil del que más se aleja el *controller*. En estos casos también se consideraron otras variables como la cantidad de años de experiencia laboral y de experiencia como *controller*; y su formación académica.

Tabla 6: Clasificación de las habilidades del *controller*

Habilidades técnicas	Habilidades transversales
Control de costos	Orientación al cliente interno
Uso de recursos tecnológicos	Proyectar credibilidad
Habilidades analíticas para reporte y comunicación de información	Orientación al cliente externo
Conocimiento experto de las operaciones del negocio	Conocimiento del comportamiento humano
Organización y optimización de procesos y recursos	Independencia
Conocimiento experto del sector y contexto industrial	Persuasión e influencia
Negociación	Liderazgo
Pensamiento sistémico	
Pensamiento comercial y emprendedor	

Para identificar el perfil dominante de *controller* que cada organización requiere, el cuestionario dedica una pregunta a las responsabilidades que demandan más tiempo en la agenda de trabajo del profesional. Se pide al profesional que elija y ordene las cuatro principales responsabilidades a las que dedica mayor tiempo y atención, en una escala de 1 a 4, siendo 1 para la responsabilidad más importante. Al igual que con las competencias, el mecanismo de clasificación del rol más dominante se hizo ordenando según la cantidad de responsabilidades reportadas, en su pertenencia a cada arquetipo, y según el orden de prioridad que le asignó el profesional. Otras variables que también se tuvieron en cuenta para la clasificación del rol de *controller* requerido son el grado de participación en la definición de las estrategias y objetivos del negocio reportado¹⁵, el número de personas que dependen directa e indirectamente del profesional; y a quién reporta en la organización, a manera de tener una medida de la dimensión y el alcance de su cargo en la organización en que se desempeña.

¹⁵ Es importante considerar que no necesariamente es así en todas las organizaciones, pues existen otros elementos como el liderazgo o la formación de los demás gerentes, o como características organizacionales que pueden influir en el grado de participación del *controller*.

CAPITULO V: CARACTERIZACIÓN DE LA MUESTRA Y HALLAZGOS

En este capítulo se presentan los resultados de la validación empírica realizada a través de una encuesta que traduce el marco conceptual y que fue aplicada a una muestra de *controllers*. Los resultados se componen por dos partes: primero, los resultados de la clasificación de los profesionales y, segundo, los resultados de clasificación de los arquetipos de *controller* requeridos por las organizaciones.

4.1. Descripción de la muestra

Características de las organizaciones

En total se obtuvo la respuesta de 45 *controllers* de los cuales 36 trabajan en organizaciones pertenecientes a industrias del sector terciario, entre las que principalmente se cuentan: transporte y comunicaciones, comercio, servicios, farmacéutica y seguros. 4 en organizaciones del sector secundario, entre las que se cuentan industrias de la construcción, energía manufactura y manufactura; y 5 del sector primario, entre las que se encuentran las industrias de minería, agricultura y silvo agropecuario. El detalle de las industrias y su sector se encuentra en el Anexo 2.

Se consultó por el tamaño organizacional según: (i) la cantidad de personas que trabajan en la organización, y (ii) el volumen de ventas anual. El detalle de la cantidad de organizaciones según cada una de las clasificaciones se encuentra en el Anexo 2. Para propósitos de este estudio, se utilizó como criterio de clasificación del tamaño organizacional, la cantidad de personas empleadas, considerando que el problema de agencia y la necesidad de alineamiento crece en la medida que aumenta la cantidad de personas en la organización.

Tabla 7: Cantidad de *controllers* según tamaño organizacional (cantidad de personas) y sector industrial

Tamaño organizacional	Primario	Secundario	Terciario	Total
Pequeña	1	0	6	7
Mediana	3	1	7	11
Grande	1	3	23	27
Total	5	4	36	45

Características de los profesionales

La formación académica de pregrado de los 45 *controllers* participantes se clasifica en dos grupos principales. Por un lado, las carreras mayormente relacionadas a la administración y los negocios y, por el otro lado, las carreras de ingeniería que no necesariamente se relacionan a las ciencias de la administración. De la muestra, 37 *controllers* clasifican en el primer grupo y los 8 *controllers* restantes en el segundo. Adicionalmente, 27 de los 45 *controllers* participantes declaran tener al menos un estudio a nivel de postgrado. De estos 27, 14 cursaron una maestría, 8 al menos un diploma y 5 *controllers* declararon contar con especializaciones de maestría y diplomado. Estos resultados se presentan en la Tabla 8 y en la Tabla 9. El detalle de la formación académica y la clasificación de los estudios de postgrado se presentan en el Anexo 2.

Tabla 8: Formación académica de pregrado.

	Carrera	Total
Administración & Negocios	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	10
	Ingeniería en Información y Control de Gestión	8
	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	15
	Contador Auditor	4
Ingeniería	Ingeniería Civil Industrial	6
	Ingeniería en Ejecución Industrial	1
	Ingeniería en Computación e Informática	1

Tabla 9: Formación académica de postgrado.

Especialización	Total
Diplomado	8
Magíster	14
Magíster y Diplomado	5

Con relación a los años de experiencia profesional y los años de experiencia como *controller*, el tiempo promedio de reportado por los profesionales de la muestra es de 10,3 años y 5,4 años, respectivamente. Los valores mínimos y máximos son de 1 año, para ambos tiempos de experiencia, y 28 y 18 años de antigüedad, para la experiencia laboral y la experiencia como *controller*, respectivamente. Estos resultados pueden verse en la Tabla 10.

