

EL CONTROL DE GESTIÓN: DE TÉCNICA A DISCIPLINA

Guillermo Ramírez Martínez¹
Arturo Hernández Magallón²

Resumen

La medición de actividades en las organizaciones representa una de las herramientas características del denominado control de gestión. Esta cualidad originó en la primera mitad del siglo XX, que fuera considerada como una técnica en la ciencia administrativa. Años más tarde diversos interesados en el tema mostrarían que la medición sólo era uno entre muchos dispositivos formales e informales para mantener el control administrativo. Lo que antes era considerado sólo una técnica se convirtió en un proyecto de investigación con análisis teóricos y de estudios de caso, que daría nacimiento a un campo disciplinario cuyos debates desde diversos miradores enriquecerían los conocimientos acerca del control.

Palabras clave: control de gestión, medición, técnica, disciplina.

Introducción

El control es un tema antiguo, refiere a la idea de que el hombre puede dominar la naturaleza. Es hasta el siglo XX que se hace evidente su importancia para la ciencia administrativa. Textos como los de Taylor muestran algunas propuestas para conducir las organizaciones hacia el rumbo definido por los dirigentes. Hasta el día de hoy esa preocupación se reafirma, más aún con los cambios abruptos que trae consigo el comportamiento del mercado.

Todo tipo de organizaciones, las privadas, gubernamentales y de la sociedad civil, operan gracias a configuraciones de control dependiendo de su naturaleza.

¹ Profesor-Investigador de la Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Iztapalapa. Miembro del SNI y Presidente de la Red Mexicana de Investigadores en Estudios Organizacionales.

² Profesor-Investigador de la Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco. Doctorante en Estudios Organizacionales en la Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Iztapalapa.

Coordinar y encausar los esfuerzos hacia el logro de los objetivos, implica acentuar el interés en aquello que hace posible mantener la dirección hacia los fines deseados, de tal forma, que se modifiquen o sean creados dispositivos para delimitar los comportamientos en una organización.

La medición del trabajo es uno de estos dispositivos. Desde antes de la época de Taylor se medía la actividad laboral, pero es con él que se convierte de manera declarada en un utensilio de la administración para controlar las acciones individuales y manejarlas en beneficio de la productividad.

La medición se convirtió en una necesidad en toda administración. La idea de control refería a una técnica para cuantificar y valorar el desempeño de las actividades en las organizaciones, para después mejorarlas, se le denominó control de gestión. Desde entonces numerosos modelos de medición han surgido, todos ellos buscando depurar la técnica.

Asimismo, el interés por el análisis científico de los sucesos administrativos favoreció el estudio del control. Diversas investigaciones comenzaron a realizarse. Algunas juzgan el papel de la medición, otras ofrecen evidencias sobre nuevas formas de control. De tal forma que los diversos estudios, debates y propuestas teóricas sobre su papel en las organizaciones, han definido un campo disciplinario con efectos en la enseñanza, la práctica administrativa y en la concepción del funcionamiento administrativo.

Este artículo tiene la finalidad de describir y analizar la forma en que se ha desarrollado el tema del control, sobre la forma en que ha pasado de una perspectiva técnica al estar relacionado con la medición, a una disciplina que contribuye a la generación del conocimiento administrativo. Para ello, se conceptualiza y se muestran las escuelas clásicas del control de gestión; se analiza mediante una revisión sintética su evolución de técnica a disciplina; se ofrecen algunas ideas sobre el rumbo que habrán de tomar los análisis sobre el tema; para finalmente exponer algunas reflexiones sobre la importancia del estudio del control.

Conceptos y perspectivas teóricas del control de gestión

No existe una definición generalmente aceptada sobre control de gestión. Esta diversidad de conceptos ocasiona confusiones acerca de su papel en las orga-

nizaciones. Usualmente se le atribuye una naturaleza contable, sin embargo, para muchos su rol no se reduce a la generación de datos monetarios para la conducción de las empresas, sino en utilizar o diseñar los recursos necesarios para lograr que los esfuerzos se dirijan hacia el buen logro de los objetivos u estrategias fijadas por los dirigentes. Esta última responsabilidad atribuida al control de gestión es aún más compleja.

