

# **Del Control de Gestión Hacia el Control Estratégico**

Autoria: Eduardo Damião da Silva

## **Resumen:**

Este trabajo presenta los aspectos relativos a los sistemas de control de gestión y al proceso de control estratégico, un grupo de variables organizativas, que necesitan ser discutidas para intentar posibilitar la comprensión de cómo el proceso estratégico de las organizaciones puede ser controlado. Serán presentados algunos conceptos de control, para que sea posible comprender la evolución del referido concepto. La evolución de este concepto puede ser clasificada en cuatro etapas (racional, psicosocial, cultural y macrosocial). Cada etapa de la evolución del concepto de control presenta mecanismos de control que pueden estar presentes en las organizaciones de forma combinada y complementaria, formando diversos tipos de control. El control estratégico es un tipo de control que tiene como finalidad guiar y controlar el proceso estratégico. El Sistema de Control de Robert Simons, los niveles de control, es un Sistema que se considera como un tipo de control estratégico por presentar mecanismos que buscan abarcar el control de todo el proceso estratégico, guiando y controlando la estrategia de la organización.

## **1 INTRODUCCIÓN**

Este trabajo tiene por objeto presentar los aspectos relativos a los sistemas de control de gestión y al proceso de control estratégico, un grupo de variables organizativas, que necesitan ser discutidas para intentar posibilitar la comprensión de cómo el proceso estratégico de las organizaciones puede ser controlado. Para ello, serán presentados algunos planteamientos sobre el concepto de control, para facilitar la comprensión de la evolución del referido concepto. Clasificamos esta evolución en cuatro etapas (racional, psicosocial, cultural y macrosocial) que resumen las diversas corrientes que han estudiado el control organizativo, teniendo en cuenta que, como afirma Amat (1993), no existe un marco referencial homogéneo dominante. Cada etapa de la evolución del concepto de control presenta mecanismos de control que pueden estar presentes en las organizaciones de forma combinada y complementaria, formando diversos tipos de control. Será presentado el control estratégico como un tipo de control que combina los demás tipos o mecanismos de control con la finalidad de guiar y controlar el proceso estratégico.

Este punto culminará finalmente con la presentación de los niveles de control de Simons (1995a). Este modelo de control de Simons (1995a), se considera como un tipo de control estratégico diseñado con la finalidad de combinar diversos mecanismos de control, existentes en las organizaciones, para guiar y controlar el proceso estratégico (formulación e implementación estratégica). La intención básica es mostrar que el Sistema de Control de Simons puede ser una alternativa importante para el control de todo el proceso estratégico de las organizaciones.

## **2 EL CONCEPTO DE CONTROL**

Es importante, para mejor comprender el objeto de este trabajo, discutir lo que significa la función de control. Por eso, en este punto se pretende presentar el concepto de control, así como los elementos que integran este concepto. Se expondrán las formas según las cuales el control puede ser comprendido en sus diferentes perspectivas y sus etapas básicas. Estas consideraciones serán importantes para que sea posible comprender la evolución del concepto, que será expuesto a continuación.

El control puede ser considerado, según Stoner (1995), como el proceso de garantizar que las actividades realizadas sean acordes con las actividades planeadas, ayudando a los administradores a supervisar la eficacia de su planificación y de su liderazgo.

El control gerencial es un esfuerzo sistemático de ajustar patrones de desarrollo con objetivos de planificación, proyectar sistemas de *feedback* de información, comparar el desarrollo presente con esos patrones preestablecidos, determinar si existen desvíos y medir su importancia, e iniciar cualquier acción necesaria para garantizar que todos los recursos de la empresa sean usados del modo más eficaz y eficiente posible para el alcance de los objetivos de la empresa. (Mockler, apud Stoner, 1995, p. 440).

Para Simons (1994, 1995a, p. 5) el sistema de control puede ser comprendido como “el conjunto formal de rutinas y procedimientos basados en la información gerencial utilizada para mantener o alterar patrones en actividades organizativas.” Simons (1995a) entiende como rutinas y procedimientos formales a los planes, presupuestos, y sistemas para supervisar el mercado, etc. Éstas rutinas y procedimientos deben ser elaboradas con base en el conocimiento del entorno, posibilitado por las informaciones, en el que los subordinados deben buscar las oportunidades. La renovación continua de las informaciones sobre el entorno debe ser utilizada para fundamentar el mantenimiento o alteración de los patrones, como son por ejemplo las metas y objetivos, definidos en los planes y presupuestos.

Dentro del concepto de control se pueden distinguir dos perspectivas claramente diferenciadas: en primer lugar, una perspectiva limitada a lo que significa el control en la organización, basada normalmente en aspectos financieros; y en segundo lugar, una perspectiva más amplia del control donde se considera también el contexto en que ocurren las actividades y, en particular los aspectos ligados a estrategia, estructura organizativa, comportamiento individual, cultura organizativa y el entorno (Amat, 1995).

Desde una perspectiva limitada se puede entender el control como el análisis a posteriori y en términos monetarios de la eficacia de la gestión de los diferentes responsables de la empresa en relación a los resultados que se esperaban conseguir o a los objetivos que se habían sido preestablecidos. En esta perspectiva el control se realiza de forma racional y aisladamente de su contexto (personas, cultura, entorno) y se consigue a partir de la comparación entre los resultados obtenidos y los previstos. Por ello lo más habitual es utilizar sistemas de control contables (Amat, 1993).

