

## INSTITUCIONALIZACIÓN DE PRÁCTICAS GERENCIALES DE COSTOS E INDICADORES DE DESEMPEÑO EN PYMES ARGENTINAS CONCESIONARIAS DE MARCAS AUTOMOTRICES

*Liliana Marcela Scoponi*

*Fabiana Andrea Casarsa*

*Universidad Nacional del Sur. Buenos Aires (Argentina)*

### RESUMEN:

Frente a la necesidad de adoptar un enfoque más estratégico que operativo en la gestión de la red comercial, en los últimos años las terminales automotrices han aumentado la frecuencia de las auditorías de gestión y ampliado la difusión de nuevas prácticas gerenciales. En este contexto, el presente trabajo persigue evaluar el grado de institucionalización de prácticas basadas en costos e indicadores de desempeño en PyMes argentinas concesionarias de marcas automotrices. Asimismo, identificar la existencia de isomorfismo entre concesionarias de diferentes marcas del sector automotriz. El estudio se apoya en la Teoría Institucional en sus dos vertientes: *Old Institutional Economics* (OIE) y *New Institutional Sociology* (NIS) y empleó una metodología cualitativa basada en casos múltiples. Se observa que el proceso de interiorización no ha sido igual en las distintas concesionarias, influyendo factores como la experiencia previa del personal, su calificación y el grado de descentralización decisoria. El enfoque de control ejercido por las terminales evidencia isomorfismo coercitivo. En un contexto competitivo, ha condicionado los cambios en las prácticas gerenciales, impulsando la profesionalización de las áreas de contabilidad y auditoría y favoreciendo su institucionalización. Sin embargo, ésta asume aún un papel más ceremonial que instrumental.

**PALABRAS CLAVE:** Sistemas de costos; Indicadores de desempeño; Teoría institucional; PyMes; Concesionarias automotrices.

### ABSTRACT

Faced with the need to adopt a more strategic than operational approach in the management of the commercial network, in recent years automotive terminals have increased the frequency of management audits and expanded the diffusion of new management practices. In this context, the present work aims to evaluate the degree of institutionalization of practices based on costs and performance indicators in Argentine SME dealerships of automotive brands. Also, identify the existence of isomorphism among dealers of different brands in the automotive sector. The study is based on Institutional Theory in its two aspects: *Old Institutional Economics* (OIE) and *New Institutional Sociology* (NIS) and used a qualitative methodology based on multiple cases. It is observed that the process of internalization has not been the same in the different dealerships, influencing factors such as the previous experience of the staff, their qualification and the degree of decision decentralization. The control approach exerted by the factories shows coercive isomorphism. In a competitive context, it has conditioned the changes in management practices, promoting the professionalization of the accounting and auditing areas and favoring their institutionalization. However, it still assumes a role more ceremonial than instrumental.

**KEY WORDS:** Cost systems; Indicators of performance; Institutional theory; SMEs; Automotive dealerships.

## 1. INTRODUCCIÓN

El sector automotriz es uno de los más competitivos y vive en constante reto tecnológico, buscando innovaciones en seguridad, confort, ahorro de energía y reducción del impacto ambiental. Para lograr fidelización del cliente y cumplir con sus objetivos estratégicos, las terminales automotrices establecen políticas, normas y modelos de gestión a sus concesionarias de marca de la red comercial, en su mayoría representadas en la Argentina por pequeñas y mediana empresas (PyMes), con el fin de evaluar su desempeño económico-financiero y de mercado.

Frente a la necesidad de adoptar un enfoque más estratégico que operativo en la gestión de la red comercial, en los últimos quince años las terminales automotrices han profundizado el grado de análisis de la situación de sus concesionarias, aumentando la frecuencia de las auditorías de gestión y ampliando la difusión de nuevas prácticas gerenciales que éstas deben aplicar. En este sentido, Pontet Ubal (2009) destaca que la Contabilidad Gerencial o de Gestión (CG) como fuente para la toma de decisiones, ha adquirido mayor relevancia en las organizaciones para responder a un contexto de negocios crecientemente complejo y dinámico. Sin embargo, diferentes estudios han observado que muchos modelos tienen éxito en algunas organizaciones, mientras que fracasan en otras. Serra Salvador (2003) enfatiza la necesidad de indagar el proceso de implementación. Coincidentemente, Scapens (2006) sostiene que el cambio conceptual para los investigadores de gestión contable es explorar las implicancias de los avances teóricos en las prácticas y sus efectos en los usuarios de la CG. Es decir, que se plantea la necesidad de dedicar mayor tiempo a indagar la relevancia práctica de los modelos teóricos (Scapens, 2006; Blanco Dopico, 2007; Pontet Ubal, 2009a, 2009b; Facin Lavarda, Ripoll Feliú & Barrachina Palanca, 2009a).

En este contexto, el presente trabajo persigue evaluar el grado de institucionalización de prácticas gerenciales basadas en costos e indicadores de desempeño en PyMes argentinas concesionarias de marcas automotrices, para conocer si contribuyen al control de gestión de la cadena de valor y de dichos emprendimientos de la red comercial. Asimismo, procura identificar la existencia de isomorfismo en estas prácticas entre concesionarias de diferentes marcas del sector automotriz, que pueda demostrar la inexorabilidad del cambio y la necesaria evolución de las PyMes hacia su aplicación. Para atender estos objetivos, el trabajo se apoya en la Teoría Institucional, con la particularidad de integrar sus dos vertientes: *Old Institutional Economics* (OIE) para analizar los cambios en las rutinas de la CG; y *New Institutional Sociology* (NIS) para comprender las presiones de referentes institucionales y su influencia hacia el isomorfismo.

La Teoría Institucional surge a finales de la década del '70 y principios de los '80 y se enmarca dentro de las perspectivas interpretativistas. El interés por su aplicación está aumentando en las ciencias sociales y en el campo de la CG (Burns & Scapens, 2000; Rocha & Guerreiro, 2010). Acerca del estado del arte de los estudios de CG en Iberoamérica bajo la Teoría Institucional, los esfuerzos de investigación han sido impulsados especialmente por España, destacándose los trabajos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Países como Brasil y Uruguay vienen desarrollando discusiones con dicho abordaje. Sin embargo, se reconoce la necesidad de ampliar y enriquecer estos estudios para evaluar lo que acontece en diferentes contextos latinoamericanos, lo cual abre un campo propicio para el avance disciplinar (Salgado Castillo, 2010).

El trabajo se estructura de la siguiente manera: en primer término se presenta el referencial teórico empleado, abordando aspectos del Antiguo Institucionalismo Económico-*Old Institutional Economics* (OIE) y del Nuevo Institucionalismo Sociológico-*New Institutional Sociology* (NIS) en la Contabilidad Gerencial o de Gestión (sección 2); en segundo lugar, se detallan los aspectos metodológicos aplicados en la presente investigación (sección 3); seguidamente se discuten los resultados obtenidos en los casos de PyMes concesionarias de marcas automotrices analizados (sección 4); y por último, se exponen las consideraciones finales e implicancias del estudio (sección 5).

## 2. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

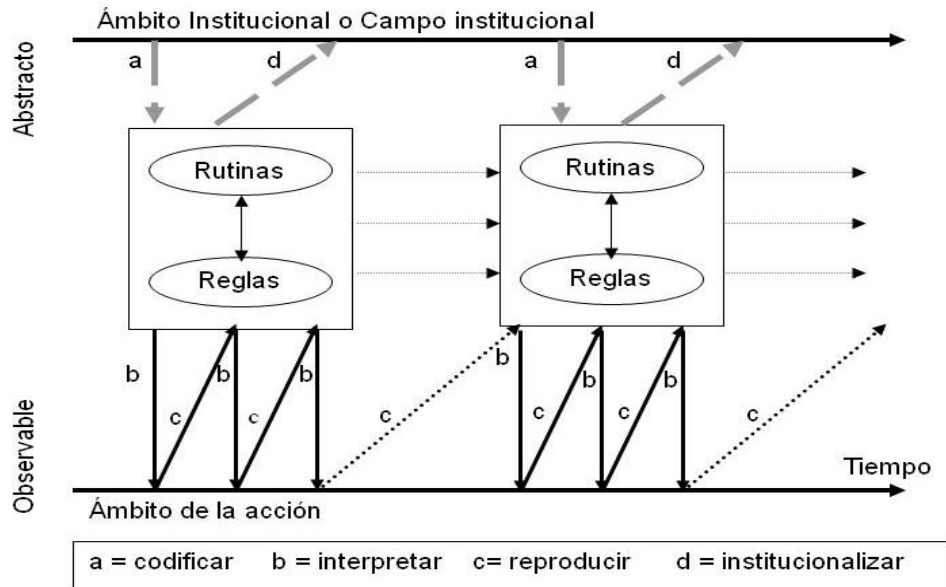
### 2.1. El enfoque de la *Old Institutional Economics* (OIE) en la Contabilidad Gerencial

La problemática que genera un cambio de prácticas gerenciales en las organizaciones es uno de los principales focos de investigación que actualmente preocupan en la Contabilidad Gerencial o de Gestión (CG) (Burns & Scapens, 2000; Burns & Vaivio, 2001; Scapens, 2006; Facin Lavarda *et al.*, 2009a; Pontet Ubal, 2009a; Rocha & Guerreiro, 2010). Serra Salvador (2003) enfatiza la necesidad de indagar por qué los nuevos sistemas de información de CG tienen éxito o fracasan en su aplicación en las empresas y describe diferentes enfoques de estudio. Un primer enfoque es el pensamiento neoclásico de visión positivista, que considera merecedor de éxito a los sistemas de CG mejor diseñados sobre la base de la racionalidad económica. Ante el planteamiento universalista del enfoque anterior, se puede también abordar esta cuestión a través de la Teoría estructural de la Contingencia que contempla que las variables ambientales y tecnológicas condicionan la estructura del sistema de CG. Las investigaciones que siguen este enfoque aplican métodos estadísticos a un grupo seleccionado de empresas para tratar de determinar factores que influyen sobre la variable dependiente, que normalmente es la estructura del sistema de información contable. Frente a este análisis global, que implica que los mismos factores del entorno o tecnológicos tienen el mismo efecto sobre todas las empresas, hay críticas que apuntan hacia la necesidad de abordar estudios de casos particulares de empresas. En esta línea se sitúa la Teoría Institucional, en su enfoque del Antiguo Institucionalismo Económico-*Old Institutional Economics* (OIE) como una corriente interpretativa en la CG, que trata de explicar la compleja realidad empresarial. Contempla que el cambio en la CG es un proceso social, no siempre racional, que debe ser investigado si se quiere comprender su papel en las organizaciones. Spicer (1992) plantea como una de las cuestiones relevantes en la CG estudiar el por qué y el cómo de los cambios en el sistema de CG.