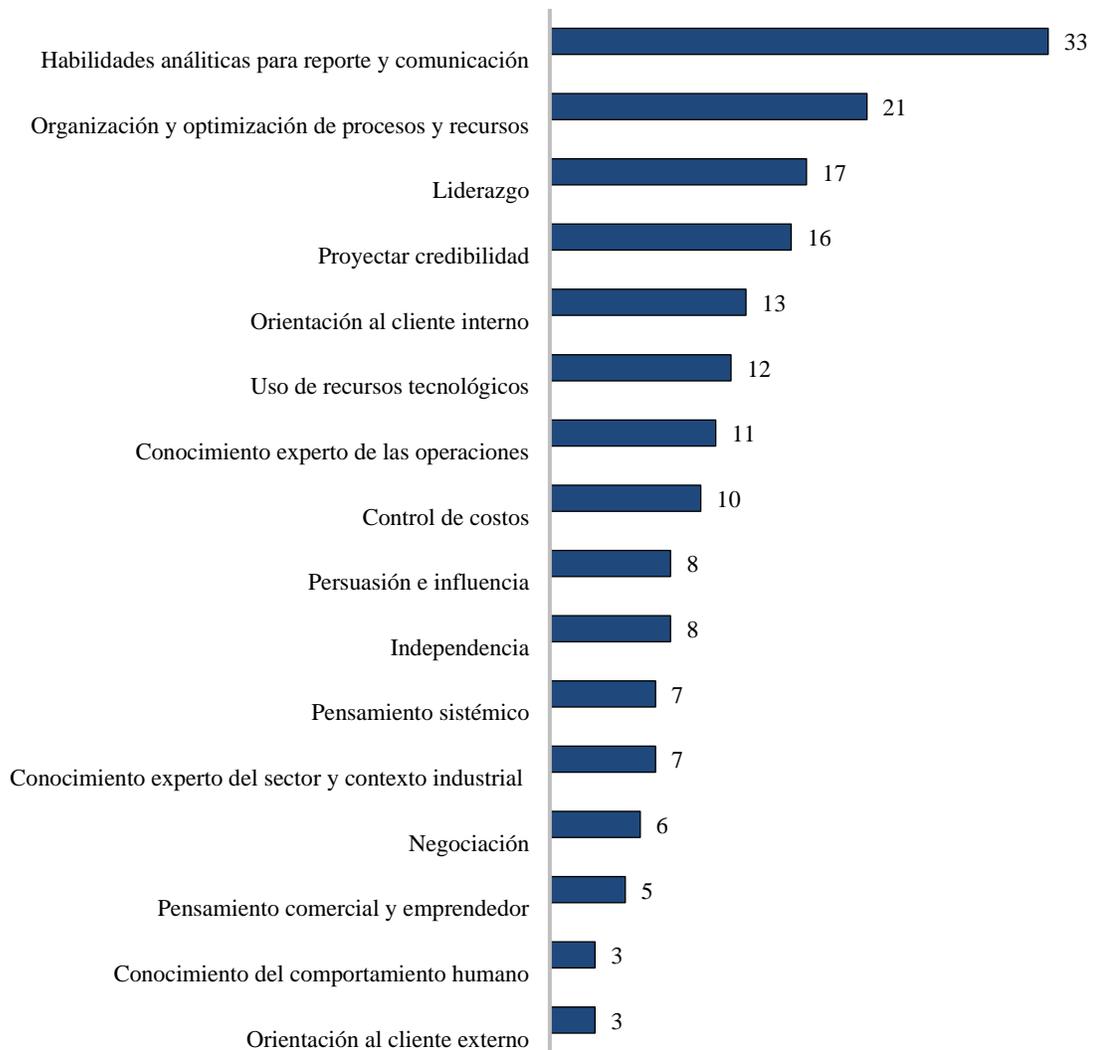
Tabla 10: Años de experiencia

Tipo de experiencia	Promedio	Mínimo	Máximo
Experiencia laboral	10,3	1	28
Experiencia como <i>controller</i>	5,4	1	18

Habilidades reportadas

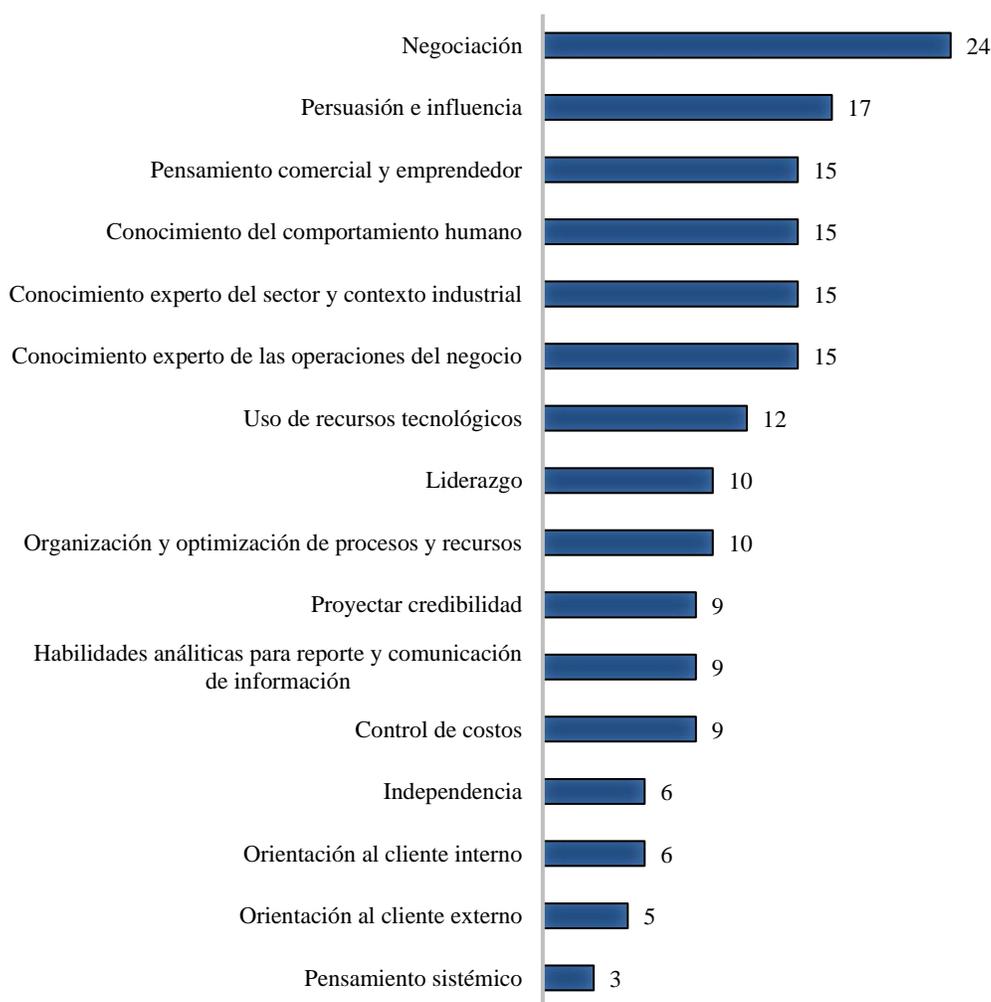
A nivel general, las principales fortalezas reportadas por los *controllers* son las competencias analíticas para el reporte y la comunicación de información (33), la organización y optimización de procesos y recursos (21), el liderazgo (17), la proyección de credibilidad (16), la orientación al cliente interno (13) y el uso de recursos tecnológicos (12). Competencias que son, en su mayoría, asociadas al perfil del *information source controller*. Estos resultados se pueden ver en el Gráfico 1.

Gráfico 1: Habilidades más desarrolladas reportadas.



Paralelamente, los *controllers* reportaron que las competencias con mayores oportunidades de mejora son la negociación (24), la persuasión e influencia (17), el conocimiento experto de las operaciones del negocio, el conocimiento experto del sector y contexto industrial, el conocimiento del comportamiento humano; y el pensamiento comercial y emprendedor (15). Estos resultados se pueden ver en el Gráfico 2.