A partir de una perspectiva más amplia se puede considerar que el control organizativo es ejercido a través de diferentes mecanismos que tratan de motivar, orientar e influir para que el comportamiento individual y organizativo sea el más conveniente para alcanzar los objetivos a largo plazo.

Considerando todos los aspectos organizativos que pueden influir en el diseño del sistema de control, es importante hacer referencia a un concepto de control, elaborado por Amat (1993), que considera todos estos aspectos. Amat (1993, p. 35) define el control de gestión como “el conjunto de mecanismos, que puede utilizar la dirección, permitiendo aumentar la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la empresa sea coherente con los objetivos de la dirección.” Este concepto considera tanto los mecanismos racionales, más relacionados a los aspectos mecánicos del control, como los mecanismos psicosociales, donde pueden estar incluidos los aspectos sociales y culturales.

Hasta aquí se ha pretendido exponer el concepto clásico de control, así como sus etapas básicas. Han sido también presentadas algunas perspectivas que explicitan diferentes puntos de vistas del control. Y, finalmente, se ha expuesto un concepto que procura considerar los diversos aspectos que pueden formar parte del control, que ha sido el concepto de Amat (1993, p. 35).

### **3 EVOLUCIÓN DE LAS CONCEPCIONES DE CONTROL**

En el punto anterior quedó claro que el concepto de control no puede ser analizado solamente desde una perspectiva. Utilizando la metáfora del avión, que compara la complejidad de un avión, que exige muchos instrumentos de control, con la complejidad de la organización, es posible entender porqué surgen varias perspectivas al tratar del control de las organizaciones. En este punto será expuesta una revisión de las principales aportaciones teóricas que se han realizado sobre el concepto de control. En esta revisión será posible verificar la utilización de diferentes mecanismos de control debido al aumento de la complejidad de las organizaciones.

Según Amat (1993), a pesar de la importancia del control en las organizaciones, se tiene una comprensión limitada y divergente de qué es y cómo funciona en realidad el proceso de control. Para Amat (1993, p. 51) esto “es debido a que la mayor parte de la investigación ha estudiado el control de forma aislada respecto al contexto organizativo en el que opera. Sin embargo, en los últimos años, gracias al impacto e influencia de otras áreas y disciplinas, se ha ido constatando un creciente aumento de contribuciones teóricas y de investigaciones empíricas que contribuyen a subsanar estas limitaciones. Desgraciadamente, a pesar de estos intentos no existe hasta el momento un paradigma de investigación dominante.”

Para Amat (1993) la noción de control es susceptible de muchas y muy diferentes interpretaciones. Esto ha dificultado el desarrollo de un marco conceptual integrado que permita tener un conocimiento global del control. Por eso, para facilitar la comprensión de las diferentes aportaciones teóricas, será necesario hacer una clasificación de las mismas en función del énfasis que otorgan a los diferentes aspectos y mecanismos que influyen en el proceso del control organizativo. Se ha decidido utilizar la propuesta de Amat (1993), que distingue cuatro tipos de corrientes de pensamiento: “la que se centra en los aspectos más formales del control, la que otorga el mayor énfasis a los aspectos psicosociales (motivacionales, cognitivos) ligados al control, la que se centra en los aspectos culturales implicados en el control y, por último, la que considera a los aspectos macrosociales del entorno como condicionantes del control” (Amat, 1993, p. 51). Cada uno de estas corrientes será presentada a continuación.

### ***3.1 La Perspectiva Racional del Control***

Según Amat (1993), esta concepción se centra en el estudio de los sistemas de control y, en especial en la contabilidad de gestión, como instrumento explícito y formalizado cuya implantación permite alcanzar por sí misma la eficacia y eficiencia de la organización.

Dentro de esta línea racional hay que considerar los conceptos de control de gestión que fueron ampliamente divulgados a inicios del siglo XX, por los trabajos de Taylor, Emerson, Church y Fayol. Se destacan los nombres del primero y del último, ambos ingenieros, cuyos trabajos tienen vigencia hasta nuestros días e influenciaron de forma notable, durante más de medio siglo, la gestión y el estudio de las organizaciones de todo el mundo.

Otro autor que también ofreció una gran contribución para el estudio de control de gestión, y que puede ser clasificado dentro de esta línea racional, fue el economista y sociólogo alemán Weber (1987), que estudió el poder en las organizaciones. Ese autor distinguía tres tipos de poder: la autoridad carismática, el poder basado en la tradición y el poder burocrático, este último generado por un contrato jurídico, basado en la aceptación de normas legales-rationales que objetivaban el alcance de la eficiencia y dieron origen al, hoy tan debatido, control burocrático.

Dent (1934) abordó el control de gestión desde el punto de vista de un analista de presupuestos, o sea, bajo el ángulo del control de presupuesto. En ese enfoque, el control

de gestión está basado en principios de planificación de las actividades, delegación de autoridad acoplada a la responsabilidad, definición de autoridad y coordinación.