Gómez Chiñas (2002) puntualiza que la OIE constituye un marco que proporciona la forma de entender las prácticas de la toma de decisiones en las empresas en términos de hábitos, rutinas y conductas basadas en reglas, siendo una alternativa al uso del enfoque de maximización racional de la economía neoclásica. De este modo, la CG podría ser considerada como un conjunto de rutinas institucionalizadas que en alguna medida generan estabilidad en la conducta organizacional cotidiana. Esto significa según Rocha & Guerreiro (2010), que las prácticas de CG en el proceso de gestión organizacional y en la toma de decisiones son aceptadas por los miembros de la organización de manera incuestionable. La CG de esa forma se convierte en un mecanismo que da sentido a las actividades empresariales y que es utilizado como mediador de potenciales conflictos dentro de la organización.

En estos términos, Burns & Scapens (2000) conciben que la CG constituye un conjunto de prácticas o rutinas que responden a formas aceptadas de pensar y actuar en una organización. Es decir, la CG puede ser analizada como una institución, dado que tiene la capacidad de difundir y asentar en ésta un conjunto de reglas y rutinas que pueden cambiar a través del tiempo. Burns & Scapens (2000) proponen un modelo en el que se desarrolla el proceso de institucionalización de las reglas y rutinas transmitidas por un sistema de CG en la empresa (Figura 1). Estos autores modifican el modelo inicial de Barley & Tolbert (1997) inspirados en la Teoría de la Estructuración de Giddens (1984), mediante la incorporación de conceptos de la vertiente de la OIE (hábitos, rutinas y reglas) buscando conceptualizar el cambio en la CG (Pontet Ubal, 2009b; Rocha & Guerreiro, 2010).

Figura 1. Proceso de institucionalización de reglas y rutinas transmitidas por la CG.



Fuente: Burns & Scapens (2000:9).

El modelo consta de 4 etapas:

a) *Codificación*, es aquella etapa en la que se diseña y establecen las normas, reglas, rutinas, relaciones y utilidades del nuevo sistema de CG desde una perspectiva ideal de diseño. Rocha & Guerreiro (2010) destacan que este proceso requiere entender las premisas de gestión y los modelos decisorios de los gerentes, o sea, identificar el ámbito o campo institucional de la organización. A partir de allí, el diseño de las prácticas de CG se completa con la definición de premisas, conceptos y criterios de medición de resultados. Esta etapa de modelado es el paso previo a la interiorización o aceptación del nuevo sistema.

b) *Incorporación o interpretación de las nuevas prácticas*, ya que se ponen en marcha y conviven con la estructura organizativa y cultura enraizadas en la empresa. La incorporación de nuevas rutinas y reglas puede generar resistencias, en especial si las nuevas rutinas y reglas desafían los significados y valores existentes y si los actores tienen suficiente poder para interferir en este proceso.

c) *Reproducción*, en esta etapa el sistema de CG demuestra su capacidad para implicarse en la vida cotidiana de la organización y alcanzar las expectativas esperadas cuando se tomó la decisión de implantarlo. El comportamiento repetitivo conduce a la reproducción de rutinas. El proceso de interiorización se da entonces mediante las etapas b) y c).

Seguendo a Lavarda *et al.* (2009a), se puede decir que un sistema de CG está interiorizado en una organización, cuando los diversos agentes involucrados en su funcionamiento son capaces de interpretar y reproducir de manera rutinaria, en su trabajo, las normas y reglas que fueron codificadas inicialmente en su diseño. En esta fase interactúan las antiguas normas y reglas que regulaban hasta entonces la vida diaria con las nuevas rutinas propuestas, generando nuevas actuaciones.

d) *Institucionalización*, constituye la última fase y surge cuando las nuevas reglas y normas son incorporadas en las rutinas de modo permanente, convirtiéndose en la manera de hacer las cosas en la organización. Dependiendo del grado de institucionalización, el sistema de CG puede utilizarse de dos maneras: ceremonial o instrumental. En el primer caso, el grado de institucionalización se considera bajo, ya que el sistema de CG no logra involucrarse en las rutinas del día a día. Por lo tanto, no se emplea regularmente para apoyar la toma de decisiones. Se reproduce porque hay que cumplir con los

informes y formularios exigidos por la dirección superior. Contrariamente, un uso instrumental del sistema de CG implica que la información que se elabora es realmente tenida en cuenta dentro de la empresa para la toma de decisiones, empleando a la CG como una herramienta fundamental para la administración de la organización. En este caso, el grado de institucionalización se considera alto.

Se observa así en la parte superior de la Figura 1 a las instituciones (ámbito o campo institucional) y en la parte inferior a las acciones que son realizadas en un cierto plazo por los miembros de la organización en forma individual. Conjuntamente son las reglas y rutinas las que conforman las acciones. En un proceso constante, las acciones siguen las reglas y las rutinas, aunque las mismas acciones pueden conducir a cambios en ellas, en especial en las rutinas, ya que los individuos se adaptan a las nuevas situaciones (Pontet Ubal, 2009b). El concepto de “regla” está vinculado al de “rutina”. Las reglas son la manera formalmente reconocida en la que hay que hacer las cosas en la organización. Son las declaraciones de cómo hay que actuar y pueden estar formalizadas en manuales de procedimiento. Las acciones de las personas deben ser coherentes con las reglas, pero su actuación cotidiana se basa también en el conocimiento tácito adquirido a través de la reflexión en la actividad diaria. La combinación de reglas y conocimiento tácito da lugar a las rutinas, esto es la forma en que realmente se hacen las cosas, las prácticas en uso en una organización (Serra Salvador, 2003).

Facin Lavarda *et al.* (2009a, 2009b) siguiendo a Burns y Scapens (2000), han estudiado los dos aspectos que se desprenden de un proceso de cambio: el grado de interiorización o aceptación del nuevo sistema y el grado de institucionalización o estabilidad y permanencia de las nuevas prácticas, de forma de indagar los factores que influyen en el proceso de cambio del sistema de CG en una PyMe, dentro del marco de las peculiaridades de un determinado contexto organizativo. Estos autores expresan que la formalización en la gestión de las PyMes y la introducción de técnicas de gestión diversas en la planificación y control del negocio, aumenta a medida que evoluciona la empresa desde que nace hasta que va completando las distintas fases de su desarrollo. El gran escalón existente entre los patrones tradicionales de gestión y las nuevas prácticas introducidas por la adopción de técnicas más formales de gestión, puede ser el origen de posibles problemas que obstaculicen el progreso de la empresa. Por ello plantean la importancia de explorar esta etapa de transición, que puede ser fuente de factores que expliquen el mayor o menor éxito en la implantación del cambio en la CG.

## **2.2. Presiones institucionales e isomorfismo desde la óptica de *New Institutional Sociology* (NIS)**

La Teoría Institucional en la vertiente del Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS) considera que las organizaciones se encuentran inmersas en un campo organizacional conformado por otras organizaciones que producen bienes o servicios similares, proveedores, compradores, consumidores, agencias de regulación, entre otras. Tienen en común que participan de un mismo sistema de significados e interactúan más frecuentemente entre sí que con otras. Por lo tanto, las organizaciones que lo integran no necesariamente están ligadas por geografía u objetivos; su característica distintiva es que componen un área reconocida de vida institucional (DiMaggio & Powell, 1983).

En un campo organizacional se encuentran presentes presiones institucionales, que son demandas de conformidad ejercidas sobre las organizaciones por otros referentes institucionales del campo para lograr legitimidad (DiMaggio & Powell, 1983; Pache & Santos, 2010). Al someterse a estas presiones aparece una homogeneidad entre las organizaciones, creándose un isomorfismo institucional. El isomorfismo se define como la similitud de organizaciones focales a otras organizaciones en su entorno (DiMaggio & Powell, 1983; Llamas Sánchez, 2005).