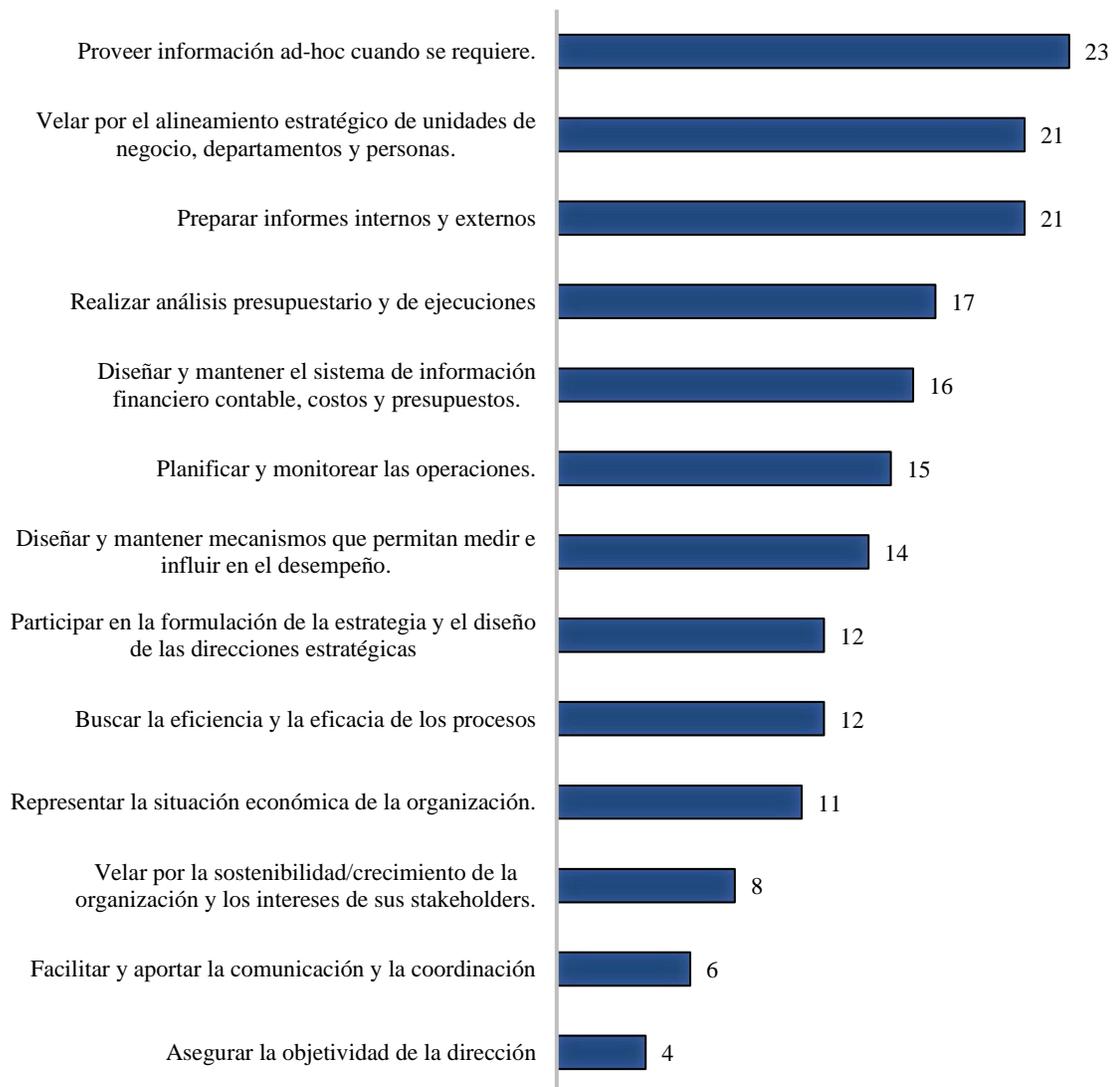
Gráfico 2: Habilidades con mayores oportunidades de mejora reportadas



Responsabilidades

Las principales responsabilidades reportadas por los *controllers* encuestados fueron: proveer información ad-hoc cuando se requiere (23), preparar informes internos y externos (21), velar por el alineamiento estratégico de unidades de negocio, departamentos y personas (21), realizar análisis presupuestario y de ejecuciones (17) y diseñar y mantener el sistema de información financiero contable, costos y presupuestos (16).

Gráfico 3: Responsabilidades reportadas

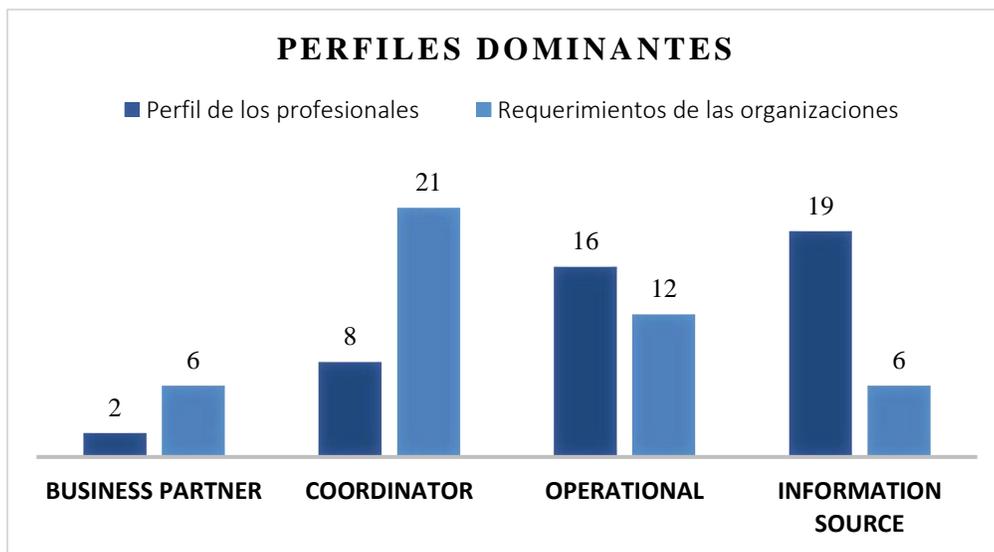


4.2. Perfiles dominantes

Con el marco conceptual propuesto, los perfiles dominantes resultantes fueron, en su mayoría *information source controllers* y *operational controllers*, con 19 y 16 profesionales clasificados en estos perfiles, respectivamente. De los 10 profesionales restantes, 8 resultaron clasificados como *coordinator controllers* y 2 como *business partner controllers*. Por el lado de los perfiles requeridos por las organizaciones, 21 organizaciones requieren, predominantemente, un *coordinator controller*, 12 organizaciones un *operational controller*, 6 un *information source controller* y 6 un *business partner controller*. Estos resultados se pueden apreciar en el gráfico 4.

La clasificación de los perfiles dominantes de los profesionales se obtuvo, tal y como se describe en el capítulo 4, según la prioridad que el *controller* asignó a sus habilidades y competencias más fuertes, al tipo de habilidad; y a la prioridad que también le asignó a las habilidades y competencias reportadas como oportunidades de mejora. Paralelamente, los perfiles dominantes requeridos por las organizaciones se obtuvieron según el orden de prioridad que el *controller* asignó a las responsabilidades que más tiempo le demandan en su agenda de trabajo.

Gráfico 4: Perfiles dominantes de los profesionales y requeridos por las organizaciones.



Estos resultados sugieren la existencia de desajustes entre lo que las organizaciones requieren del *controller* y el perfil del profesional. De los 45 profesionales de la muestra, 15 clasifican en un perfil dominante que sí se ajusta al perfil dominante requerido por la organización en la que se desempeñan.