Holden, Fish y Smith (1941), realizaron uno de los primeros trabajos empíricos sobre control de gestión, desarrollado en treinta y una industrias. Presentaron, como conclusión del estudio, que el control es una responsabilidad primaria de la alta dirección de las empresas. Ellos consideraban el control como un proceso que envolvía tres elementos: 1) objetivos -determinar lo que se quiere conseguir; 2) procedimientos- planificar cómo y cuando una tarea debe ser realizada, tener una adecuada organización para determinar quien es responsable, así como patrones para determinar lo que constituye un buen *performance*; y 3) evaluación -para juzgar lo bien que una tarea fue realizada. Para esos autores, el control venía a ser una especie de administración por objetivos.

Urwich (1943) identificó cinco principios de control: responsabilidad, evidencia, uniformidad, comparación y utilidad. Resumió los principales aspectos de control de gestión en: 1) La mecánica de la administración -la técnica de la tarea, agrupamiento y correlación de tareas; y 2) La dinámica de la administración- la adaptación del individuo, dirección y motivación del grupo.

Otros autores como Rowland (1947), Goetz (1949), Davis (1974) y Glover y Maze (1937, apud Amat, 1995, p.106) también contribuyeron con esta corriente de la perspectiva racional.

Dentro de esta línea racional hay que considerar la elaboración de Anthony, que es una de las estructuras teóricas más utilizadas en el área de control de gestión. Para ese autor, control de gestión es el proceso por el cual los administradores aseguran que los recursos son obtenidos y usados de forma eficaz y eficiente. Para Antony (1990), el control requiere la definición de indicadores (o unidades de medida) ligados a las variables clave y a las responsabilidades de cada unidad. En función de ellos y a través de la definición de objetivos, del diseño de un sistema de información contable y mediante el proceso de planificación y elaboración de los presupuestos y el posterior análisis de las desviaciones se asegura que cada responsable se oriente hacia los objetivos de la empresa. (Anthony, 1990).

### ***3.2 La Perspectiva Psicosocial del Control***

Los estudios realizados tras la década de los 50, sufrieron el impacto de los modelos de decisión cuantitativos, del estudio del comportamiento humano en el escenario organizativo y de los sistemas de información.

Como consecuencia de esos estudios, fueron desarrollados nuevos conceptos que redefinieron ideas anteriores y crearon nuevas definiciones de control de gestión, incorporando modelos más completos en los que el comportamiento pasivo y racional del ser humano de los modelos anteriores es sustituido por un mayor énfasis en los factores organizativos y motivacionales que influyen en su comportamiento.

Para Amat (1993) las contribuciones psicosociales al concepto de control han estado ligadas especialmente a la influencia de las teorías de las Relaciones Humanas y de la teoría de Sistemas.

La corriente, inspirada en la teoría de las Relaciones Humanas de los años 50, se centra en el estudio de la influencia de las personas en el ejercicio del control organizativo, y se pueden señalar dos grandes líneas de investigación. Por un lado, la que se ha centrado en el estudio de la influencia de la contabilidad de gestión en las personas, tanto las disfunciones que provoca su utilización en el funcionamiento de la organización como los efectos favorables que puede tener en la motivación, actitudes y satisfacción personal. Y, en segundo lugar, la que se ha centrado en el estudio de la influencia de los diferentes estilos de liderazgo en el diseño y uso de los sistemas de control. (Amat, 1993)

Dentro de esta línea psicosocial está la aportación de Hofstede (1968), en la que se rechaza el modelo cibernético de control como modelo de control de gestión. Como alternativa, sugiere el proceso homeostático, que significa una tendencia a mantener un equilibrio dinámico mediante la actuación de mecanismos reguladores. Éste proceso, aunque todavía utiliza elementos cibernéticos, no recurre a la división del trabajo entre unidades controladas y controladoras. El control es visto como un sistema en sí mismo. Para ese autor, la implantación de un sistema de control de gestión homeostático va requerir cambios significativos en la filosofía de control de la empresa, por basarse en una visión amplia de un proceso socio-psicológico bastante diferente de los sistemas tradicionales. El control rígido, entendido como el proceso mecánico, basado solamente en mecanismos cibernéticos, da lugar a un sistema de control basado en grupos semiautónomos, donde son realizados:

- 1) Los objetivos de las personas y no de la organización – considerando siempre, la posibilidad de “choque”;
- 2) Las medidas de las realizaciones deben considerar otros argumentos que pueden explicar el resultado - la esencia del proceso pasa a ser la negociación - y;
- 3) El *feedback* sobre la información no es usado – se procura corregir el proceso ya que los resultados no son susceptibles de modificación - (sunk costs). La esencia de ese enfoque está centrada en variables políticas, como por ejemplo negociación y valores.

En esta perspectiva debe ser mencionada la aportación de Flamholtz (1983). Para Flamholtz (1983), la deficiencia de los sistemas de control de gestión puede ser causada por el entendimiento inadecuado de la naturaleza del control de la organización o por falta de conocimiento acerca de lo que es un sistema de control eficaz. En ese enfoque, el control de gestión es considerado como el proceso de influenciar el comportamiento de los miembros de una organización formal. El sistema de control es definido como una serie de mecanismos dirigidos a aumentar la probabilidad de que las personas intentarán comportarse de modo adecuado para alcanzar los objetivos de la organización. Así la finalidad del sistema es aumentar el grado de "goal congruence" (Flamholtz, 1983).

### **3.3 La Perspectiva Cultural del Control**

Según Amat (1993), en los últimos años se ha defendido la necesidad de desarrollar una visión más completa del concepto de control que permita superar las limitaciones de los enfoques racionales y psicosociales anteriores.