El motivo que lleva a una organización a adoptar posturas isomórficas en relación a los líderes de su campo organizacional es la autodefensa frente a situaciones sin solución generadas internamente, una vez que la semejanza facilita las transacciones organizacionales (Machado-da-Silva & Fonseca, 1993). Si las organizaciones no se adecuan al entorno institucional, pueden sufrir por un lado, una

desventaja económica por no adaptarse a los patrones institucionales. Por otro, al no entender o compartir las mismas estructuras cognitivas que el resto de las organizaciones, podrán requerir más tiempo y esfuerzo económico y de gestión para comprender las nuevas exigencias institucionales y adaptarse a ellas. Por último, puede darse un costo social, en cuanto a la pérdida de apoyo de los *stakeholders* o grupos de interés claves, por no contemplar sus expectativas reflejadas en las exigencias institucionales, afectando la legitimidad (Llamas Sánchez, 2005).

DiMaggio & Powell (1983) identifican tres tipos de isomorfismo institucional que tienden a que las organizaciones adopten estrategias similares: coercitivo, normativo y mimético. El isomorfismo “coercitivo” es el resultado de presiones formales o informales ejercidas sobre una organización por otra u otras de las que se depende y por expectativas culturales de la sociedad dentro de la cual funciona. Sobre este concepto, Heugens & Lander (2007) explican su contenido, argumentando en primer lugar, que el término “dependencia” hace referencia a recursos, es decir se da cuando existe una dependencia de recursos críticos presentes en el ambiente, de forma que las organizaciones o agentes detentores de estos recursos ejercen influencia por ello. En segundo lugar, las “expectativas culturales” de la sociedad moderna están representadas por el sistema legal emanado del Estado. Por lo tanto, el poder de imponer reglas, de controlar la actividad de las organizaciones, de establecer recompensas y sanciones, influye en su comportamiento (Scott, 2001; Llamas Sánchez, 2005). La legitimidad deriva de la conformidad (o apariencia de conformidad) con esas reglas y/o de evitar las sanciones de la no conformidad (Oliver, 1991).

El isomorfismo “normativo” se deriva de la profesionalización o esfuerzo colectivo de los miembros de una misma ocupación por definir las condiciones y métodos de trabajo, creando una serie de valores y normas que se difunden en el campo organizacional (DiMaggio & Powell, 1983). Para Scott (2001) los valores son concepciones de las preferencias o deseos junto con la construcción de estándares que pueden comparar y valorar las estructuras y comportamientos existentes. Las normas especifican cómo deberían hacerse las cosas, definen los métodos legítimos para perseguir los valores. Este isomorfismo se relaciona con las presiones normativas. DiMaggio & Powell (1983) consideran dos importantes canales a través de los cuales las presiones normativas pueden difundirse en un campo organizacional. Una es por profesionalización de las organizaciones, mediante la incorporación de conocimientos de determinadas prácticas de parte de profesionales y asesores universitarios o técnicos. Otra es a través de la participación en redes, donde la interacción directa con pares o bien indirecta vía asociaciones o cámaras, posibilita que se compartan estándares de lo que colegiadamente se considera apropiado para una actividad.

Finalmente, el isomorfismo “mimético” se deriva de la imitación que realizan ciertas organizaciones para reducir la incertidumbre que genera el uso de tecnologías complejas, la dificultad de descifrar las relaciones apropiadas de medios-fines, la existencia de metas ambiguas o controvertidas, o bien, el ruido simbólico del entorno organizacional (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2001). Así, las organizaciones presentes en un campo copian prácticas y modelos organizacionales de otras que se perciben legítimas o exitosas, produciéndose homogeneidad en el campo organizativo (DiMaggio & Powell, 1983).

Las presiones coercitivas, normativas y miméticas son responsables de la difusión de determinadas prácticas en un campo organizacional y responsables de ese isomorfismo entre las organizaciones. Pero esas presiones pueden aparecer con mayor o menor intensidad dependiendo del tipo de entorno que deriven esos factores (Llamas Sánchez, 2005). Varios estudios se han desarrollado en el ámbito de la CG verificando evidencias de isomorfismo en funciones de control de gestión y nuevas prácticas contables (Fachini, Beurem & Nascimento, 2009; Silva, Rech & Cunha, 2014). Por lo tanto, el presente trabajo procura profundizar el conocimiento de prácticas isomórficas sobre costos e indicadores de desempeño aplicados por las terminales automotrices para la gestión de su red comercial, de modo de comprender los condicionamientos existentes en los modelos utilizados por las empresas concesionarias para su alineamiento con los objetivos estratégicos fijados por las terminales.

### **3. ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Blanco Dopico (2007) sostiene la existencia de un distanciamiento entre la teoría (investigación y docencia) y la práctica en la CG, entre el diseño de modelos útiles a la gerencia y la implantación de los mismos en la práctica empresarial. A diferencia de los modelos tradicionales de costos en los cuales existía una relación con la práctica de los procesos productivos, en la década del '80, la mayoría de las construcciones teóricas desarrolladas no han sido ampliamente adoptadas a nivel empresarial. Se ha prestado poca atención a la inducción de teorías a partir de datos empíricos; si bien la búsqueda de fines prácticos no es el único ni el principal objetivo de la investigación en CG, sí es necesario un desarrollo simultáneo de teoría y práctica para lograr una relación más estrecha entre la especulación teórica y la generación inductiva de teorías basadas en datos empíricos. Esto lleva a destacar un aspecto importante de la investigación en CG, que pasa por su validación externa (la práctica empresarial), de forma que contribuya al desarrollo de un cuerpo teórico de conocimientos que permita una mayor comprensión de la realidad organizativa y la mejora de las prácticas de gestión. Siguiendo esta línea de pensamiento, el estudio empleó una metodología cualitativa basada en casos múltiples (Yin, 1994; Ayuso Moya & Ripoll Feliú, 2005) sobre cuatro concesionarias con actuación en las provincias de Buenos Aires y La Pampa de la Argentina. Una de marca americana y tres de marcas de gestión europea, pertenecientes al mismo grupo empresario, pero con independencia en su administración económico-financiera. El análisis comprendió el período 2006-2016.

El estudio de casos es un método de investigación que tiene por objetivo vislumbrar las conductas sociales por medio de la observación en profundidad, ya sea de agrupaciones, de individuos concretos o de parte o partes de una organización, teniendo una gran importancia en el desarrollo de las ciencias sociales. Su mayor ventaja está en la capacidad de suministrar una aproximación entre la teoría y la práctica (Yin, 1994; Ayuso Moya & Ripoll Feliú, 2005).

Las técnicas de recolección de datos fueron entrevistas semi estructuradas, complementadas con análisis de documentos y observación directa. Las entrevistas fueron realizadas a los gerentes generales, mandos medios y responsables del área auditoría interna. Para obtener un mayor grado de confiabilidad de las informaciones aportadas por los entrevistados, se realizó un proceso de triangulación por medio del análisis documental. Se relevaron documentos relativos a la estructura organizativa, procesos, normas internas, comunicaciones de política de las terminales, Informes Financieros y de Gestión e Informes de Auditorías de Gestión de las terminales.

### **4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

#### **4.1. Descripción de las empresas concesionarias de marcas automotrices analizadas**

Las concesionarias de marcas automotrices seleccionadas para el presente estudio son cuatro PyMes de carácter familiar que integran un grupo automotor multimarca (Tabla 1). Se encuentran organizadas bajo la figura jurídica de sociedades anónimas, cuyos directorios están integrados por el padre de familia, su cónyuge e hijos. Cada una posee independencia en su administración económico-financiera. Su ámbito de actuación es el sur de la Provincia de Buenos Aires y la Provincia de La Pampa (Argentina). Una de las firmas es concesionaria de la tradicional marca americana Ford y las tres restantes de las marcas de gestión europea: Chrysler/Jeep/Dodge, Peugeot y Fiat.

Tabla 1. Presentación de los casos de estudio<sup>1</sup>.

	<b>FORD</b>	<b>CHRYSLER-JEEP-DODGE</b>	<b>PEUGEOT</b>	<b>FIAT</b>
Comienzo de actividades	1983	2000	2004	2007
Casa Central	Casa Central en Bahía Blanca (Prov. De Buenos Aires).	Casa Central en Bahía Blanca (Prov. De Buenos Aires).	Casa Central en Santa Rosa (La Pampa).	Casa Central en Santa Rosa (La Pampa).
Sucursal y/o agencia	Sucursal en Santa Rosa (La Pampa). Apertura 2001.	No posee.	Agencia en Gral. Pico.	Agencia en Gral. Pico.
Zona de Influencia	Concesionaria oficial para las ciudades de Bahía Blanca y Coronel Dorrego (Casa Central) y Prov. De La Pampa (Sucursal).	Concesionaria oficial para las ciudades de Bahía Blanca y Coronel Dorrego.	Concesionario oficial en Santa Rosa y zona de influencia en toda La Pampa.	Concesionario oficial en Santa Rosa y zona de influencia en toda La Pampa.
Tamaño	Mediana - Tramo 1	Pequeña	Mediana - Tramo 1	Mediana - Tramo 1

Fuente: Elaboración propia.

Las empresas presentan una estructura organizativa característica del negocio, donde se dividen las correspondientes funciones y responsabilidades por departamentos según las actividades de la cadena de valor desarrolladas desde la venta a la postventa por la red comercial de las terminales automotrices. A cada unidad organizativa se le fijan objetivos y asignan recursos, de acuerdo a la estrategia empresarial alineada con la terminal.