Mientras que 26 *controllers* clasifican en un perfil dominante a un nivel inferior al requerido por la organización en que trabajan. Particularmente, de los 19 profesionales clasificados como *information source controllers*, 8 trabajan en organizaciones que requieren un *coordinator controller*, 5 en organizaciones que requieren un *controller operational*; y 1 trabaja en una organización que requiere un *business partner*. Mientras que de los 16 profesionales clasificados como *operational controllers*, 8 trabajan en organizaciones que requieren un *coordinator controller* y 2 en organizaciones que requieren un *business partner*. También se encuentran casos en los que el *controller* tiene un perfil dominante a un nivel superior del perfil que su organización requiere. De esta manera, 2 profesionales clasificados como *coordinator controller* trabajan en organizaciones que requieren un *operational controller*; un *operational controller* trabaja en una organización que demanda un *information source controller*; y un *business partner controller* trabaja en una organización que demanda un *coordinator controller*. Estos resultados pueden verse en la tabla 11.

Tabla 11: Combinaciones de perfiles dominantes de los profesionales y los requeridos por las organizaciones

		Perfil requerido por la organización			
		<i>Business Partner</i>	<i>Coordinator</i>	<i>Operational</i>	<i>Information source</i>
Perfil del profesional	<i>Business Partner</i>	1	1	0	0
	<i>Coordinator</i>	2	4	2	0
	<i>Operational</i>	2	8	5	1
	<i>Information source</i>	1	8	5	5

Es importante tener en consideración que la clasificación busca identificar perfiles dominantes. Sin embargo, tanto los individuos como los profesionales requeridos por las organizaciones no se clasifican en arquetipos excluyentes y, naturalmente, podrán mezclar habilidades y responsabilidades de distintos tipos. Este estudio ha simplificado este problema identificando perfiles dominantes.

CAPITULO VI: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

Las responsabilidades y competencias del *controller* han evolucionado en paralelo al desarrollo del control de gestión en contextos de incertidumbre tanto del negocio, y de su entorno, como de agencia¹⁶. Las fuentes de incertidumbre pueden extenderse por diversas razones, como el crecimiento de las organizaciones que amplían su espectro de negocios y/o de mercados, por los requerimientos de nuevas leyes y normativas; o porque otras variables, revisadas en el primer capítulo de esta tesis, han tomado una mayor relevancia y protagonismo, aparte la incertidumbre financiera y la reducción de costos, como la gestión del capital humano, el conocimiento y la información.

Frente a este contexto, la importancia de desarrollar un área de control de gestión ha tenido un mayor reconocimiento y prioridad en las organizaciones. Sin embargo, esta adopción y desarrollo del área no debe ser tomada como una especie de “moda” o “mal necesario”. Para que el control de gestión realmente pueda apoyar la toma de decisiones, en ambientes de incertidumbre, es importante reconocer que su aplicación no es un “copiar y pegar” herramientas ni prácticas puesto que, los supuestos sobre los cuales están diseñados los modelos de gestión dependerán del contexto de cada organización en particular.

Este estudio reconoce, identifica y describe la existencia de distintos arquetipos de *controller*, recopila y ordena los principales hitos del control de gestión que han marcado la evolución del *controller* y propone un marco conceptual que tiene como propósito, primero, servir para que reclutadores identifiquen el tipo de *controller* que mejor se adapta a los requerimientos de control de la organización; y, segundo, permitir que los profesionales del área identifiquen su tipo y puedan proyectar sus carreras, a través de las competencias que requieren desarrollar. En esta investigación, además, se recopilan distintos estudios sobre el *controller* y se reconoce la existencia de distintos tipos de *controller* dependiendo del grado en que asesora y apoya a la gestión; y del grado, contrapuestamente, en que se dedica al control y al monitoreo. Este estudio propone la existencia de distintos tipos de *controller* no solo dependiendo de estas características de participación y control sino del grado en que se logran integrar los subsistemas de información, planificación, monitoreo, de personas y organizacionales en el sistema de gestión. A través del marco conceptual propuesto, identifica cuatro perfiles de *controller* y

¹⁶ Es decir, de la incertidumbre producto de la asimetría de información y la divergencia de objetivos y/o motivación de los tomadores de decisiones.

los describe desde el enfoque de las capacidades profesionales del individuo en dicho perfil, y desde el enfoque de las responsabilidades que, en esencia, desempeña.

Para apoyar la toma de decisiones, el control de gestión cumple tres funciones principales: (1) entregar información para la toma de decisiones, (2) velar por el uso de los recursos organizacionales; y, (3) ayudar a reducir la divergencia de objetivos dentro de la organización. Los resultados obtenidos en la validación del instrumento apoyan esta definición teniendo que las principales competencias reportadas por los *controllers* apuntan al reporte y comunicación de información; y a la organización y optimización de procesos y recursos, al mismo tiempo que las principales responsabilidades exigidas por las organizaciones en que se desempeñan se relacionan a la generación de información y a velar por el alineamiento estratégico de unidades de negocio, departamentos y personas.

El marco de clasificación diseñado también permite describir la coincidencia entre el perfil de los profesionales, de acuerdo a sus habilidades más fuertes y sus habilidades con mayor oportunidad de mejora; y el perfil exigido por las organizaciones, de acuerdo a las principales responsabilidades que ocupan la agenda de trabajo de cada *controller*. Los resultados en la medición realizada a una muestra de *controllers* descubre la existencia de desajustes entre los perfiles dominantes de los profesionales y los perfiles dominantes requeridos por las organizaciones. Es decir, los resultados sugieren una brecha importante entre los perfiles que las organizaciones requieren y los perfiles que contratan. De esta manera, los profesionales clasifican, en su mayoría, como *information source* y *operational controllers*, mientras que las organizaciones parecen requerir más perfiles dominantes como *coordinator* y *operational controllers*. Particularmente, 26 profesionales, de los 45 *controllers* de la muestra, clasificaron en un perfil dominante a un nivel inferior al requerido por su organización, mientras que 4 profesionales clasifican en un perfil dominante a un nivel superior al requerido por su organización. Estos desajustes suponen riesgos para las organizacionales que, al reclutar y seleccionar a un profesional con un perfil distinto al requerido para ejercer como *controller* pierden los potenciales beneficios de contratar a un *controller* que sí cuente con las herramientas, competencias y formación necesaria para entender los problemas de control de la gestión y pueda desarrollar el área de control de gestión acorde a las necesidades. En contraste con otros estudios que hacen un llamado al desarrollo del *controller* como un *business partner*, los resultados no muestran la existencia de *business partners*, bien sea como perfil dominante del profesional o del perfil dominante requerido por la organización. Esto podría sugerir que no necesariamente todas las organizaciones requerirían un *controller* como *business partner*.

El *controller* está llamado a asegurar que se tomen buenas decisiones corporativas y para ello la información es fundamental. Además, para que el *controller* desarrolle otras habilidades debe tener la capacidad de generar reportes en el tiempo y con el nivel de precisión requeridos por los gerentes y otros tomadores de decisiones en la organización. En esto, la evolución del *information source controller* hacia otros roles ha dependido en gran medida del desarrollo tecnológico y de los sistemas de información. La capacidad de vincular los sistemas de información con las operaciones del negocio ha permitido mejorar la calidad de la información en términos de oportunidad para quien la necesita y precisión para poder tomar mejores decisiones. Además, el *controller* debe ser capaz de adaptar la información de forma clara para quien la recibe y hace uso de ella. Una vez cubiertas estas funciones básicas, el *controller* puede destinar su tiempo a otras actividades. Las organizaciones y los profesionales en control de gestión por igual enfrentan el desafío de ocupar menos tiempo en informes y reportes para tener más tiempo al análisis del negocio y otras actividades que generen un mayor valor para el negocio y la organización.