Otra característica que se le adjudica, es el uso de la medición como la herramienta esencial por la cual se logra mantener el deseado control. Mediante la medición de indicadores monetarios y no monetarios, el control de gestión deberá informar y asegurar que la organización siga el rumbo trazado. De manera que la evaluación o verificación mediante medición se convierte para el control de gestión en un dispositivo para mantener el dominio organizacional. La idea de dominio debe entenderse, como la capacidad de conducir las acciones de los miembros hacia el logro de las estrategias.

Los norteamericanos le llaman *management control*, mientras que los franceses *contrôle de gestion*. Las diferencias idiomáticas son también ontológicas, los franceses ven en el control de gestión una forma de evaluar las acciones administrativas, mientras que los norteamericanos ven una forma en la cual los administradores dominan o manejan de manera racional una organización (Bouquin, 2005).

En los países latinoamericanos de habla española normalmente se traduce como control de gestión, control gerencial o administrativo. Al igual que en el caso de los franceses, hemos reducido su utilidad a la función de la evaluación. Esto es por la amplia preferencia hacia los controles internos; la evaluación es utilizada como una técnica para dar seguimiento a las acciones en un entorno de desconfianza.

De entre las diversas definiciones de control de gestión se suele destacar la de Anthony, precursor del tema, quien propone un modelo basado en el uso de indicadores financieros por centros de responsabilidad. Desde su perspectiva el control es un “proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización” (1976, p. 16). Con los años enriquecería sus ideas acudiendo al campo de la psicología, como se observa en otro de sus conceptos elaborado con un colega, en el cual se habla de un “proceso por el cual los directivos influncian

a otros miembros de la organización para que implanten las estrategias de la organización” (Anthony y Govindarajan, 2003, p. 6).

Influir en los comportamientos traslada el tema del control a otro plano de discusión, en el cual la evaluación por medición sería una entre otras tantas técnicas de naturaleza formal. La motivación y la cultura entrarían en el terreno de discusión como elementos informales que influyen en los comportamientos de los miembros.

Para Bouquin, otro reconocido autor en el tema, el control de gestión es un “conjunto de dispositivos y procedimientos que permiten a los gerentes tener si no el control, por lo menos un cierto dominio de sus propias misiones y de las acciones de sus equipos, formados de administradores y no administradores” (Bouquin, 2005, p. 10). Como argumenta en su texto, para lograr este dominio se puede utilizar medios formales como informales.

Nosotros adoptamos esta perspectiva en la cual el control de gestión no se centra sólo en la medición, sino en el uso de otros medios formales, así como en aquellos que no lo son. Es decir, el control de gestión refiere a formas de influir en los comportamientos estableciendo las condiciones para que las acciones cotidianas resulten coherentes con las estrategias y los objetivos. Lebas plantea con claridad este asunto al señalar que el control es “el resultado de reducir los grados de libertad de las personas en las organizaciones, sea impidiéndoles ciertas acciones, sea incrementando las características deseables de otras” (en Chiapello, 1996, p. 52). Desde esta postura lo que se busca es lo que se ha denominado convergencia de metas, en otras palabras, hacer converger los objetivos de la organización con los objetivos de sus miembros (Fiol, 1999). Más adelante se volverá a este punto.

Diversas perspectivas guían la discusión sobre el tema del control de gestión (véase Cuadro 1), al menos seis miradas se destacan: 1) La burocrática, que contempla el uso de mecanismos formales tales como las reglas, los procedimientos, la jerarquía o la autoridad. Desde este enfoque las organizaciones son como máquinas, que necesitan técnicas y herramientas para lograr que sus miembros colaboren, y el medio ambiente externo tiene un papel poco relevante. 2) La cibernética, que visualiza a la organización como un sistema que se controla o autoregula una vez que los directivos toman decisiones correctivas basadas en la información comparada entre lo planeado y lo real. 3) La agencia, que observa el funcionamiento organizacional como un conjunto de relaciones de naturaleza

contractual entre principales y agentes, a los cuales se les delega la realización de diversas actividades para el logro de los objetivos fijados por los primeros. Los incentivos de naturaleza económica es el principal recurso de control. 4) Los recursos humanos mientras tanto, visualizan al hombre como el centro del funcionamiento organizacional. La salud de la organización depende de la de sus integrantes. El control en este enfoque debe considerar al ser humano, sus emociones y sentimientos (Argyris, 1958). 5) La contingencia por otro lado, no considera una mejor forma de control, su ejercicio es relativo frente a los efectos del contexto interno y externo. El control sirve para lograr el ajuste adecuado entre el funcionamiento organizacional y el contexto. 6) El enfoque cultural tiene un mayor campo de acción, desde esta postura la cultura organizacional es control, después de todo ésta es socialmente construida. Esto da lugar a discusiones sobre si se trata de un bien administrable dirigido a lograr determinados comportamientos, mediante la generación de ritos y mitos organizacionales (Dahlgard-Park, 2008).