Por lo tanto, en cada concesionaria pueden reconocerse diferentes centros de responsabilidad. Según Amat & Campa (2013:115), “los centros de responsabilidad son divisiones o segmentos de la empresa al frente de los cuales hay un responsable y a los cuales se asignan objetivos concretos, cuyo cumplimiento tratará de obtenerse con un uso adecuado del sistema de control”. Estos son: Departamento de Nuevos (o tradicionales); Departamento de Planes de Ahorro; Departamento de Usados; Departamento de Repuestos y accesorios y Departamento de Servicio (o taller).

En las diferentes concesionarias se observa que los responsables de cada Departamento tienen autonomía respecto a las decisiones operativas que adoptan, debiendo actuar sin perder la perspectiva global del negocio. En cuanto a las decisiones tácticas, el grado de descentralización no es uniforme en las empresas bajo estudio. No obstante, es posible encontrar similitudes en las tipologías de centros de responsabilidad implantados, los cuales son definidos por las terminales automotrices para evaluar el desempeño de sus concesionarias. Las terminales automotrices miden los resultados de cada Departamento en forma independiente, así como el desempeño global de la empresa. Se advierte que constituye una práctica isomórfica mimética para las marcas que comprende esta investigación. Siguiendo Amat & Campa (2013), las diferentes tipologías o categorías de centros de responsabilidad en la que se podrían encuadrar los mencionados departamentos son:

<sup>1</sup> Las empresas fueron clasificadas según el criterio fijado por la Comunicación “A” 6025 del Banco Central de la República Argentina de fecha 26/07/2016.



Tabla 2. Categorías de Centros de Responsabilidad de las concesionarias analizadas.

DEPARTAMENTO	Categorías o Tipologías de Centros de Responsabilidad				
	Centro de Costos Discrecional <sup>2</sup>	Centro de Costos Operativo <sup>3</sup>	Centro de Ingresos <sup>4</sup>	Centro de Beneficios <sup>5</sup>	Centro de Inversión <sup>6</sup>
Nuevos	NO	SI	SI	SI	SI
Planes de Ahorro	NO	SI	SI	SI	NO
Usados	NO	SI	SI	SI	SI
Repuestos y Acc.	NO	SI	SI	SI	SI
Servicio	NO	SI	SI	SI	NO

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.2. Descripción de los modelos de informes financieros y de gestión utilizados

Las razones que llevaron a los propietarios/directores a tomar la decisión de implementar un sistema integral de información para la gestión, además de estar vinculadas a variables internas de naturaleza económica, tales como rentabilidad o eficiencia, estuvieron condicionadas en especial por las presiones recibidas de las terminales automotrices, y también por la mayor intensidad de la competencia. Todos estos factores impulsaron la implementación de un sistema integral de información para apoyar la administración de cada uno de los Departamentos, generando actividades internas de gestión y control que pudieran vincularse con los objetivos globales de la organización. La herramienta elegida fue un sistema diseñado a medida por uno de los propietarios/directores, que posee varios módulos para los centros de costos operativos y discrecionales (tesorería, proveedores, contabilidad, etc.), y combina información financiera y no financiera. Este sistema es utilizado en todas las concesionarias del grupo. Los diferentes módulos respetan la apertura en los centros de responsabilidad antes descritos (Departamentos) y permiten apoyar su gestión administrativa. A su vez el módulo de “Contabilidad” tiene cargado el Plan de Cuentas propuesto por la terminal para cada concesionaria. Presenta un conjunto de cuentas contables, donde las cuentas de costos se encuentran clasificadas bajo distintos criterios. Principalmente se aplican dos criterios, que son comunes a todas las concesionarias. El primero es el criterio de clasificar los costos según su comportamiento ante cambios en los niveles de actividad. El segundo, habiendo definido a los Departamentos como unidades de costeo, considera si los costos son directos o indirectos respecto de dicho objeto de costo fijado.

A los fines de evaluar el desempeño de cada centro de responsabilidad, sobre la base de este Plan de Cuentas desagregado, el modelo de costeo predominante que es utilizado por tres de las cuatro concesionarias analizadas, es el Costeo Variable Avanzado o Evolucionado. En el caso de la terminal americana Ford, se adopta Costeo Completo distribuyendo los costos fijos indirectos entre los distintos sectores a partir de ciertas bases sugeridas por la terminal automotriz. El Plan de Cuentas es de uso obligatorio para las concesionarias, y las cuentas han sido agrupadas y codificadas según las necesidades específicas de administración y control del negocio. Las terminales ponen a disposición también un Manual de Cuentas y determinan un formato de los Estados Financieros y de Gestión a

<sup>2</sup> Centro de Costos Discrecionales: corresponden a las áreas de apoyo y administración, donde es difícil identificar una relación directa entre los recursos incorporados al proceso y los *outputs* obtenidos (Amat & Campa, 2013).

<sup>3</sup> Centro de Costos Operativo: corresponde a aquellos centros o sectores cuyos responsables tienen control sobre los costos (Amat & Campa, 2013).

<sup>4</sup> Centros de Ingresos: encuadran en esta categoría los centros de costos cuyos responsables gestionan las variables que repercuten en la obtención de mayores ingresos (Amat & Campa, 2013).

<sup>5</sup> Centro de Beneficios: son centros que tienen bajo su responsabilidad la generación de beneficios (Amat & Campa, 2013).

<sup>6</sup> Centro de Inversión: son centros los cuales son evaluados, no solo por los beneficios, sino también por las inversiones necesarias en activos fijos y/o corriente (Amat & Campa, 2013).

presentar, que deben ser usados por todas las concesionarias de la red comercial, de tal forma que se obtenga una base de datos homogénea y comparable entre estas empresas.

Para ser útil al proceso decisorio, la información debe oportuna, relevante, pertinente, correctiva a tiempo y abordar soluciones para nuevos desafíos o problemas (Herrscher, 2002). En este orden de ideas, se advirtió que el sistema empleado permite obtener información en tiempo real; se pueden generar informes de manera automática para los fines de gestión sobre la base de modelos asociados a lo que solicitan las terminales. También genera reportes con indicadores no financieros para los responsables de cada Departamento. En este sentido Herrscher (2002) refuerza esta idea, al considerar que la empresa requiere una “corriente informativa analítica, continua y oportuna”, que le permita tomar decisiones “sobre la marcha”, planificarlas, controlarlas y corregirlas, para lo cual se debe organizar un sistema informativo adecuado.

Las concesionarias han adaptado su sistema contable de modo de cumplir no sólo con los requerimientos de información sintética y financiera hacia terceros, sino también para obtener informes para fines internos o de gestión, que atiendan asimismo las políticas fijadas por las terminales automotrices. Siguiendo a Burns & Scapens (2000), en los casos bajo estudio se encontró que el primer proceso de análisis de la institucionalización de la CG, denominado “codificación”, se realizó teniendo en cuenta los principios, reglas y rutinas definidos principalmente por las terminales en conjunción con los criterios establecidos por la dirección para un adecuado control de gestión del negocio según razones económicas internas. Esto último es coincidente con los hallazgos de Facin Lavarda *et al.* (2009a) que encontraron que la salud empresarial y la competitividad son motivos que llevan a la PyMe a cambiar su sistema contable de gestión. Asimismo, se verifica la proposición planteada en su trabajo, en cuanto a que otro motivo puede estar vinculado a la legitimación. Estos autores plantean que este factor es pasible de hallarse en contextos regulados o bien donde hay una fuerte influencia de ciertos grupos de interés, como en los casos analizados por Covalleski *et al.* (1993) o Siti-Nabiha & Scapens (2005).

Particularmente en el sector automotriz, las terminales ejercen presiones institucionales sobre las empresas que integran su red comercial, de las cuales dependen por motivos de concesión de marca, para llevar a cabo prácticas gerenciales de costos e indicadores de desempeño que estén alineados con su modelo de negocio, generando un isomorfismo coercitivo frente a la necesidad de legitimación. Esta homogeneidad en los criterios de diseño de modelos de gestión de la red comercial, se observa también en las cuatro marcas automotrices, independientemente de su origen, reforzando el isomorfismo. Se encontraron varias similitudes en los requerimientos de información y prácticas de gestión solicitadas a las concesionarias, así como en las herramientas aplicadas para la evaluación de su desempeño económico-financiero y comercial en todos los casos de estudio.

Del análisis comparativo, el principal informe exigido por las terminales es el Estado Financiero y de Gestión. Su contenido brinda información analítica de la gestión global y de cada unidad de negocio (centro de responsabilidad) de la concesionaria. Su confección se ajusta a normas, procedimientos y planes de cuentas fijados por las terminales, con el objetivo de comparar resultados con otras concesionarias de similar estructura, y con los obtenidos por la media del país. Se espera asimismo que sean utilizados por las concesionarias en la toma de decisiones. Se presentan de manera periódica e incluyen: el Estado de Situación Patrimonial, el Estado o Cuadro de Resultados, y también un conjunto de información financiera y no financiera (contable y extracontable) y estadísticas complementarias. Sólo la marca americana solicita la preparación de un Flujo de Fondos. En algunos casos la información obtenida a través de los Estados Financieros se procesa y vuelve a la concesionaria bajo la forma de un informe que muestra y analiza la situación del concesionario respecto de la red, de manera tal que puedan tener un elemento que les sirva para detectar sus puntos fuertes y débiles, y a partir de ahí enfocar sus esfuerzos en aquellas áreas donde se han encontrado dificultades y/o posibilidades de mejora. Por ejemplo, las marcas europeas Peugeot y Fiat miden la *performance* de cada concesionaria comparando sus resultados con el resto de la red, expresado en

forma de medias. A continuación en la Tabla 3, se presentan las características más relevantes de los mencionados informes requeridos por las terminales de las marcas examinadas.