Para superar las limitaciones de los modelos existentes ha sido un paso importante la introducción del concepto de cultura al estudio de las organizaciones. El concepto de cultura, aunque de él se puede decir que existen tantas definiciones como autores que han trabajado en este tema, se refiere a todos los aspectos relacionados con el comportamiento social de los grupos, incluyendo sus aspectos formales y sus conocimientos tecnológicos (Amat, 1993).

Schein (1984) define la cultura organizativa como el conjunto de las creencias básicas desarrolladas por un grupo para hacer frente a los problemas internos y externos que se presentan en el ejercicio de su actividad. Una vez que las creencias estén actuando suficientemente bien como para ser consideradas válidas, son transmitidas a los demás miembros como la manera correcta de percibir, pensar y sentir en relación a estos problemas.

Los estudios sobre cultura tienden a percibirla de dos formas: como una metáfora, considerando cultura algo que la organización es, o como una variable, considerando la cultura algo que la organización tiene (Freitas, 1991).

Amat (1993) afirma que los autores que consideran la cultura como variable, como Young, Collins, Flamholtz (1983), consideran la hipótesis de que un control basado en elementos formales y burocráticos es menos sensible a los factores socioculturales que el control basado en el compromiso personal y la identificación con los valores y objetivos de la organización. Pero el control sólo es efectivo si los sistemas formales son coherentes con los valores.

### ***3.4 La Perspectiva Macrosocial del Control***

En la década de los años 80, se percibe un interés creciente por parte de los estudiosos, en entender la estrecha relación existente entre el entorno y el funcionamiento de la organización y, en especial el proceso de control. Hasta la mitad de los años 70 la consideración sobre el entorno se daba de forma muy racional, estudiando solamente los aspectos de carácter externo que obligaban la adaptación de los sistemas de control para asegurar la supervivencia de la empresa. Así, la creciente internacionalización de la gestión de la empresa y el auge del neoliberalismo que promovió un fuerte desarrollo de las concepciones tecnocráticas y racionales de la contabilidad de gestión, estimularon una creciente atención por la influencia y estrecha relación de ésta con el contexto sociocultural y político (Amat, 1995).

Amat (1993) considera dos corrientes dentro de esta perspectiva, la “cross cultural-cross national” y la radical. La primera considera el entorno como una variable externa de la organización y ha estudiado la influencia de la cultura de cada país en el funcionamiento de sus organizaciones.

“La corriente radical, por su parte, cuestiona críticamente todas las aportaciones anteriores. En particular, criticando la insuficiente explicación del proceso por el que se comparten los valores y creencias en la organización que proponen las corrientes interpretativas e intenta presentar un marco conceptual que incorpore el conflicto social e intraorganizativo.” (Amat, 1993, p. 64).

La mayor parte del esfuerzo de investigación anterior suponía que la función de la contabilidad de gestión era regular y estabilizar las organizaciones, asumiendo que éstas actúan con neutralidad y objetividad (Tinker, et al., 1982). Sin embargo, en la práctica de la contabilidad de gestión y el proceso de control en general puede ser vista como la comunicación de una serie de valores y de ideales de comportamiento esperado y como la legitimación de unas relaciones de poder que están influidas muy directamente por el modelo ideológico, social y político de una determinada sociedad. Las principales críticas hechas por la corriente radical a la literatura tradicional de control de gestión están centradas en los siguientes aspectos (Neinmark e Tinker, 1986; Hopper et al., apud Amat, 1995):

- a) La ausencia de una perspectiva sociohistórica y dinámica sobre el origen y la evolución de los sistemas de control;
- b) La discutible consideración de que los objetivos organizativos representan la congruencia entre los diferentes intereses de los grupos y personas que forman parte de una organización;
- c) La consideración no conflictiva del resultado de la organización y de su distribución entre los diferentes grupos sociales;
- d) La consideración técnica, objetiva y neutra de la contabilidad de gestión como instrumento que permite el proceso de decisión racional;
- e) La separación entre el entorno y los sistemas de control, sin considerar la influencia del sistema social en la estructura de poder y en los objetivos de la organización, en el sistema de control, en el lenguaje de la información contable, etc.;

- f) La consideración de que las deficiencias en los sistemas de control están centradas en disfunciones formales, ignorando los conflictos sociales que existen en la organización; y
- g) La aplicación de la epistemología positivista como metodología de investigación.

Amat (1995, p. 65) afirma que para superar estas limitaciones estos autores defienden “la consideración de la contabilidad de gestión dentro de un contexto ideológico, social y político más amplio que la envuelve y en la que debe incluirse la existencia del conflicto social. Por esta razón, esta corriente empezó a investigar los sistemas de control a partir de los enfoques de autores que provenían de la sociología y filosofía (como Habermas, Giddens, Foucault, Braverman, Baudrillard), con objeto de entender el funcionamiento del control de la organización a partir de una perspectiva macrosocial.”