CUADRO 1. PERSPECTIVAS DEL CONTROL DE GESTIÓN

Perspectiva	Organización	Medios del control	Herramientas
Burocrática	Máquina	Formales	Reglas Autoridad Evaluación Jerarquía
Cibernética	Sistema que se retroalimenta	Formales	Monitoreo Evaluación
Agencia	Conjunto de relaciones contractuales	Formales Informales	Incentivos económicos
Recursos humanos	Conformada por humanos	Informales	Satisfactores Motivación
Contingencial	Sistema abierto	Formales Informales	No hay una mejor herramienta
Culturalista	Socialmente construida	Informales	Mitos y ritos

Fuente: Elaboración propia.

La incorporación de ideas pertenecientes a otros campos de conocimiento ha enriquecido el estudio de este tema. Por ejemplo, la visión culturalista de corte antropológico, una de las escuelas más recientes, ha mostrado al control como un sistema de creencias que reduce la ambigüedad, protege el orden social, y hace que se acaten las normas (Hernández y Ramírez, 2011).

La idea predominante de control con una visión maquinales paulatinamente deja espacios a propuestas menos convencionales, más dirigidas a generar conocimiento y menos a depurar la técnica. Como se argumenta a continuación, la evolución del pensamiento del control ha logrado unificar intereses de investigación conformando lo que ya es un campo disciplinario.

El control de gestión, de técnica a disciplina

Los primeros referentes del tema del control de gestión son atribuidos a Taylor, quien con su propuesta de administración científica deseaba sustituir la *rule of thumb* por un control de propiedades científicas, que más bien eran de naturaleza técnica. Recuérdese que sus métodos buscaban controlar el trabajo obrero y con ello reducir los costos de operación (Hernández y Ramírez, 2010).

El control basado en información contable y en la medición del trabajo, se convirtieron en las técnicas que caracterizaron al control de gestión hasta la actualidad, en especial la primera. En el primer cuarto del siglo XX surgieron los primeros conceptos y el reconocimiento del control como una función necesaria en toda organización. En la segunda mitad del siglo cobraría mayor notoriedad, se comenzarían a escribir textos especializados en el tema, por ejemplo, se destaca *Sistemas de Planeamiento y Control* (1976) de Anthony. Este libro inaugura un nuevo espacio de discusión en la ciencia administrativa, donde los modelos de control cibernéticos basados en la medición serán objeto de discusión y transformación de la práctica gerencial.

Anthony no logra distanciarse de la contabilidad administrativa hasta varios años más tarde, una vez que reconoce sus límites y las posibilidades de los dispositivos informales para mantener el control. Para entonces interesados en el tema comenzaron a proponer otros modelos, por ejemplo, Lorino (1995) ofrece controlar las organizaciones mediante procesos que permitan encadenar el conjunto de actividades relevantes, mismas que deben ser medidas en unidades monetarias y no monetarias.

El afamado modelo de Kaplan y Norton (1997) denominado *Balanced Scorecard* (Cuadro de Mando Integral), es una muestra de la evolución del tema del control. Su propuesta es un sistema de gestión que busca, además de la medición por indicadores no sólo financieros, fomentar la comunicación de la estrategia, su alineamiento respecto a todas las actividades organizacionales, el aprendizaje una vez que se conocen los resultados de la medición y la motivación.

Este campo se seguiría conformando y enriqueciendo de propuestas prácticas, sin embargo, la sobrevaloración del papel de la medición desvió la atención del control. Como recordatorio, Hofstede (1981) evidenció la pobreza de la filosofía del control administrativo, por intentar mostrar la realidad organizacional sólo desde la perspectiva cibernética, es decir mediante el uso de la información de la medición, cuando el control que hace a las organizaciones funcionar muchas veces procede de la negociación y el juicio de los actores, y pocas veces de datos formales.