En cuanto a la confección y el análisis de los informes de gestión, se encuentran centralizados en el sector de auditoría interna, sin participación de las áreas operativas en su preparación. Es un proceso que se encuentra formalizado con personal profesional capacitado, y se dispone de manuales de procedimientos contables, instructivos y mesa de ayuda telefónica o vía mail. Se realizan cálculos extracontables y ciertas adecuaciones a la información del sistema contable para cumplir con los requerimientos de información de gestión contenida en los informes o la alimentación de los indicadores, especialmente aquellos no financieros, por ejemplo: unidades en stock por modelo, ventas por empleado, etc. Existen mecanismos de validación de la información generada a través de visitas de auditorías de gestión que realizan las terminales automotrices, cuya periodicidad es anual en dos de los cuatro casos bajo estudio.

De la documentación relevada se observan cambios en los requerimientos de información que han ido solicitando las terminales a sus concesionarias para la confección de los Estados Financieros. En todos los casos, si bien la información siempre fue analítica por Departamento o centro de responsabilidad, en los últimos años se ha incorporado un mayor grado de desagregación, por ejemplo en el análisis de costos. Por otra parte, se amplió la cantidad de indicadores evaluados, en especial de carácter no financiero. La coerción ejercida por los *stakeholders* puede motivar así cambios en la CG reactivos o anticipados derivados de la necesidad de responder a las presiones externas para mantener la legitimidad (Aibar Guzmán, 2003; Pontet Ubal, 2009b).

Tabla 3. Análisis comparativo de los Estados Financieros y de Gestión de las marcas automotrices.

	FORD	CHRYSLER-JEEP-DODGE	PEUGEOT	FIAT
<b>Denominación de los ESTADOS FINANCIEROS</b>	"Estado Financiero"	"DUAS"	"Estado Financiero"	"Sistema de Business Management" (BM)
<b>Periodicidad</b>	Mensual	Mensual	Trimestral pero con EEFF para cada mes y acumulado a ese mes	Trimestral - acumulado
<b>Estado Contable ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL</b>	- Sin análisis vertical	- Sin análisis vertical	- Sin % de composición para los rubros	- Con % de composición s/Activo Corriente y % s/Activo - % s/Total Pasivo Corriente y s/Total Pasivo + PN - % s/Total Pasivo No Corriente
<b>Estado contable ESTADO DE RESULTADOS</b>				
<b>Resultado que determina</b>	Resultado del mes y el acumulado al cierre de cada mes.	Resultado del mes.	Resultado del mes y el acumulado al cierre de cada mes.	Resultado de cada mes y el acumulado del ejercicio.
<b>Clasificación de los ingresos</b>	Ventas e ingresos por sector.	Ventas e ingresos por sector.	Ventas e ingresos por sector.	Ventas e ingresos por sector.
<b>Clasificación de costos</b>	* Costos variables para cada sector. * Costos semi-variables asignados al sector. * Costos fijos (se distribuyen).	* Costos variables de cada sector. * Costos semifijos de cada sector. * Costos fijos administración (generales).	* Costos variables para cada sector. * Costos fijos o semifijos para cada sector. * Costos fijos indirectos.	* Costos variables para cada sector. * Costos ("Gastos") de funcionamiento para cada sector. * Costos de Estructura indirectos.
<b>Análisis vertical</b>	Análisis a nivel total % de cada renglón sobre Total ventas concesionario.	Calcula % de cada ítem sobre "ut bruta Dpto."	Calcula % de cada ítem sobre "vtas netas" del sector.	Análisis % sobre ventas del Sector y también % s/Total de Ventas.
<b>Apertura de los resultados</b>	Resultados por sector/departamento y total.	Resultados por sector/departamento y total.	Resultados por sector/departamento y total.	Resultados por sector/departamento y total.
<b>Modelo de costeo</b>	Costeo completo, distribuye los "costos fijos indirectos" entre los Dptos.	Costeo Variable Avanzado o Evolucionado.	Costeo Variable Avanzado o Evolucionado.	Costeo Variable Avanzado o Evolucionado.
<b>FLUJO DE FONDOS PROYECTADO</b>	SI - incluye proyecciones de ingresos y egresos para los próximos meses del año calendario.	No se pide.	No se pide.	No se pide.

Fuente: Elaboración propia.

### 4.3. Análisis de los indicadores de desempeño

Cada terminal define una serie de indicadores que permiten medir la gestión de la red de concesionarios tanto en forma global como en cada una de sus distintas áreas departamentales. Se busca calificar no sólo la gestión económica-financiera de las concesionarias, sino también su desempeño operativo. Son útiles además para comparar su actuación en relación a los resultados de la totalidad de la red. El sistema de CG se estructura en función de las responsabilidades de cada gerente de Departamento. Esta modalidad de información y control por centro de responsabilidad es propia de este tipo de empresas, como ya se mencionó, dadas las diferencias existentes en las distintas actividades creadoras de valor. Sin embargo, se evalúa que el resultado global esté por encima de los resultados parciales e intereses sectoriales.

Los indicadores de desempeño definidos para el control de gestión en estas PyMes concesionarias de marcas automotrices son de carácter financiero y no financiero. Algunos resultan de la información contenida en los Estados Financieros y de Gestión, y forman parte de ellos. Mientras que otros son generados en los distintos Departamentos. Se presenta a continuación un análisis de los indicadores financieros surgidos de los Estados Financieros y de Gestión (Tabla 4) y de los indicadores no financieros e información complementaria adjunta a dichos Estados (Tabla 5).

*Tabla 4. Indicadores Financieros con Información de los Estados Financieros.*

		FORD	CHRYSLER- JEEP- DODGE	PEUGEOT	FIAT
<b>INDICADORES DE GESTION GLOBAL</b>					
Monto de capital operativo/Capital de trabajo	Activo Corriente - Pasivo Corriente	SI	SI	SI	SI
Liquidez Corriente	Activo Corriente/Pasivo Corriente	SI		SI	
Liquidez Inmediata (Prueba Ácida)	(Total Disponibilidades + Créditos)/ Total Pasivo	SI			
Prueba ácida	(Activo Corriente - Existencias)/Pasivo Corriente			SI	
Endeudamiento	Pasivo Total / Patrimonio Neto	SI		SI	
Participación del capital propio	Pasivo Total / Pasivo Total + Patrimonio Neto			SI	
Participación del capital de terceros	Patrim. Neto / Pasivo Total + Patrimonio Neto			SI	
Inmovilización de activos	Activo No Corriente/ Activo Total			SI	
Rentabilidad sobre capital de trabajo	Rendimiento del capital utilizado en la operatoria	SI		SI	
Rentabilidad Operativa sobre Patrimonio Neto		SI			
Rentabilidad sobre capital de trabajo				SI	
Rotación del capital en función de las ventas		SI			
Punto de equilibrio en Unidades		SI		SI	
Gastos variables totales (% sobre Ventas)		SI			
Gastos fijos totales (% sobre Ventas)		SI			
<b>DE GESTION DEPARTAMENTAL</b>					
Utilidad o resultado de cada sector	En térm. absoluto y relativo s/Ventas Sector	SI	SI	SI	SI
Total de Costos fijos (directos e indirectos distribuidos de		SI			
Rotación del stock: para VN - VO y REP	Costo de Vtas. Total Anualizado / Existencias			SI	
Rotación del stock VO	Costo de Vtas. Total Anualizado / Existencias			SI	
Rotación del stock REP	Costo de Vtas. Total Anualizado / Existencias			SI	
Margen variable por Unidad VN y por VO				SI	
Stock en meses de venta: VN - VO y REP	12/ Índice de rotación de stocks	SI			
% margen / ventas VN Tradicional por Modelo	Para el mes y Acumulado			SI	
% margen / ventas VO para el mes y Acumulado				SI	
% margen bruto/ventas Servicio	Para cargo clientes/garantía/interno.			SI	
% margen bruto/ventas Servicio	Para MO mecánica y trabajos de terceros			SI	
Cobertura Postventa Costos Fijos				SI	

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 5. Indicadores No Financieros e Información Complementaria de los Estados Financieros.