#### **4 TIPOS DE CONTROL**

Las perspectivas del concepto de control, presentadas anteriormente, muestran una serie de mecanismos de control adecuados a las características y puntos de vista sobre el control explicitados por cada corriente de pensamiento. La combinación de estos mecanismos forman determinados tipos de control. Estos tipos de control pueden ser clasificados de dos maneras: de acuerdo con la función que dicho control tiene en la empresa, y de acuerdo con el nivel organizativo en que es aplicado. Teniendo en cuenta que cuando la organización adopta una dirección estratégica, los mecanismos y tipos de control utilizados por ésta, para conseguir coherencia en sus acciones, se interrelacionan para poder controlar todo el proceso estratégico, dando origen al que se suele llamar “control estratégico”. Debido a la importancia del control estratégico para este trabajo, dedicaremos un apartado específico para discutirlo. Finalmente, esta exposición culminará con la presentación del modelo de niveles de control de Simons (1995a), que es el tipo de sistema de control que tiene como finalidad controlar la estrategia de la empresa.

##### ***4.1 Control Estratégico***

Como se ha explicado en los puntos anteriores, los diversos mecanismos de control (formales, no formales, internos, externos, etc.), presentes en las diferentes perspectivas del control, pueden ser combinados entre sí en función de las características organizativas. Cuando esta combinación tiene como objeto controlar el proceso estratégico de la empresa, se llama “control estratégico”. Este apartado tiene como finalidad presentar las reflexiones de algunos autores que abordan la aplicación del control estratégico, así como su importancia y los mecanismos de control que son combinados para posibilitar el control del proceso estratégico.

En una dirección estratégica de la empresa el sistema de controlling (o control) estratégico debe constituir el instrumento de información, por un lado, y debe repercutir en los comportamientos directivos, por el otro, de manera que permita descubrir nuevos potenciales estratégicos, así como su desarrollo. De esta forma se logrará que la estrategia de adaptación de la empresa sea la más adecuada, tanto a las condiciones del entorno como a las condiciones de su propia organización (Pümpin y García Echevarría, 1993).

Por consiguiente, se puede afirmar que el controlling estratégico está al servicio del directivo, esto es, le facilita el soporte de información que exige la perspectiva de la globalidad, la perspectiva estratégica de la empresa, y la singularidad de cada uno de los procesos que en esos momentos tiene y realiza el directivo con el fin de poder adoptar las

decisiones. Para Pümpin y García Echevarría (1993) esto, significa elegir entre distintas alternativas, estrategias parciales, que afectan a múltiples elementos de la operatividad empresarial y que deben estar siempre orientados a la estrategia básica (o global de la organización), pero adaptados, al propio tiempo, a la realidad de cada uno de los momentos.

Otra aportación a esta discusión sobre el control estratégico es la de Mintzberg (1994), que relaciona el control estratégico al proceso de formulación de la estrategia.

Mintzberg (1994) afirma que se debe tener en la mente un aspecto obvio, que frecuentemente no es considerado. Es decir, las acciones estratégicas no necesitan ser deliberadas para que sean eficaces (y viceversa). En la literatura sobre planificación estratégica hay muchas consideraciones acerca de acciones estratégicas que son formuladas, pero no realizadas, siendo estos fracasos atribuibles a fallos de la implementación, es decir, buscan justificar el hecho de que las estrategias no son realizadas siempre por causa de algún fallo en la implementación. Pero es posible que una acción estratégica deliberada sea implementada correctamente y después no resultar un éxito para la organización, así como por el contrario las acciones estratégicas emergentes pueden proporcionar el éxito deseado.

Mintzberg (1994) considera que las acciones estratégicas pueden tener éxito aunque no hayan sido intencionales inicialmente. Las estrategias no pueden dejar de tener éxito sólo porque no fueran deliberadas. "... El control estratégico debe tener relación con el desempeño de la organización, no con el desempeño de la planificación" (Mintzberg, 1994, p. 360).

Otra aportación interesante a esta discusión es la presentada por Goold y Quinn (1990). Estos autores consideran que como la estrategia enfoca a menudo metas a largo plazo, los gerentes tienden a no reaccionar fuertemente a objetivos que sólo se alcanzarán en el futuro distante e incierto. Por eso, algunos escritores han defendido que esas metas a largo plazo necesitan ser traducidas en hitos a corto plazo que proporcionan medidas de progreso hacia los objetivos a largo plazo. "Aunque los hitos de esta clase no siempre son fáciles de identificar" (Goold y Quinn, 1990, p. 12).

Esta aportación de Goold y Quinn (1990) relaciona el control estratégico con la tarea de conectar, de forma coherente, las acciones, metas y objetivos a corto plazo con las acciones, metas y objetivos a largo plazo definidas por la estrategia. Para hacer esta conexión coherente entre el corto y largo plazo, Goold y Quinn (1990) relacionan el control estratégico con el presupuestario, afirmando que "muchos directivos y expertos de la estrategia creen que una combinación de control estratégico y presupuestario es la mejor, quizás la única, manera de asegurar que los negocios permanezcan saludables para el largo plazo, mientras da resultados en el corto plazo" (Goold y Quinn, 1990, p. 11).

Goold y Quinn (1990) afirman que probablemente el enfoque más comprensible de control estratégico ha sido propuesto por Peter Lorange, el cual sugiere los siguientes componentes:

- Objetivos estratégicos (los objetivos eventuales en términos de estrategia competitiva);
- Programas estratégicos e hitos (las tareas específicas por los cuales los objetivos estratégicos serán logrados, junto con las guías para su realización);
- Presupuestos estratégicos (los recursos asignados a los programas estratégicos).

Estos elementos permiten la conexión entre el mecanismo de la planificación estratégica, que define los objetivos, programas e hitos estratégicos, y el mecanismo del presupuesto estratégico como una forma de desarrollar el control estratégico.