En teoría, la ampliación del rango de sus responsabilidades y competencias supone que el *controller* debe relacionarse con mayor frecuencia e intensidad con otras áreas del negocio. Sin embargo, los resultados de este estudio evidencian un bajo nivel de orientación al cliente externo, al pensamiento comercial y emprendedor; y al conocimiento del comportamiento humano. Por su parte, las competencias y habilidades más desarrolladas reportadas en este estudio son aquellas relacionadas con el suministro información y la generación de reportes. Por el lado de los perfiles requeridos por las organizaciones sucede algo similar. Las responsabilidades más reportadas son aquellas relacionadas a generar información, bien sea en forma de reportes o informes periódicos como informes a la medida.

Frente a estos resultados cabría preguntarse si, en la práctica, el *controller* está logrando una mayor integración con el negocio o si aún no llega a formar parte de su agenda. ¿Estará aún inmaduro el desarrollo del control de gestión de las organizaciones? ¿Existirán incompatibilidades entre la formación profesional que recién los futuros *controllers*, en términos de enfoques y herramientas, y lo que exige el mercado profesional? ¿Será que las organizaciones están exigiendo ciertos perfiles de *controller* aún sin contar con las bases de información necesarias, e higiénicas, para que el *controller* dedique menos tiempo a tareas mecánicas de reportes periódicos y pueda dedicarse a otras actividades que aporten más al negocio? ¿Las organizaciones realmente tendrán claridad de lo que requieren del control de gestión?

Las organizaciones se encuentran frente a una cantidad prácticamente ilimitada de oportunidades y amenazas y recursos que son escasos. Los gerentes muchas veces resuelven problemas no estructurados

donde opera la subjetividad. La atención gerencial es también limitada, sujeta a sesgos y susceptible a problemas de motivación. El *controller* debe reconocer estas limitaciones. Como función núcleo, entrega información que es útil para la gestión y, en la medida que va evolucionando, toma mayor importancia para las operaciones, brindando retroalimentación sobre el desempeño del negocio y apoyando de mejor manera las decisiones del negocio, para lo cual requiere desarrollar otras herramientas y potenciar sus habilidades. El *controller* ya no es un *beancounter* porque el control de gestión ha evolucionado en la medida en que las organizaciones han ido enfrentando nuevos desafíos de gestión y en la medida que se reconocen riesgos en la gestión, como la manipulación de información. Ya no solo se encarga de los números trimestrales, costos, gastos, ingresos y/o presupuestos; sino que maneja información que ayuda a la gestión en el momento presente y hacia el futuro y que va más allá de indicadores financieros, desde las perspectivas de cliente, procesos internos y/o formación y crecimiento; propuestas en el cuadro de mando integral desarrollado por Kaplan y Norton en 1992, reconocimiento de la importancia de pensar la gestión en el largo plazo. De esta manera, el *controller* a un más nivel desarrollado podrá participar en el diseño de esquemas de incentivos, la definición de los desempeños deseados y de los objetivos dentro de la evaluación de desempeño, orquestando el flujo de información e integrando sistemas de recursos humanos y organizacionales para influir, declaradamente, en el comportamiento con el propósito de que el comportamiento a nivel individual y grupal esté alineado tomando en consideración la cultura de la organización.

Es necesario reconocer varias limitaciones a las que está sujeto este estudio. Primero, el marco propuesto es conceptual y, por tanto, no clasifica de forma estricta, o pura, al profesional. Es decir, un profesional puede contar con una serie de competencias y habilidades relacionadas a más de un arquetipo y no necesariamente pertenecer a un tipo u otro específico, sino que puede tener características de una mezcla entre dos o más arquetipos. Por tanto, la clasificación realizada es del perfil dominante. Del mismo modo, la clasificación del perfil requerido por la organización, construida a partir de las responsabilidades que le son asignadas al *controller*, no es única o pura. Es decir, el *controller* desempeñará más responsabilidades que aquellas asociadas a un único arquetipo. Segundo, la clasificación realizada a los *controllers* depende del autor reporte y, por tanto, de la autopercepción que tenga el profesional de sí mismo.

Existen diversas maneras por las que estudios posteriores pueden aportar al conocimiento del *controller*. Primero, resultaría interesante una aplicación complementaria del marco conceptual propuesto en esta investigación desde el punto de vista de la organización. Es decir, estudiando la percepción que tienen los pares, superiores y/o subalternos sobre el *controller*, ayudando a superar la

limitación que tiene la validación empírica de este estudio, en donde la clasificación tanto del arquetipo del profesional como del arquetipo requerido por la organización se hace según información auto-reportada, el cual puede estar sujeto a distorsiones por la autopercepción del rol. Segundo, es relevante estudiar posibles causas de la brecha entre el arquetipo del profesional y el arquetipo requerido por la organización. Futuras investigaciones podrían incluir en el análisis las descripciones del cargo al momento en que se hizo la oferta laboral, durante el proceso de reclutamiento cuando existía la vacante, como una manera de incluir el rol que la organización cree requerir en ese momento, que comunica a futuros candidatos y que genera expectativas en el profesional seleccionado; en comparación al arquetipo que requiere la organización y al arquetipo que el *controller* alcanza, una vez que ya trabaja en ella.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569–606.

Adler, R. W. (2011). Performance management and organizational strategy: How to design systems that meet the needs of confrontation strategy firms. *British Accounting Review*, 43(4), 251–263.

Ansari, S. L. (1977). An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), 101–112.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Harvard University, Boston.

Anthony, R. N. (1990). *El control de gestión: marco, entorno y proceso*. Deusto.

Anthony, R. N., Dearden, J., & Vancil, R. F. (1972). *Management control systems: Text, cases and readings* (Rev. ed.). Homewood: R. D. Irwin.

Ashford, S. J., & Tsui, A. S. (1991). Self-Regulation for Managerial Effectiveness: The Role of Active Feedback Seeking. *The Academy of Management Journal*, 34(2), 251–280.

Azan, W., & Bollecker, M. (2011). Management control competencies and ERP: an empirical analysis in France. *Journal of Modelling in Management*, 6(2), 178–199.

Baldvinsdottir, G., Burns, J., Norreklit, H., & Scapens, R. (2010). Risk manager or risque manager? *Chartered Institute of Management Accountants*, 7038, 1–9.

Bartram, D. (2005). The Great Eight competencies: a criterion-centric approach to validation. *Journal of applied psychology*, 90(6), 1185.

Bhimani, A. (2003). *Management Accounting in the Digital Economy. Management Accounting in the Digital Economy*.

Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 13(1), 87.

Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6(3), 253–265.

Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757.

Burns, J., & Yazdifar, H. (2001). Tricks or treats. *Financial Management*, 33–35.

Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469–498.

CGMA. (2015). *Finance Business Partner*.

Chang, H., Ittner, C. D., & Paz, M. T. (2014). The Multiple Roles of the Finance Organization: Determinants, Effectiveness, and the Moderating Influence of Information System Integration. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 1–32.

Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395–422.

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).

Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010). Social capital and management control systems: A study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 737–756.

Chiapello, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? *Echanges*, 92(4), 7–36.

Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10(2), 109–135.

Collins, F. (1982). Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective.

Accounting, Organizations and Society, 7(2), 107–122.

Colton, S. D. (2001). The Changing Role of the *Controller*. *Journal of Cost Management*, 4027(November/December), 5–10.

De Loo, I., Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287–313.

Deming, W. Edwards. "Out of the crisis. Massachusetts Institute of Technology. *Center for advanced engineering study*, Cambridge, MA 510 (1986): 419-425.

Eisenhardt, K. M. (1985). Control: Organizational and economic approaches. *Eisenhardt Source: Management Science*, 31(2), 134–149.

Falkenberg, L., & Herremans, I. (1995). Ethical behaviours in organizations: Directed by the formal or informal systems? *Journal of Business Ethics*, 14(2), 133–143.

Fayol, H. (1949). *General and industrial management*. Londres: Pitman.

Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: A framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14(6), 596–611.

Flamholtz, E. (1995). Managing organizational transitions: Implications for corporate and human resource management. *European Management Journal*, 13(1), 39–51.

Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35–50.

Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 153–169.

Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, 6(1), 19–44.

Gibson, D. A. (2002). On-property hotel financial *controllers*: A discourse analysis approach to characterizing behavioural roles. *International Journal of Hospitality Management*, 21(1), 5–23.

Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management

accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41–63.

Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), 125–135.

Graham, A., Davey-Evans, S., & Toon, I. (2012). The developing role of the financial controller: evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 71–88.

Granlund, M., & Lukka, K. (1997). From bean-counters to change agents: the Finnish management accounting culture in transition. *Lta*, 3(97), 213–255. Recuperado a partir de http://lta.hse.fi/1997/3/lta_1997_03_a1.pdf

Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185–211.

Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299–321.

Grossman, S. J., & Hart, O. D. (1983). An Analysis of the Principal-Agent Problem. *Econometrica*, 51(1), 7–45.

Guenther, T. W. (2013). Conceptualisations of “controlling” in German-speaking countries: Analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks. *Journal of Management Control*, 23(4), 269–290.

Hahn, D., & Hungenberg, H. (2001). *PuK Planungs- und Kontrollrechnung* (6th ed.). Wiesbaden: Gabler.

Hammer, M. (2004). Deep change: how operational innovation can transform your company. *Harvard Business Review*, 84–93.

Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95–116.

Harris, M., & Raviv, A. (1979). Optimal incentive contracts with imperfect information. *Journal of Economic Theory*, 20(2), 231–259.

- Hartmann, F. (2005). The Effects of Tolerance for Ambiguity and Uncertainty on the Appropriateness of *Accounting Performance Measures*, 41(3), 241–264.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of *controllers* and budgets: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439–458.
- Heitman, W. (2016). The Hidden Value in your Intangible Assets. *Strategic Finance*, 97(7), 32.
- Hofstede, G. (1982). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193–211.
- Hofstede, G. (1978). The Poverty of Management Control Philosophy. *Academy of Management Review*, 3(3), 450–461.
- Holm, S. B., & Thorstensson, D. G. (2013). The Current State of *Controller* Roles: Underlying Social Factors and Identity Control.
- Holmstrom, B. (1979). Moral Hazard and Observability. *The Bell Journal of Economics*, 10(1), 74.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting – how managers can break free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press.
- Hopper, T. (1980). Role Conflicts of Management Accountants and Their Position Within Organization Structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401–411.
- Hopwood, A. G. (1974). Accounting and human behaviour (pp. 9-30). London: Haymarket Publishing.
- IFAC. (2017). *International Accounting Education Standards Board: Handbook of International Education Pronouncements 2017 Edition*.
- Inzerilli, G., & Rosen, M. (1983). Culture and organizational control. *Journal of Business Research*, 11(3), 281–292.
- Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99–142.
- Jaworski, B. J. (1988). Toward a Theory of Marketing Control: Environmental Context, Control Types, and Consequences. *Journal of Marketing*, 52(3), 23.

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Johnston, R., Brignall, S., & Fitzgerald, L. (2002). The involvement of management accountants in operational process change. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(12), 1325–1338.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The rise and fall of management accounting. *Journal of Accountancy*, 164(2), 144.
- Kanthi Herath, S. (2007). A framework for management control research. *Journal of management development*, 26(9), 895–915.
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. *Working Paper Harvard Business School*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action. *Harvard Business School Press*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Keating, P. J., & Jablonsky, S. F. (1990). *Changing roles of financial management: Getting close to the business*. Financial Executives Res Found.
- Kirsch, L. J. (1997). Portfolios of Control Modes and IS Project Management. *Information Systems Research*, 8(3), 215–239.
- Küpper, H.-U. (2008). *Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente* (5th ed.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Küpper, H.-U. (1987). *Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Rechnungswesen und EDV* (Vol. 8).
- Küpper, H.-U., Weber, J., & Zünd, A. (1990). Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 60(3), 281–293.
- Lev, B. (2003). Remarks on the Measurement, Valuation, and Reporting of Intangible Assets. *Economic*

Policy Review (19320426), 9(3), 17–22. Recuperado a partir de <http://search.ebscohost.com.library.myibs.de/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=10964524&site=ehost-live>

Maas, V. S. (2007). *The effect of controller involvement in management on performance measurement system gaming*.

Maddox, D. C. (1999). *Budgeting for not-for-profit organizations*. Nueva York: Wiley.

Malmi, T., Seppälä, T., & Rantanen, M. (2001). The Practice of Management Accounting in Finland – A Change? *The Nordic Journal of Business*, 480–501.

McNally, J. Stephen; CMA; CPA; RA; Tophoff, V. H. (2016). Risk management: it's what we do! *Strategic Finance*, 98(3), 24.

Meikerink, N. (2016). *Determinants for the role of the finance function: An empirical study of organisations in the Netherlands* (Master's thesis, University of Twente).

Merchant, K. a. (1982). The control function of management. *Sloan management review*, 23(4), 43–55.

Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A Review of the Literature on Control and Accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2(January), 785–802.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*.

Mouritsen, J. (1996). Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, 7(3), 283–303.

Mouritsen, J., & Larsen, H. T. (2005). The 2nd wave of knowledge management: The management control of knowledge resources through intellectual capital information. *Management Accounting Research*, 16(3 SPEC. ISS.), 371–394.

Nilsson, F., Olve, N.-G., & Parment, A. (2011). *Controlling for competitiveness: Strategy formulation and implementation through management control*. DK: Copenhagen Business School Press.

Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833–848.