	FORD	CHRYSLER- JEEP- DODGE	PEUGEOT	FIAT
<b>DATOS VENTAS de 0 KM</b>				
Unidades vendidas (facturadas) en el período	SI	SI	SI	SI
Precio Lista-promedio y Precio Neto de Descuento Público Promedio				SI
Margen Comisional Bruto Promedio por unidad vendida				SI
Unidades facturadas por vendedor de 0 km				SI
<b>DATOS VENTAS 0 KM por MODELO</b>				
Unidades vendidas (facturadas) en el período por Modelo		SI	SI	
Unidades vendidas en el periodo, facturadas y pendientes de entrega				SI
Unidades vendidas y entregadas en el periodo	SI			SI
Unidades vendidas en el periodo pendientes de facturar				SI
<b>DATOS STOCK 0 KM por MODELO</b>				
Número de unidades 0 km en stock	SI	SI	SI	
Número de Unidades 0 km en stock Concesionario, totalmente pagadas				SI
Número de Unidades 0 km - Stock Floor Plan				SI
Unidades en stock en Depósito Regular				SI
<b>DATOS PLANES DE AHORRO</b>				
Cantidad de suscripciones realizadas en el período	SI	No corresponde	SI	SI
Cantidad de unidades entregadas	SI	No corresponde	SI	SI
Cantidad de Adjudicaciones	SI	No corresponde		SI
Stock Vehículos Plan de Ahorro, pendientes de entrega		No corresponde	SI	SI
Cantidad de contratos propios en cartera		No corresponde		SI
Margen Comisional Neto Promedio por unidad entregada (adjudicada)		No corresponde		SI
Incentivo por suscripción promedio		No corresponde		SI
Suscripciones por vendedor		No corresponde		SI
<b>DATOS VENTAS de USADOS</b>				
Cantidad de unidades vendidas	SI	SI	SI	SI
Unidades tomadas a cuenta de 0 km vendido				SI
Cantidad de unidades en stock al cierre		SI		SI
Margen comisional bruto promedio por unidad vendida				SI
Retoma sobre 0 km				SI
Cantidad de unidades vendidas por vendedor				SI
<b>DATOS DE REPUESTOS</b>				
Ventas y margen por tipo de cliente externo (mayorista-minorista)- garantía - taller - cliente interno	SI	SI	SI	SI
Importe Facturado promedio: por vendedor y total por dotación del sector				SI
<b>DATOS DE SERVICIO (TALLER)</b>				
Ventas y margen por tipo de cliente: externo-garantía-taller- cliente interno	SI	SI	SI	SI
Horas compradas a los mecánicos				SI
Horas asistidas (efectivamente trabajadas)				SI
Horas aplicadas (a órdenes de trabajo)	SI			SI
Horas vendidas-facturadas		SI	SI	SI
Horas facturadas por tipo cliente: externo-garantía-interno (por sector)				SI
Horas ociosas (horas improductivas)				SI
Horas de trabajos ordenes reptidas o defectuosas				SI
Facturación promedio por MOD (mecánico)				SI
Horas vendidas / Horas compradas				SI
Horas vendidas / Horas asistidas				SI
Horas Vendidas / horas Aplicadas				SI
<b>DOTACION DE PERSONAL</b>				
Cantidad de personal por sector	SI	SI	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Otras medidas de desempeño para la evaluación de la gestión de las concesionarias que se identificaron como requerimientos de las cuatro marcas automotrices analizadas son:

- Porcentaje de patentamiento en Zona Comercial: mide el grado de cobertura de la zona comercial del concesionario.
- Índices de Satisfacción al cliente: la satisfacción de los clientes es una condición indispensable de éxito de la concesionaria en el tiempo. La información se obtiene de encuestas a clientes. Los principales indicadores son: índice de experiencia en ventas e índice de experiencia en servicio.
- Mejora de los procesos: la política de las terminales en este aspecto es lograr la mejora de procesos a través del esfuerzo de cada uno de los sectores fijando pautas para llevar a cabo tareas, tiempos, documentación, informes, etc. que luego controlan en visitas de auditorías periódicas. Pueden mencionarse, los controles en el *Planning* de entregas de 0 km, control entrega de unidades de taller, controles de stock de piezas de gran rotación, etc.
- Capacitación del personal: es importante la política de recursos humanos, y para ello se mide la contribución y el crecimiento de los recursos humanos, principalmente haciendo hincapié en la motivación, involucramiento, ética, formación y desarrollo de una cultura para la calidad. Se observa en los últimos años un creciente interés en el desarrollo de una política de personal. Pueden mencionarse las siguientes prácticas: participación en cursos presenciales, aprobación de cursos *Web* e índice de rotación del personal.
- Grado de cumplimiento del Programa de Calidad: los objetivos son ofrecerle al cliente productos y servicios de elevado valor agregado en términos de calidad, confiabilidad y seguridad. Las terminales poseen Programas de Calidad que se deben cumplir en todas las Departamentos. Con cierta frecuencia se reciben visitas de auditoría del Sistema de Gestión de la Calidad. Luego de las revisiones se emiten informes y de encontrarse no conformidades, se emprende un Plan de acciones correctivas.
- Adecuación de las instalaciones: las marcas imponen pautas muy rígidas respecto a cómo deben prepararse las instalaciones de cada uno de los sectores. Pueden mencionarse los siguientes indicadores: grado de cumplimiento del estándar de identificación del local/es, grado de cumplimiento requerimientos sala de espera del taller.
- Seguridad e higiene: corresponde a las pautas fijadas a la seguridad en cada puesto de trabajo, y varía según se trate de puestos de trabajo con mayor riesgo, como por ejemplo en el taller. Se miden aspectos tales como grado de cumplimiento del orden y limpieza en el taller, uso de la ropa de trabajo, orden de las herramientas, plan de mantenimiento, etc.
- Gestión medio-ambiental: este es un aspecto muy importante donde las terminales realizan estrictos controles a las concesionarias a través de servicios tercerizados. Por ejemplo se realizan controles periódicos para verificar el tratamiento de los residuos del taller (baterías, aceites, etc.), en la disposición final de los residuos de insumos informáticos (tóner, teclados y otros elementos fuera de uso), etc.

Finalmente, las terminales automotrices remiten a las concesionarias un resumen referido a los principales indicadores de desempeño para que los propietarios/directores y gerentes puedan tomar decisiones y acciones correctivas a partir de este Tablero de Gestión directivo.

#### **4.4. Interiorización e institucionalización de prácticas gerenciales**

Las empresas concesionarias que conforman el grupo automotor han llevado a cabo un cambio en sus sistemas de CG que puede catalogarse de tipo evolutivo (Burns & Scapens, 2000; Scapens & Jazayeri, 2003). Según manifestaciones de los entrevistados, fue producido mediante avances incrementales y ligeras rupturas en las rutinas organizativas preestablecidas; es decir, ajustando algunos métodos de trabajo y eliminando otros, pero sin chocar frontalmente con dichas rutinas. El sistema integral de información diseñado, cuya caracterización se describió en el punto 4.2., inicialmente sólo tenía la utilidad del registro transaccional, encontrándose subutilizado para cubrir las necesidades de gestión interna y confección de los Estados Financieros y de Gestión impuestos por las terminales. Esto se dio en las empresas concesionarias más antiguas del grupo (Ford y Chrysler/Jeep/Dodge). Principalmente, la información de costos e indicadores de desempeño surgía de registros extracontables y parciales. Se requería un gran esfuerzo para elaborar información que

apoyara la toma de decisiones y el alineamiento con aspectos valorados y exigidos por las terminales automotrices.

A lo largo del período bajo estudio, el proceso no fue similar en todas las concesionarias, puesto que las restantes marcas (Peugeot y Fiat) se incorporaron progresivamente, producto de una estrategia de crecimiento y diversificación del grupo automotor. Las nuevas empresas implementaron el sistema integral de información para uso contable y gerencial de manera completa desde sus inicios, considerando la experiencia y estandarización de procesos desarrollados en las empresas más antiguas. Esta evidencia coincide con lo encontrado por Facin Lavarda *et al.* (2009a) en un caso PyMe, quienes resaltan que este tipo de cambio constituye una de las razones que explican la aceptación del cambio en el proceso de interiorización, minimizando los riesgos de un uso ceremonial. Actualmente el sistema integral de información se utiliza en todos sus módulos y se ha convertido en un conjunto de reglas y rutinas institucionalizadas, es decir que forma parte del “deber ser”, sin recibir cuestionamientos. Este proceso fue lento, pudiéndose identificar en el trabajo de campo, los siguientes factores impulsores que confirman los hallazgos de otras investigaciones:

- Presiones de isomorfismo coercitivo ejercidas por las terminales automotrices. En la actualidad existe una marcada tendencia hacia la homogeneización de las prácticas de CG motivada por presiones competitivas e institucionales. Entre las primeras, se reconocen la mayor globalización y competencia en los negocios. Entre las segundas de carácter coactivo, identificadas en los casos de estudio, están las influencias de las corporaciones multinacionales sobre las empresas subsidiarias que actúan como empresas focales en sus cadenas globales de valor (Grandlund & Lukka, 1998; Araújo Pinzón, 2003).
- Convicción y compromiso de los propietarios/directores, en especial si se contempla que el sistema fue diseñado a medida por uno de ellos, atendiendo sus necesidades y codificando las políticas de las terminales. Al respecto, Perren & Grant (2000) indican que la involucración en las rutinas organizativas de la PyMe se consigue a través de la acción crítica del gestor/propietario, que permite que las nuevas ideas penetren en la mentalidad de los agentes en la empresa, siempre que el sistema sea compatible con la idiosincrasia de la organización.
- Intervención de consultores externos para acompañar el cambio. Facin Lavarda *et al.* (2009a) exponen que las evidencias observadas en la literatura indican que la implicación de consultores externos en el proceso de cambio de un sistema de CG estimula su utilización en la empresa.
- Profesionalización del área administrativa-contable y de auditoría interna, esta última especializada por marca (Martínez Ramos, 2005; Facin Lavarda *et al.*, 2009a).
- Formación y entrenamiento del personal en el ingreso de datos y uso del sistema (Martínez Ramos, 2005; Facin Lavarda *et al.*, 2009a).
- Inversiones en tecnologías de información y adecuación de la estructura organizativa (Martínez Ramos, 2005; Facin Lavarda *et al.*, 2009a).