Esta llamada de atención mostró los límites de la medición como componente explicativo del control, como también lo muestra Ouchi (1977). Este autor va más allá al señalar que los rituales presentes en las organizaciones también sirven como formas de control, ya que dan sentido a los actos y ayudan a legitimar el orden de las cosas. Merchant (1982) y Ouchi (1977; 1979), plantean también que una adecuada selección del personal que comparta los valores organizacionales y cuente con las habilidades y conocimientos requeridos, es suficiente para suplir la medición como forma de control.

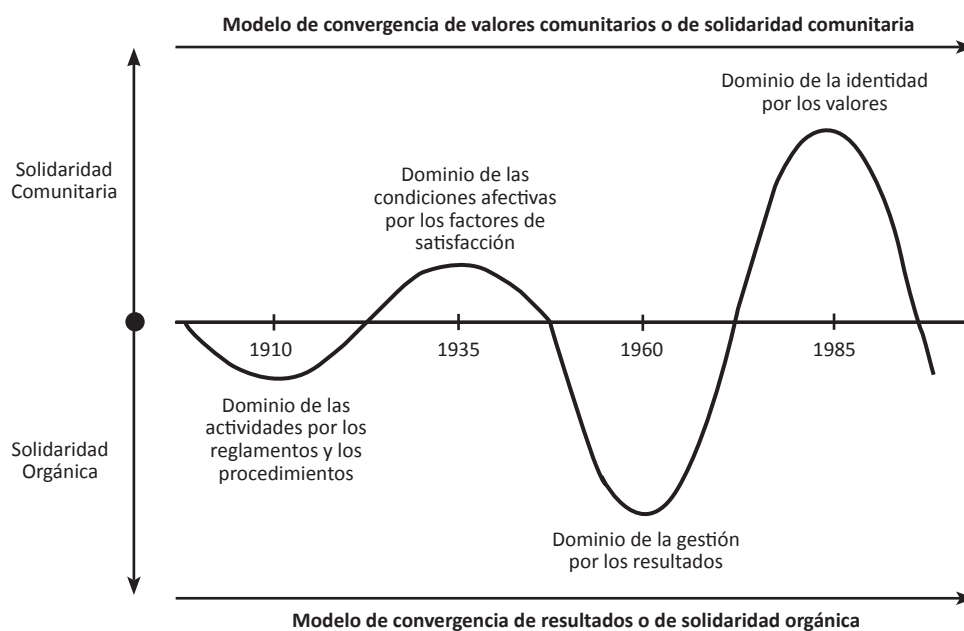
El modelo de control de Otley (2003) que denomina *Performance Management System*, adiciona otros elementos. Además de los indicadores financieros, recompensas y castigos para la motivación y el aprendizaje, destaca dos factores contingenciales, la cultura y el contexto de la organización. El control de gestión ha sido criticado por su visión conservadora de la organización como sistema cerrado, Otley deja en claro que el contexto externo es uno entre otros factores que pueden determinar un estilo de control.

El desarrollo del conocimiento del control de gestión es cada vez más sofisticado. Se ha ido trasladando del uso de medios formales hacia los informales. Al observar, como hace Fiol (2009), la evolución del control dependiendo de la forma en que las organizaciones han buscado la convergencia de metas u objetivos, se encuentra que a principios del siglo pasado se buscaba agrupar y coordinar

los intereses individuales mediante el uso de reglamentos y procedimientos, se logra una cooperación o solidaridad que denomina orgánica. En los años 30's, frente a las crisis económicas se obtuvieron reivindicaciones obreras, satisfactores que dieron lugar a la cooperación, aceptación y apego voluntario a las reglas y procedimientos, una solidaridad comunitaria lograda mediante el dominio de las condiciones afectivas.

Mientras tanto en los años 60's, época en la que aparece el libro de Anthony, la medición de los resultados se convertiría en la fórmula que habría de motivar a los individuos a integrar sus resultados a los de otros, nuevamente una solidaridad de tipo orgánica. Finalmente, a partir del último cuarto de siglo, se reconoce a la organización como un entramado de signos y significados que pueden ser manipulados para ser compartidos por los miembros, de manera que la identidad dé sentido a sus actos en beneficio de los objetivos organizacionales.