- Ouchi, W. G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 22(1), 95-113
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382.
- Perrow, C. (2014). A Framework for the Comparative Analysis of Organizations. *American Sociological Review*, 32(2), 194–208.
- Pierce, B. (2002). Management Accounting Without Accountants? *Journal of Accountancy*.
- Pierce, B., & O’Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared. *British Accounting Review*.
- Porter, M. E. (1992). Capital choices: Changing the way America invests in industry. *Journal of Applied Corporate Finance*, 5(2), 4–16.
- Porter, M. E. (1985). Competitive advantage: creating and sustaining superior performance. 1985. *New York: FreePress*, 43, 214.
- Reichmann, T. (2011). Controlling mit Kennzahlen–Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse-und Reportinginstrumenten, 8. Aufl., München.
- Rouwelaar, H. ten, & Bots, J. (2008). Balancing the Roles of Business Unit *Controllers* - An empirical investigation in the Netherlands. *NTG Working paper series*, (8–7). Recuperado de <http://www.nyenrode.nl/FacultyResearch/research/Documents/Research Paper Series/2008/08-07.pdf>
- Sally, A., & Mora, L. (2015). Validez interna y externa de la investigación cualitativa. *Contribuciones a las Ciencias Sociales*, 12, 1–6.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package-A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324–343.
- Sathe, V. (1983). The *controller’s* role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48.
- Sathe, V. (1982). *Controller* involvement in management. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Sathe, V. (1978). Who should control division *controllers*. *Harvard Business Review*, 56(5), 99-104.

Schäffer, U., & Binder, C. (2008). "Controlling" as an academic discipline: the development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003. *Accounting History*, 13(1), 33–74.

Schmidt, A. (1986). *Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung: eine Analyse der Koordinationsfunktion des Controlling unter entscheidungsorientierten Gesichtspunkten*. Lang.

Sheridan, T. (1997). *Organising the Finance Function*. London: FT Pitman.

Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall Upper Saddle River NJ.

Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. *Academy of Management Executive*, 9(2), xi, 215.

Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action*. Nueva York: McGraw-Hill.

Tomo, O. (2015). *Annual Study of Intangible Asset Market Value*.

Verstegen, B., De Ivo, L., Mol, P., Slagter, K., & Geerkens, H. (2007). Classifying *Controllers* by Activities: An Exploratory Study. *Journal of Applied Accounting Research*, 5(2), 9–32.

Schäffer, U., Weber, J., & Prenzler, C. (2001). Characterising and Developing Controller Tasks-A German Perspective. In 5th International Management Control Systems Research Conference (pp. 4-6).

Wiener, M., Mähring, M., Remus, U., & Saunders, C. (2016). Control Configuration and Control Enactment in Information Systems Projects: Review and Expanded Theoretical Framework. *MIS Quarterly*, 40(3), 741–774.

Yasin, M. M., Bayes, P. E., & Czuchry, A. J. (2005). The changing role of accounting in supporting the quality and customer goals of organizations: An open system perspective. *International Journal of Management*, 22(3), 323–331.

Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 180–198.

Zimmerman, J. L. (2011). *Accounting for Decision Making and Control*. Issues in Accounting Education (7th ed., Vol. 26). New York, NY: McGraw-Hill.

Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). *Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43.

ANEXOS

Anexo 1: Cuestionario de caracterización profesional del *controller*



Los resultados de este estudio se presentarán en una tesis conducente al grado académico de Magíster en Control de Gestión de la Universidad de Chile, y serán parte de un artículo para una posible publicación en una revista académica. El cuestionario consta de 13 preguntas y participar te tomará cerca de 10 minutos.

Con el fin de caracterizar y proveer estrategias adecuadas para los diversos perfiles del rol como *controller*, en una primera parte te solicitaremos proveer información básica de la empresa (industria y tamaño) en la que te desempeñas así como características de tú cargo. Estos datos no serán publicados ni utilizados con fines comerciales, su tratamiento será confidencial y privado; y su reporte preservará el anonimato de los participantes.

Frente a cualquier duda o comentario puedes escribirnos a: dgraciar@fen.uchile.cl o lapaz@fen.uchile.cl

0% 100%

Siguiente



Por favor indica el título del cargo que desempeñas actualmente:

0% 100%

Anterior Siguiente

¿A qué sector industrial pertenece la organización en que trabajas?

- Silvoagropecuario
- Pesca
- Manufactura
- Minería
- Electricidad, Gas, Agua
- Construcción
- Comercio
- Hoteles y Restaurantes
- Transporte y Comunicaciones
- Servicios
- Otro:

Aproximadamente, ¿cuántas personas trabajan en tú organización?

- 1-49 personas
- 50-249 personas
- 250 o más personas

Aproximadamente, ¿en qué rango de **nivel de volumen de ventas anuales** se encuentra la organización?

- Menos de 25.000 UF
- 25.000 - 100.000 UF
- Más de 100.000 UF

¿Cuántos años de experiencia tienes?

0 5 10 15 20 25 30 35

Experiencia profesional

Experiencia como controller

Indica tú formación académica.

Puedes marcar más de una opción si tienes más de un título profesional.

- Ingeniería Civil Industrial
- Ingeniería en Información y Control de Gestión
- Ingeniería Comercial
- Contador Auditor
- Otra carrera profesional :
- MBA
- Magíster en Finanzas
- Magíster en Economía
- Magíster en Control de Gestión
- Diplomado en Control de Gestión (o similar)
- Otros estudios de postgrado:

¿Cuántas personas trabajan a tú cargo?

Directamente

Indirectamente

En tú organización, el *controller* reporta directamente a:

Puedes marcar más de una opción si corresponde y/o agregar otra opción.

- Gerente General
- Gerente de Finanzas
- Directorio
- Otro:

En tu organización, ¿en qué nivel el *controller* participa en la definición de las estrategias y objetivos del negocio?

No participa

Se le consulta ocasionalmente

Se pide su opinión sobre las estrategias definidas

Se pide que proponga estrategias y metas de negocio para incorporar en el plan estratégico

0% 100%

Anterior Siguiente

De la siguiente lista, identifica de manera ordenada las **4 habilidades que tienes más desarrolladas** como *controller* (siendo 1 la habilidad más desarrollada):

- Uso de recursos tecnológicos
- Proyectar credibilidad
- Persuasión e influencia
- Pensamiento sistémico
- Pensamiento comercial y emprendedor
- Orientación al cliente interno
- Orientación al cliente externo
- Organización y optimización de procesos y recursos
- Negociación
- Liderazgo
- Independencia
- Habilidades analíticas para reporte y comunicación de información
- Control de costos
- Conocimiento experto del sector y contexto industrial
- Conocimiento experto de las operaciones del negocio
- Conocimiento del comportamiento humano

De la siguiente lista, identifica de manera ordenada las **4 habilidades que necesitas desarrollar más** como *controller* (siendo 1 la habilidad con mayor oportunidad de mejora):

- Uso de recursos tecnológicos
- Proyectar credibilidad
- Persuasión e influencia
- Pensamiento sistémico
- Pensamiento comercial y emprendedor
- Orientación al cliente interno
- Orientación al cliente externo
- Organización y optimización de procesos y recursos
- Negociación
- Liderazgo
- Independencia
- Habilidades analíticas para reporte y comunicación de información
- Control de costos
- Conocimiento experto del sector y contexto industrial
- Conocimiento experto de las operaciones del negocio
- Conocimiento del comportamiento humano

0%  100%

De la siguiente lista, identifica de manera ordenada las **4 mayores prioridades en tu agenda de trabajo** como *controller* (siendo 1 la responsabilidad de mayor prioridad):

- Velar por la sostenibilidad/crecimiento de la organización y los intereses de sus stakeholders.
- Velar por el alineamiento estratégico de unidades de negocio, departamentos y personas.
- Representar la situación económica de la organización.
- Proveer información ad-hoc cuando se requiere.
- Preparar informes internos y externos.
- Planificar y monitorear las operaciones.
- Participar en la formulación de la estrategia y el diseño de las direcciones estratégicas
- Facilitar y aportar la comunicación y la coordinación
- Realizar análisis presupuestario y de ejecuciones
- Diseñar y mantener mecanismos que permitan medir e influir en el desempeño.
- Diseñar y mantener el sistema de información financiero contable, costos y presupuestos.
- Buscar la eficiencia y la eficacia de los procesos
- Asegurar la objetividad de la dirección

Identifica el grado de acuerdo/desacuerdo con las siguientes afirmaciones en relación a la influencia de tú rol como *controller* en tú organización.