Así, la confección de Estados Financieros y de Gestión con sus medidas complementarias de desempeño, forman parte de los hábitos y rutinas del sector de contabilidad y auditoría interna, a partir de prácticas de captura y registro de datos, institucionalizadas en los diferentes centros de responsabilidad. Esto ha sido el resultado de un proceso de aprendizaje a lo largo de diez años para la completa implementación del sistema diseñado, producto de los requerimientos de información por parte de las terminales y también como necesidad de los propietarios/directores para medir la gestión en comparación a la competencia. Puede inferirse que el sistema integral de información ha logrado un uso instrumental a los fines de la preparación de los Estados Contables para terceros y de los Estados Financieros y de Gestión e información complementaria requeridos por las terminales automotrices. Sin embargo, las terminales automotrices han intensificado en los últimos años el grado de análisis de la situación de sus concesionarias frente a la necesidad de adoptar un enfoque más estratégico que operativo en la gestión de la red comercial. Los entrevistados expresan que ha aumentado la frecuencia de las auditorías de gestión y se ha ampliado la difusión de nuevas prácticas gerenciales que las concesionarias deben aplicar, las cuales se advierten relativamente homogéneas entre las marcas

analizadas. Así, las terminales automotrices persiguen que las empresas de su red comercial profesionalicen su gestión, inviertan en capacitación y cumplan con ciertos procesos de certificación de la calidad con el objetivo final de mejorar el desempeño y lograr estándares de excelencia que sean competitivos.

Frente a este contexto, se ha observado que los mandos medios en las empresas bajo estudio sólo efectúan un uso ceremonial de las salidas del sistema integral de información para su empleo a los fines de gestión de costos, toma de decisiones y evaluación del desempeño de los centros de responsabilidad. Es decir, que el foco está en cumplir con las políticas de las terminales y atender las auditorías. Según lo relevado, pudo advertirse que existen algunos procesos de comunicación formal de los resultados de estas evaluaciones a los mandos gerenciales de cada concesionaria, pero no constituyen prácticas de gestión enraizadas en la cultura organizacional. En las concesionarias de marca europea Peugeot y Fiat, luego de la presentación de los Estados Financieros trimestrales, el área de auditoría interna prepara informes con los ingresos y costos más relevantes, que son enviados a cada gerente. Puede inferirse que en estas empresas “nuevas” o “más jóvenes” del grupo, el grado de institucionalización es más alto, tendiendo a ser instrumental. Los responsables de los Departamentos realizan controles por resultados, y son más conscientes de la importancia de la información de costos y gestión. Se trata de personal que ha tenido experiencias previas en otros centros de responsabilidad de la misma empresa, lo cual favorece una visión global del negocio, o bien cuentan con un mayor grado de formación.

Los resultados obtenidos indican una prevalencia de comparación informal de ciertos indicadores de rentabilidad, mientras que sólo la mitad de los gerentes comerciales de las empresas bajo estudio ha expresado que realiza comparaciones de dichos indicadores con otras concesionarias similares de la red. Al respecto, solamente uno resalta que compara y analiza los indicadores vinculados a la estructura de costos de cada sector. Por otra parte, no todos los indicadores analizados por la terminal se usan internamente para los procesos de toma de decisiones gerenciales. Se encontró coincidencia en el control de la variable “capital de trabajo”, dado que es un factor crítico para el cumplimiento de la estrategia empresarial. También se da importancia al análisis de los costos directos de cada unidad de negocio, ventas de unidades por modelo y unidades en stock; y últimamente a medidas asociadas a satisfacción de clientes, tiempos de cumplimiento, aprovechamiento de la capacidad, seguridad e higiene y gestión de residuos.

Resumiendo los resultados obtenidos, pueden inferirse algunas cuestiones del proceso de interiorización que impulsarían un uso más instrumental que ceremonial en la institucionalización de prácticas gerenciales de costos e indicadores de desempeño:

- La planificación estratégica está condicionada por las políticas de las terminales para lograr objetivos de ventas y participación en el mercado. Si bien parte de la información elaborada no es utilizada de manera frecuente en la toma de decisiones de los diferentes responsables de Departamentos, que están principalmente abocados a atender las auditorías de gestión, la excepción se da en aquellos centros cuyos responsables han tenido experiencia previa en otros o bien cuentan con mayor grado de descentralización en la toma de decisiones. Estos gerentes podrían convertirse en líderes de cambio. Pontet Ubal (2009b) destaca el estudio de Marriot & Marriot (2000) en el que se plantea que la efectiva utilización de nueva prácticas de CG estará influenciada por los conocimientos previos que los gerentes y directivos tengan.
- Ligado a ello, los conocimientos y habilidades de algunos de los gerentes se identificaron como fundamentales para el análisis y discusión de los resultados de sus sectores, es decir, la calificación de los mandos medios y su grado de profesionalización resulta un factor clave. Por ejemplo, la concesionaria de mayor tamaño tiene desde el año 2008 sus gerencias comercial y administrativa con personal profesional y capacitado para el puesto de trabajo, observándose mejoras en la interpretación y uso de la información del sistema y de los Estados Financieros y de Gestión. Esto ya fue resaltado por Facin Lavarda *et al.* (2009a, 2009b) en sus investigaciones.



- Dentro del proceso de aumentar conocimientos, se han contratado responsables de calidad en dos de las cuatro empresas bajo estudio, lo cual ha contribuido favorablemente en mejoras de la gestión de la calidad de algunos Departamentos.

Estas cuestiones deben ser evaluadas considerando los siguientes obstáculos aún presentes para aumentar el grado de institucionalización. En primer lugar, quizás por tratarse de empresas familiares, la privacidad de la información es muy valorada, lo cual no ha contribuido a los procesos de descentralización y políticas de comunicación entre centros de responsabilidad, salvo algunas excepciones en las empresas más “jóvenes”. Por otra parte, pesa culturalmente la concepción de que la decisión de cambio o de mejoramiento es adoptada porque un actor externo (la terminal automotriz) lo exige.

## 5. CONCLUSIONES

En un contexto complejo, de alta competencia y muy cambiante, la CG debe proveer adecuados instrumentos para el planeamiento, información oportuna para la gestión y medios eficaces para el control a nivel sectorial y global de la empresa. Pudo analizarse el rol que cumple el sistema de información y control de gestión de las empresas bajo estudio como instrumento legitimador de las decisiones tomadas por los responsables de cada centro de responsabilidad, y valorar si favorece el cumplimiento de los objetivos fijados por las terminales automotrices. Se encontró que los Estados Financieros y de Gestión surgieron en las concesionarias para responder principalmente a las presiones de las terminales. A través del tiempo, tomaron relevancia y protagonismo como práctica de la CG, lo cual se dio producto de la institucionalización del sistema integral de información diseñado, cuya codificación utilizó los principios, normas, reglas y rutinas impuestas por las terminales y criterios de control de gestión de interés de los propietarios/directores. Del análisis comparativo entre las empresas surge que hay aspectos miméticos entre las distintas marcas automotrices en cuanto al tipo de información requerida, y también en las prácticas de gestión de costos e indicadores de desempeño, a partir de los cuales se genera un isomorfismo de tipo coercitivo en los concesionarios de la red. Se observó así lo resaltado por Araújo Pinzón (2003), quien expresa que la actual importancia de grupos corporativos multinacionales obliga a analizar los procesos coactivos derivados de las normas impuestas por las centrales a sus empresas subsidiarias e integrantes de sus cadenas globales de valor para que desarrollen sistemas de CG uniformes que permitan el control corporativo, la comparación y la asignación de recursos para su alineamiento estratégico. Así, se observó el cambio ocurrido en los requerimientos de información y prácticas de gestión en una de las concesionarias, a causa del proceso de compra de Chrysler por parte de Fiat, confirmando la homogeneidad de los modelos de gestión aplicados en el sector automotriz. Araújo Pinzón (2003) destaca que muchos trabajos empíricos sobre los procesos de isomorfismo en las prácticas de CG se han centrado en la consideración de procesos de mimetismo, soslayando la importancia de otros, que se han encontrado en el estudio.

En materia de indicadores de desempeño para el control de gestión se hallaron medidas de carácter financiero y no financiero, habiéndose incrementado la exigencia de las terminales sobre las segundas en los últimos años. Si bien se observaron algunos procesos de comunicación formal de estos indicadores hacia los mandos gerenciales, no constituyen prácticas enraizadas en la cultura organizacional. En sólo dos de las empresas, los niveles gerenciales utilizan la información de gestión para la toma de decisiones; y sólo en una, evalúan los resultados con otros concesionarios de la red.

Se observó que el proceso de interiorización no ha sido igual en las distintas concesionarias, existiendo mayor predisposición para el análisis de costos e indicadores en los gerentes con experiencia previa en varias áreas. Podrían convertirse en líderes del cambio. Esto se condice con lo encontrado por Pontet Ubal (2009b). Además, se advierte que la participación en la discusión de los resultados está vinculada al grado de calificación del personal. Si bien no se observaron conflictos vinculados al proceso de interiorización de las prácticas de gestión, existen barreras para su efectiva y plena institucionalización dadas por la insuficiente capacitación de los mandos medios para que dicha

información tome relevancia en los procesos de toma de decisiones. Ello se conjuga con otros factores, tales como un bajo grado de descentralización y de comunicación interdepartamental.

El enfoque de control ejercido por las terminales evidencia isomorfismo coercitivo. En un contexto competitivo, ha condicionado los cambios en las prácticas gerenciales de las concesionarias, impulsando la profesionalización de las áreas de contabilidad y auditoría, y favoreciendo su institucionalización. Sin embargo, se concluye que esta asume aún un papel más ceremonial que instrumental a los fines de gestión interna.