GRÁFICA 1. EVOLUCIÓN DEL CONTROL: BÚSQUEDA POR LA CONVERGENCIA DE METAS



Fuente: Fiol (1999, p. 106).

Desde hace algún tiempo el control de gestión ha dejado de ser sólo una técnica. Se ha convertido en un proyecto de investigación y enseñanza sobre el cual se discute en diversas áreas de conocimiento. Este campo ya es una disciplina, cuenta con planteamientos teóricos y conceptuales, así como ejercicios de investigación con metodologías confiables (Bouquin y Pesqueux, 1999).

La importancia de este avance disciplinario la podemos constatar en la gran cantidad de producciones académicas, libros y artículos, así como en la influencia de algunos de los estudiosos de este tema en la ciencia administrativa y fuera de ella, entre los que se pueden destacar: en la escuela francesa Henri Bouquin (2005), Philippe Lorino (1995) y Michel Lebas (1986); en la escuela norteamericana, Robert Anthony (1976), Robert Kaplan y David Norton (1997), y Kenneth Merchant (1982); y en la escuela inglesa David Otley (2003).

Hay que destacar también el impacto que ha tenido esta disciplina en la enseñanza, la mayoría de las universidades en las que se enseña administración o algunas de sus ramas, cuenta con alguna asignatura sobre control de gestión.

Nuevos derroteros del control de gestión

Las organizaciones han cambiado demasiado en el último siglo, se ha pasado de la producción en masa, a la producción diversificada por sectores del mercado. La reducción en la producción petrolera y los avances tecnológicos han contribuido a esta transformación. En la actualidad se habla de organizaciones posmodernas, de menor tamaño, flexibles para enfrentarse a la complejidad de su entorno interno como externo. De la misma forma, la administración en la práctica ha tendido a cambiar, las exigencias hacia este campo de conocimiento son hacia la generación de soluciones innovadoras que permitan a las empresas lograr sus objetivos y a la vez posicionarse en sus mercados con agilidad y bajo costo.

Como se ha visto hasta ahora, el control de gestión también ha cambiado. Sin abandonar su fuerte inclinación hacia la contabilidad y los modelos de medición, paulatinamente se ha dirigido la atención hacia el uso de medios informales de control. Nuevas perspectivas deben generarse sobre el viejo problema de influir en los comportamientos, por ejemplo, propuestas que permitan controlar en situaciones de riesgo; lograr los objetivos y adaptarse a los cambios abruptos de

la tecnología; generar modelos de control para diversas formas organizativas, por ejemplo, las virtuales (Berry *et al.*, 2009).

Como cualquier otra disciplina ésta debe estar sujeta a críticas para poder avanzar en la generación de conocimiento. Los proyectos de investigación deben estar dirigidos a analizar el excesivo requerimiento de controlar midiendo, qué desplaza el interés de los resultados hacia un control de las actividades y procedimientos. La presunción de manipular la cultura para asegurar comportamientos voluntarios y comprometidos, es otro tema que debe estar en el debate, frente a la compleja trama de significados apenas comprensible en el nivel individual.

Asimismo, el reconocimiento del control como ejercicio del poder y dominación que hasta ahora ha sido eludido por la mayoría de los estudiosos de este tema, es necesario incluirlo en la agenda de investigación. Sobre esto último, habrá que indagar sobre los efectos negativos en la salud mental y física de los hombres. Por otro lado, la administración pública es un espacio en el que poco se debate sobre el control de gestión, a pesar del interés reciente por el uso de la medición del desempeño como instrumento para la rendición de cuentas. La evaluación de las políticas públicas desde nuestra perspectiva, ha generado una preocupación excesiva hacia el control externo por parte de las legislaturas, dejando al margen la mejora continua de la gestión pública, es preciso realizar análisis también a este respecto.

Las posibilidades de investigación se han ampliado, algunos de los estudiosos de este tema proceden de otros campos de conocimiento, paulatinamente deja de ser un espacio exclusivo de la contabilidad o la administración. De la misma forma, las investigaciones son cada vez más osadas, se asiste a otras ciencias y disciplinas en busca de posibilidades teóricas, metodológicas o heurísticas, con el fin de ampliar la perspectiva y generar nuevos caminos que permitan esclarecer el complejo papel del control en las organizaciones, sus efectos y posibilidades en formas organizadas de todo tipo.