Esta descripción de la conexión entre la planificación y el presupuesto estratégico, como una forma de conectar el largo con el corto plazo, se refiere a un proceso de control estratégico formal. Sin embargo, Goold y Quinn (1990) afirman que el proceso de control estratégico puede ser informal, teniendo lugar principalmente por la realización de reuniones y revisiones informales sobre la estrategia, lo que ofrece mayor facilidad para comunicar los cambios y conseguir compromiso con la estrategia. Esta visión de Goold y Quinn (1990), está de acuerdo con la de Mintzberg (1994), pues el proceso de control estratégico formal se relaciona con el proceso formal de formulación de la estrategia y el control estratégico informal se relaciona con el proceso emergente de la también formulación estratégica.

A continuación se presentará y discutirá el modelo de niveles de control de Simons (1995a), que tiene como finalidad controlar o guiar la estrategia de la empresa. Este sistema de control posee los aspectos del control estratégico presentados en este punto, abarcando mecanismos de control formales que, si son utilizados de forma consciente y eficiente, pueden ser capaces de ofrecer un control eficaz de todo el proceso estratégico. Incluso pueden comprender las características del proceso de control estratégico informal, citadas por Goold y Quinn (1990), es decir, el modelo de Simons (1995a) abarca los mecanismos formales y formaliza los mecanismos informales citados por Goold y Quinn (1990), a través de la realización de reuniones entre subordinados y gerentes para la evaluación de las acciones estratégicas puestas en práctica. Estos mecanismos sugeridos por Simons (1995a) serán explicados a continuación.

#### ***4.2 Niveles de Control***

Este apartado presentará el modelo de niveles de control de Simons (1995a), explicando las características y elementos de cada nivel. Después de la explicación del modelo, dedicaremos un apartado especial a relacionar este modelo con el proceso estratégico, mostrando como puede ser guiada la estrategia. En un último apartado se expondrá como la interacción de los niveles es capaz de generar fuerzas que pueden proporcionar a las organizaciones, de forma combinada, tanto la eficiencia como la innovación, que es la gran limitación de algunas perspectivas de control presentadas anteriormente. Será posible percibir que los niveles de control de Simons (1995a) toman en consideración los elementos de todas las perspectivas citadas (racional, psicosocial, cultural, macrosocial), combinando los mecanismos de control sugeridos por estas perspectivas, así como los aspectos del control estratégico relacionados en el punto anterior.

Simons (1995b) afirma que el problema fundamental que los gerentes tendrán que afrontar en los años 90 es cómo ejercer el control adecuado en organizaciones que demandan flexibilidad, innovación, y creatividad. Algunas de las alternativas del control tradicional (desarrolladas en las décadas de los 50s y 60s por la maquinaria de la burocracia, como ha sido expuesto al tratar de la evolución de las concepciones de control) son utilizadas intentando alcanzar mayor nivel de eficiencia, pero en empresas que operan en mercados dinámicos y altamente competitivos, los gerentes no pueden gastar todo su tiempo y esfuerzo en verificar si todos están haciendo lo que se espera (Simons, 1995b). Según Simons (1995b) los gerentes de hoy deben motivar a los empleados para iniciar procesos de mejora y nuevas maneras de responder a las necesidades de los clientes, pero de una manera controlada. Para intentar resolver este problema, es decir, la necesidad de creatividad acompañada de un control, Simons (1995b) sugiere la visión de los niveles de control, como una alternativa para conciliar la necesidad de eficiencia con la necesidad de innovación, creatividad y flexibilidad.

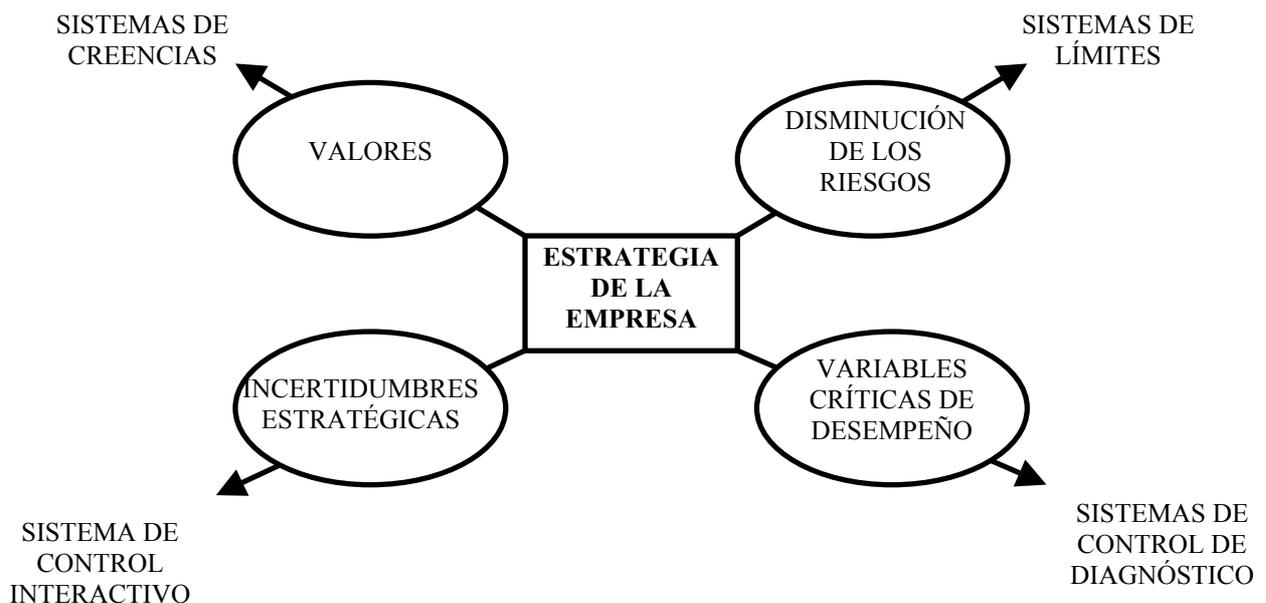
La definición de sistema de control de gestión utilizada por Simons (1995a), para tomar en consideración los niveles de control es la siguiente: "sistema de control de