	Grado de acuerdo/desacuerdo			
	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
"El <i>controller</i> guía hacia objetivos concretos mejorando los procesos"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
"El <i>controller</i> integra y armoniza el desempeño de la organización monitoreando el correcto desarrollo de la estrategia del negocio"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
"El <i>controller</i> asegura la objetividad del equipo directivo en la toma de decisiones en ambientes de gran complejidad"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
"El <i>controller</i> es la principal fuente de información de la organización para apoyar la toma de decisiones"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo

Fin de la encuesta.

¡Muchas gracias por tú participación!

0%  100%

[Anterior](#) [Siguiete](#)

Anexo 2: Caracterización de la muestra

Tamaño organizacional

Cantidad de personas

Cantidad de personas	Tamaño	Frecuencia
1-49 personas	Pequeña	7
50-249 personas	Mediana	11
250 o más personas	Grande	27

Volumen de ventas anual

Volumen de ventas	Tamaño	Frecuencia
Menos de 25.000 UF	Pequeña	1
25.000 - 100.000 UF	Mediana	10
Más de 100.000 UF	Grande	34

Clasificación de sector industrial

Industria	Frecuencia	Sector
Transporte y Comunicaciones	9	Terciario
Comercio	8	Terciario
Servicios	8	Terciario
Farmacéutica	3	Terciario
Seguros	3	Terciario
Construcción	2	Secundario
Educación	2	Terciario
Hoteles y Restaurantes	2	Terciario
Silvoagropecuario	2	Primario
Energía	1	Secundario
Pesca	1	Primario
Agricultura	1	Primario
Inversiones	1	Terciario
Minería	1	Primario
Manufactura	1	Secundario

Formación de pregrado y postgrado

Controller	Formación de pregrado	Formación de postgrado	Tipo postgrado
C1	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios		
C2	Ingeniería en Información y Control de Gestión	Magíster en Control de Gestión	Magíster
C3	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C4	Ingeniería en Información y Control de Gestión		
C5	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C6	Ingeniería Civil Industrial		
C7	Ingeniería Civil Industrial		
C8	Ingeniería en ejecución Industrial	Diplomado en Control de Gestión (o similar)	Diplomado
C9	Ingeniería en Información y Control de Gestión	Magíster en Control de Gestión	Magíster
C10	Contador Auditor	Magíster en Control de Gestión, Diplomado en Control de Gestión (o similar), Otros estudios de postgrado: Gestión y Optimización de Procesos, Excel y SQL	Magíster y Diplomado
C11	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C12	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C13	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios		
C14	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios		
C15	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C16	Ingeniería en computación e informática	Diplomado en dirección financiera	Diplomado
C17	Contador Auditor	International Business	Diplomado
C18	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	MBA	Magíster
C19	Ingeniería Civil Industrial	Diplomado en Control de Gestión (o similar); Magister en Marketing	Magíster y Diplomado
C20	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	MBA, Diplomado en Control de Gestión (o similar), Otros estudios de postgrado: Magíster en Consultoría Estratégica Empresarial y Comunicación Institucional.	Magíster y Diplomado
C21	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		

C22	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	Diplomado en Control de Gestión (o similar), Otros estudios de postgrado: Diplomado en IFRS	Diplomado
C23	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	Otros estudios de postgrado: Gerencia de logística integral	Diplomado
C24	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	Magíster en Finanzas	Magíster
C25	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios		
C26	Contador Auditor	Especialización en Finanzas	Diplomado
C27	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	MBA, Magíster en Finanzas	Magíster
C28	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	Magíster en Control de Gestión	Magíster
C29	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C30	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C31	Ingeniería Civil Industrial	Magíster en Control de Gestión	Magíster
C32	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	Magíster en Finanzas	Magíster
C33	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	Diplomado en Control de Gestión (o similar)	Diplomado
C34	Ingeniería Civil Industrial	Diplomado en Liderazgo y Gestión Lean	Magíster
C35	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor		
C36	Ingeniería Comercial, Administración & Negocios	Magíster en Finanzas, Diplomado en Control de Gestión (o similar)	Magíster y Diplomado
C37	Contador Auditor	Magíster en Control de Gestión	Magíster
C38	Ingeniería en Información y Control de Gestión	Magíster en Control de Gestión	Magíster
C39	Ingeniería en Información y Control de Gestión		
C40	Ingeniería Civil Industrial	Magíster en Ciencias de la Ingeniería	Magíster
C41	Ingeniería en Información y Control de Gestión	Diplomado en Control de Gestión (o similar)	Magíster
C42	Ingeniería en Información y Control de Gestión	Diplomado en Control de Gestión (o similar), Otros estudios de postgrado: Magíster en Ingeniería de Negocios.	Magíster y Diplomado
C43	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	Otros estudios de postgrado: Diplomado Auditoría Mesa de Dinero e IFRS	Diplomado
C44	Ingeniería en Información y Control de Gestión		
C45	Ingeniería en Información y Control de Gestión, Contador Auditor	Magíster en Control de Gestión	Magíster

Perfiles requeridos por las organizaciones y tamaño organizacional

Perfil requerido	Pequeña	Mediana	Grande	Total general
<i>Business Partner</i>	0	1	1	2
<i>Coordinator</i>	1	2	5	8
<i>Operational</i>	2	3	11	16
<i>Information Source</i>	4	5	10	19
Total general	7	11	27	45

Perfiles de los profesionales y tamaño organizacional

Perfil del profesional	Pequeña	Mediana	Grande	Total general
<i>Business Partner</i>	1	2	3	6
<i>Coordinator</i>	2	4	15	21
<i>Operational</i>	3	4	5	12
<i>Information Source</i>	1	1	4	6
Total general	7	11	27	45

Perfiles de los profesionales y formación

Tipo pregrado	Tipo postgrado	<i>Information Source</i>	<i>Operational</i>	<i>Coordinator</i>	<i>Business Partner</i>	Total
Administración & Negocios	Diploma	0	3	2	1	6
	Magíster	5	3	2	1	11
	Magíster + Diploma	2	2	0	0	4
	Sin postgrado	7	6	3	0	16
Ingeniería	Diploma	1	1	0	0	2
	Magíster	3	0	0	0	3
	Magíster + Diploma	0	0	1	0	1
	Sin postgrado	1	1	0	0	2
Total		19	16	8	2	45