Conclusiones

Desde sus orígenes los sistemas de control de gestión han buscado conducir a la gente para que actúen en forma tal que sientan que lo hacen para satisfacer sus propios intereses y también los de la organización. Las distintas propuestas

administrativas actuales continúan ambicionando esta idea. Mediante el uso de dispositivos formales o informales se busca el cumplimiento de las estrategias y objetivos, lo que se espera del control es la colaboración voluntaria y una adecuada coordinación de actividades.

La importancia del control es tal, que sobre su función recae la sobrevivencia de las organizaciones, es decir, que sin control se carece de capacidad para decidir la forma en que los recursos y esfuerzos de los trabajadores serán utilizados para realizar los intercambios necesarios con el entorno para continuar existiendo.

Los retos que nuestra época plantea, requiere de proyectos de investigación creativos que permitan explicar y comprender los fenómenos actuales, así como concebir soluciones innovadoras a los problemas. El control de gestión como disciplina debe contribuir a estos fines, para lo cual el estudio de experiencias en realidades distintas, el uso de metodologías confiables y el manejo de teorías sólidas, serán las formas en que se podrá contribuir con conocimiento y medios para una mejor conducción de las organizaciones.

Bibliografía

- Anthony, Robert (1960). *La contabilidad en la administración de empresas. Textos y casos*, México, UTEHA.
- Anthony, Robert (1976). *Sistemas de Planeamiento y Control*, Buenos Aires, El Ateneo.
- Anthony, Robert y Vijay Govindarajan (2003). *Sistemas de control de gestión*, Madrid, McGraw-Hill.
- Argyris, Chris (1958). "The organization: what makes it healthy?", *Harvard Business Review*, Vol. 36, Issue 6, Nov/Dec, pp. 107-116.
- Berry, Anthony, Coad, Alan, Harris, Elaine, Otley, David and Carolyn Stringer (2009). "Emerging themes in management control: a review of recent literature", *The British Accounting Review*, No. 41, pp. 2-20.
- Bouquin, Henri (2005). *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris, Collection: Que sais-je?, N. 2892, Presses Universitaires de France, 3e edition.
- Bouquin, Henri et Yvon Pesqueux (1999). "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai, pp. 93-105.
- Chiapello, Ève (1996). "Les typologies des modes de contrôle et leur facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature", *Comptabilité Contrôle – Audit*, Tome 2 – Vol 2 – septembre, pp. 51-74.
- Dahlgaard-Park, Su Mi (2008). "Reviewing the European excellence model from a management control view", *The TQM Journal*, Vol. 20, No. 2, pp. 98-119.
- Fiol, Michel (1999). "Le contrôle de gestion est-il encore un mode de convergence des buts". Lionel Collins [Coord.], *Questions de contrôle*, Paris, PUF, pp. 97-122.

- Hernández, Arturo y Guillermo Ramírez (2010). "El control administrativo de F. W. Taylor, cien años después", *Gestión y Estrategia*, UAM Azcapotzalco, núm. 38, julio/diciembre, México, pp. 61-73.
- Hernández, Arturo y Guillermo Ramírez (2011). "Control de gestión: una perspectiva antropológica", *Administración y Organizaciones*, UAM Xochimilco, No. 27, Segundo semestre, México, pp. 172-187.
- Hofstede, Geert (1981). "Management control of public and non-profit activities". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 3, July, pp. 450-461.
- Kaplan, Robert y David Norton (1997). *Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Barcelona, HBS Press/Gestión 2000.
- Lebas, Michel and Jane Weigenstein (1986). "Management Control: the Roles of Rules, Markets and Culture", *Journal of Management Studies*, Vol. 23, No. 3, pp. 259-272.
- Lorino, Philippe (1995). *El control de gestión estratégico: la gestión por actividades*, Santafé de Bogotá, Alfaomega.
- Merchant, Kenneth (1982). "The control function of management", *Sloan Management Review*, Vol. 23, No. 4, Summer, pp. 43-55.
- Otley, David (2003). "Management control and performance management: whence and whither", *The British Accounting Review*, No. 35, pp. 309-326.
- Ouchi, William (1977). "The relationship between organizational structure and organizational control", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, No. 1, Mar, pp. 95-113.
- Ouchi, William (1979). "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol. 25, No. 9, September, pp. 833-848.