Este trabajo tiene las limitaciones propias de un estudio cualitativo que no posibilita generalizaciones de las conclusiones formuladas, por cuanto solamente permite expandir el conocimiento en las relaciones analizadas y comparar los resultados obtenidos con otros estudios similares. Futuras investigaciones podrán ampliar el número de casos del mismo sector o bien profundizar la influencia de los factores identificados en los procesos de interiorización e institucionalización, o de otros, como el poder y la confianza.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AIBAR GUZMÁN, B. (2003): "Algunas reflexiones acerca de la reforma de la contabilidad de gestión en el sector público desde la perspectiva de la teoría institucional". Working Paper (Universidad de Santiago de Compostela), 481-488.
- AMAT, O.; CAMPA, F. (2013): *Manual del controller. ACCID Comisión de Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Ed. Profit.
- ARAÚJO PINZÓN, P. (2003): "Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: teorías y métodos de investigación". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 32 (118): 693-724.
- AYUSO MOYA, A.; RIPOLL FELIÚ, V. (2005): "El estudio de casos como prototipo de la investigación en Contabilidad de Gestión desde una perspectiva cualitativa". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de gestión* 5: 131-168.
- BARLEY, S.R.; TOLBERT, P.S. (1997): "Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution". *Organization Studies* 18(1): 93-117.
- BLANCO DOPICO, M.I. (2007): "Contabilidad de Gestión. Tópicos y agenda de investigación". *Politechnical Studies Review*, IV (7): 41-88.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. (2000): "Conceptualizing management accounting change: An institutional framework". *Management Accounting Research* 11: 3-25.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. (2001): "Management Accounting Change". *Management Accounting Research* 12: 389-402.
- COVALESKI, M.; DIRSMITH, M.; MICHELMAN, J.E. (1993): "An institutional theory perspective on the DRG framework case-mix accounting systems and health-care organizations". *Accounting, Organizations and Society* 18 (1):65-80.
- DIMAGGIO, P.; POWELL, W.W. (1983): "The iron cage revisited: Institutional somorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review* 48: 147-160.
- FACIN LAVARDA, C.; RIPOLL FELIÚ, V.; BARRACHINA PALANCA, M. (2009a): "La interiorización del Cambio de un Sistema Contable de Gestión en la Pequeña Empresa". *Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo* 20 (51): 101-115.
- FACIN LAVARDA, C.; RIPOLL FELIÚ, V.; BARRACHINA PALANCA, M. (2009b): "Un análisis institucional de la implicación del proceso de cambio de los SCG en la evolución de la eficiencia de la PYME". *Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo* 20 (49): 126-141.
- FACHINI, G.J.; BEUREN, I. M.; NASCIMENTO, S. (2009): Evidências de isomorfismo nasfunções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. En: Anais Congresso Brasileiro de Custos - ABC. Fortaleza, novembro de 2009.
- GIDDENS, A. (1984): *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity Press.

- GÓMEZ CHIÑAS, C. (2002): “La economía institucionalista y la contabilidad de gestión”. *Análisis Económico*, XVII (35): 79-92.
- GRANLUND, M.; LUKKA, K. (1998): “It's a small world of management accounting practices”. *Journal of Management Accounting Research* (10): 153-179.
- HERRSCHER, E.G. y COLAB. (2002): *Contabilidad y Gestión*, Ediciones Macchi. Buenos Aires.
- HEUGENS, P.P.; LANDER, M. (2007): “Testing the Strength of the Iron Cage: A Meta-Analysis of Neo-Institutional”. Rotterdam: Theory.ERIM Report Series Reference No.ERS-2007-007-ORG
- LLAMAS-SÁNCHEZ, R. (2005): “Un análisis institucional de la implantación de la Agenda Local 21 por los ayuntamientos españoles”. Tesis (Doctorado en Administración) Facultad de CC. Económicas y Empresariales. Universidad de Granada, España.
- MACHADO-DA-SILVA, C.L.; FONSECA, V.S. DA. (1993): “Estruturação da estrutura organizacional: O caso de uma empresa familiar”. *Organizações & Sociedade*, 1 (1): 42-71.
- MARRIOTT, N.; MARRIOT, P. (2000): “Professional accountants and the development of management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities”. *Management Accounting Research*, 11: 475-492.
- MARTÍNEZ RAMOS, M. (2005): “Sistemas de indicadores y cambio contable. Estudio de un caso”. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, III (6):13-38.
- OLIVER, C. (1991): “Strategics responses to institutional processes”. *Academy of Management Review*, 16 (19): 145-179.
- PACHE, F.M.; SANTOS, F. (2010): “When worlds collide: the internal dynamics or organizational responses”. *Academy of Management Review*, 35 (3): 455-476.
- PERREN, L.; GRANT, P. (2000): “The evolution of management accounting routines in small businesses: A social construction perspective”. *Management Accounting Research*, 11:391-411.
- PONTET UBAL, N. (2009a): “La Teoría Institucional y el cambio en la Contabilidad de Gestión”. *Revista del Instituto Internacional del Costos, enero/junio 2009* (4): 73-85.
- PONTET UBAL, N. (2009b): “El cambio en la contabilidad de gestión”. Documento de Trabajo 45 Fac. de Administración y Ciencias Sociales Universidad ORT, Uruguay.
- ROCHA, W.; GUERREIRO, R. (2010): “Development of conceptual model system cost. An institutional approach”. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações* 4 (8):33-46.
- SALGADO CASTILLO, J.A. (2010): “Aproximación general para el análisis de tendencias en contabilidad de gestión en Iberoamérica”. *Cuadernos de Contabilidad* 11 (28):19-40.
- SCAPENS, R.W.; JAZAYERI, M. ERP (2003): “Systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note”. *European Accounting Review* (12): 201-233.
- SCAPENS, R.W. (2006): “Understanding management accounting practices: A personal journey”. *The British Accounting Review* 38 (1): 1-30.
- SCOTT, W.R. (2001): *Institutions and Organizations*. Thousand Oak, CA: Sage.
- SERRA SALVADOR, V. (2003): “El “cambio” en la Contabilidad de Gestión: Una aproximación a su estudio”. Ponencia del VIII Congreso Internacional de Costos, Punta del Este (Uruguay), noviembre de 2003.
- SILVA, M.A.; RECH, I.J.; CUNHA, M.F. (2014): “Influência do isomorfismo organizacional no nível de evidenciación de ativos intangíveis”. En: Anais Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Rio de Janeiro: AnpCONT, agosto 2014.
- SITI-NABIHA, A.K.; SCAPENS, R.W. (2005): “Stability and change: An institutional study of management accounting change”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (1): 44-73.
- SPICER, B.H. (1992): “The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice, theories, and case research methods”. *Management Accounting Research* 3: 1-37.
- YIN, R.K. (1994): *Case Study Research*. Sage Publications, Londres.

### **Liliana Marcela Scoponi**



Magíster en Administración y Contador Público (Universidad Nacional del Sur-UNS, Argentina). Investigador Categoría III (Sistema Nacional de Incentivos a la Investigación). Docente del Departamento de Ciencias de la Administración UNS desde 1990, actualmente Profesora Asociada Ordinaria (dedicación semiexclusiva) en “Contabilidad de Costos”, “Administración Rural” y “Gestión de Agronegocios”. Profesora colaboradora en el Magíster en Economía Agraria y Administración Rural (Dpto. Economía UNS). Miembro del Comité Académico de la Maestría en Administración (DCA UNS), de la Maestría en Economía Agraria y Administración Rural (Dpto. Economía UNS) y de la Especialización en Costos y Gestión Empresarial (DCA UNS). Directora y co-directora de Proyectos de Investigación y de tesis de grado, de posgrado y becarios. Ha participado en el diseño de indicadores de sustentabilidad en sistemas productivos del sudoeste bonaerense (INTA CERBAS) y de misiones de trabajo en la Universidad Federal Rural de Rio de Janeiro (CPDA-UFRRJ), en la Escuela de Administración de la Universidad Federal de Río Grande do Sul (EA-UFRGS). Expositora en congresos nacionales e internacionales. Cuenta con publicaciones de libros, capítulos de libros y artículos en revistas científicas y de interés general. Árbitro evaluador de revistas nacionales e internacionales indexadas.

### **Fabiana Andrea Casarsa**



Contadora Pública (Universidad Nacional del Sur-UNS-Argentina). Investigador Categoría V (Sistema Nacional de Incentivos a la Investigación). Estudios de Posgrado cursados en el marco de la “Especialización en Costos y Gestión Empresarial” y también en la “Maestría en Administración” en dicha Universidad. Docente del Departamento de Ciencias de la Administración UNS desde 1994. Actualmente Profesora Adjunta de “Contabilidad de Costos” para la carrera de Contador Público y Profesora Adjunta de “Costos y Decisiones LA” para la carrera de Licenciatura en Administración, ambas correspondientes al Departamento de Ciencias de la Administración - UNS. Además ejerció los cargos de Asistente de Docencia (2005-2010) y de Profesor (2012-2014) en “Costos Industriales” de la carrera de Ingeniería Industrial (UNS). Integrante de proyectos de investigación y tutora de tesis de grado. Cuenta con trabajos presentados en congresos nacionales e internacionales, y publicaciones como coautora de capítulos de libro virtual, artículo en revista científica y de interés general, así como publicaciones en docencia. Consultora de pequeñas y medianas empresas.