gestión es un conjunto de rutinas formales, rutinas basadas en informaciones y gestión de procedimientos utilizados para mantener o alterar patrones de las actividades organizativas."

La Figura 1, resume la visión de Simons (1995a) sobre los niveles de control de las organizaciones. Se considera la estrategia de la empresa el corazón del sistema, pues es quien define como la empresa compite y su posición con relación a su competencia. En un segundo nivel son introducidos cuatro constructos claves que deben ser analizados y comprendidos para el éxito de la implementación de la estrategia de la empresa: valores, disminución de los riesgos, incertidumbres estratégicas y variables críticas de desempeño. Cada constructo es controlado por un diferente sistema, o nivel, cuya utilización posee diferentes implicaciones. Estos niveles son:

- a) Sistemas de creencias, utilizado para inspirar y dirigir las investigaciones de nuevas oportunidades;
- b) Sistemas de límites, utilizados para establecer límites sobre la investigación de oportunidades;
- c) Sistemas de control de diagnóstico, utilizado para motivar, supervisar y recompensar el alcance de metas específicas; y
- d) Sistemas de control interactivo, utilizado para estimular el aprendizaje organizativo y el surgimiento de nuevas ideas y estrategias.

FIGURA 1 - Variables claves en el control de la estrategia de la empresa



Fuente: (Simons, 1995a, p. 7)

La definición de estrategia de Simons (1995a, p. 6), se refiere a la estrategia de la empresa (o del negocio) como el punto central de su modelo (ver Figura 1) y no a la estrategia corporativa o cualquier otro tipo de concepción de estrategia. Simons (1995a, p. 8), considera también las características de la estrategia presentadas por Mintzberg (1993, 1994), es decir, Simons (1995, p.8) cita a Mintzberg (1994), afirmando que las cuatro maneras de utilizar el término estrategia que él ha identificado, o sea, la estrategia como un plan, un patrón de acciones, una posición competitiva, y como una perspectiva, es controlado por un nivel diferente de control.

Simons (1995a) relaciona el sistema de control de diagnóstico con la característica de la estrategia como un plan, pues éste sistema es utilizado para controlar, a través de la supervisión de las variables críticas de desempeño, las intenciones estratégicas deliberadas e insertadas en la planificación estratégica formal.

El sistema de control interactivo está relacionado con la característica de la estrategia como una pauta de acción, pues este sistema es utilizado para controlar las acciones emergentes, frecuentemente creadas por iniciativas espontáneas de los empleados. El foco son las incertidumbres estratégicas que pueden debilitar las bases corrientes de la ventaja competitiva de la organización.

El sistema de límites está relacionado con la característica de la estrategia como una posición estratégica, pues este sistema es utilizado para controlar la posición estratégica de la organización, centrando la atención sobre los riesgos que acompañan algunas opciones sobre cómo competir en determinados mercados con los productos escogidos.

El sistema de creencias está relacionado con la característica de la estrategia como una perspectiva o una manera de hacer las cosas, pues este sistema es utilizado para comunicar y controlar los valores esenciales - el propósito compartido de la empresa.

#### **4.3 Utilización de los Niveles de Control de Simons para llevar adelante la Estrategia**

En este punto, después de presentado el modelo de los niveles de control de Simons (1995a), expondremos como este modelo puede ser utilizado para llevar adelante la estrategia. Dedicaremos también un último apartado a demostrar como el modelo de niveles de control combina las fuerzas dinámicas, resultantes de la interacción de los cuatro niveles, para proporcionar a las organizaciones tanto la eficiencia como la posibilidad de innovación creativa.

Simons (1995a) afirma que la importancia de los niveles de control (sistema de creencias, de límites, de control de diagnóstico e interactivo) presentados en los puntos anteriores no reside en la utilización separada de cada nivel, sino en la combinación de los cuatro niveles. Los elementos de control que caracterizan la aplicación de cada nivel, presentados en la Figura 2, deben ser utilizados, como acabamos de decir, de una forma conjunta y con la preocupación constante de mantener la coherencia en todos los niveles organizativos. En este trabajo consideramos importante atender a la coherencia de los elementos de los niveles de control representados en la Figura 2.

*FIGURA 2 – Elementos que caracterizan cada nivel de control*

<b>Niveles de control</b>	<b>Sistema de creencias</b>	<b>Sistemas de límites</b>	<b>Sistema de control de diagnóstico</b>	<b>Sistema de control interactivo</b>
<b>Elementos de los distintos niveles</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Declaración de la misión</li> <li>▪ Declaración de la visión</li> <li>▪ Declaración de valores</li> <li>▪ Declaración de propósitos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Normas y códigos de conducta</li> <li>▪ Sistema de planificación estratégica formal</li> <li>▪ Sistema de asignación de recursos de capital</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Presupuestos a corto plazo</li> <li>▪ Planes de rentabilidad</li> <li>▪ Sistemas de objetivos y metas</li> <li>▪ Sistema de supervisión de proyectos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Agenda de discusión con subordinados</li> <li>▪ Debates sobre datos, hipótesis de trabajos y planes de acción</li> <li>▪ Reuniones cara a cara entre gerentes y subordinados</li> </ul>

Fuente: Adaptado de Simons (1994, p. 172).

La interacción de las fuerzas generadas por la utilización combinada y complementaria de estos elementos crea una tensión dinámica entre las oportunidades de innovación y la consecución de metas y objetivos deliberados y necesarios para aumentar la rentabilidad.

Según Simons (1995a) los cuatro niveles de control pueden ser integrados en una estructura en la que se producen las siguientes tensiones:

1. Oportunidades no limitadas versus la capacidad de atención limitada;
2. Acción estratégica intencional versus acción estratégica emergente; y
3. Auto-interés versus la actitud solidaria.

Simons (1995a) considera además importante antes de explicar la dinámica de los sistemas de los niveles de control, revisar la naturaleza del proceso estratégico.

Simons (1995a, p. 8) ante la dificultad que encuentra para aplicar el término estrategia en la práctica, recurre a las definiciones de estrategia desarrolladas por Mintzberg (1994). Simons (1995a) añade también que cualquier teoría de control debe tener también en cuenta la distinción entre la acción estratégica intencional y la emergente, descrita por Mintzberg (1994). El desafío es, por tanto, desarrollar teorías de control que tengan en cuenta todas las características de la estrategia.

Para poder explicar cómo los niveles de control pueden llevar adelante la estrategia, Simons (1995a) considera también importante distinguir entre las acciones estratégicas intencionales, las emergentes, y las realizadas, a las que ya nos hemos referido anteriormente.

La Figura 3 presenta un resumen sobre la relación entre los cuatro niveles de control y la estrategia. Como ya hemos explicado anteriormente y exponemos en la Figura 3, cada nivel de control actúa sobre una característica de la estrategia estudiada por Mintzberg (1994).

La combinación de forma complementaria de los niveles de control de Simons (1995a), descrita anteriormente, genera una energía dinámica que permite controlar la estrategia. Esta energía es el resultado de las tensiones inherentes a cada sistema de control referido y a la combinación de ellos.

El sistema de creencias y el sistema de control interactivo provocan una motivación intrínseca en los participantes de la organización para crear un ambiente informativo positivo que motiva la información compartida y el aprendizaje (Deci y Ryan, 1985). Los sistemas de límites y los sistemas de control de diagnóstico crean la motivación extrínseca para proporcionar una fórmula básica de recompensa a la consecución de las metas y objetivos y delimitar el dominio de la búsqueda de oportunidades.

*FIGURA 3 – Relacionando los cuatro niveles de control con la estrategia*

Sistemas de Control	Finalidad	Forma de Comunicación	Control de la Estrategia como ...
Sistemas de Creencias	Autorizar y extender la actividad de busca	Visión	Perspectiva
Sistemas de Límites	Proporcionar límites de libertad	Dominio de la estrategia	Posición competitiva
Sistemas de Control de Diagnóstico	Coordinar y supervisar la implementación de las acciones estratégicas intencionales	Planes y metas	Plan
Sistemas de Control Interactivo	Estimular y guiar las acciones estratégicas emergentes	Incertidumbres estratégicas	Pautas de acciones

Fuente: (Simons, 1995a, p. 156).

Según Simons (1995a) el control se alcanza cuando la tensión entre la innovación creativa, provocada por el sistema de creencias y el sistema de control interactivo, y la consecución de metas predefinidas, provocada por el sistema de límites y el sistema de control de diagnóstico, se transforma en crecimiento de la rentabilidad. Esta tensión significa

que las organizaciones que consigan combinar con eficiencia los cuatro sistemas pueden alcanzar simultáneamente altos niveles de aprendizaje y de control. Para Simons (1995a) esta preposición es paralela a los argumentos de Lawrence y Dyer (1983), que afirman que la adaptación organizativa requiere altos niveles de eficiencia e innovación.

Simons (1995a) afirma también que los sistemas formales presentados (niveles de control) son capaces de reconciliar las tensiones entre la innovación y la eficiencia. La combinación o utilización simultánea de los cuatro sistemas poseen elementos tanto para generar el control como el aprendizaje, y son capaces de abarcar todos los aspectos de la estrategia, que son las cuatro características de la estrategia, definidas en este trabajo y basadas en las definiciones de Mintzberg (1994) sobre estrategia.

## 5 CONCLUSIONES

En este trabajo hemos intentado exponer la naturaleza de los sistemas de control y sus relaciones con el proceso estratégico. Al principio, se han presentado algunas concepciones sobre el concepto de control, y de sus fases básicas para facilitar la comprensión de su evolución, siguiendo la propuesta de Amat (1993), ya que según este autor no existe un marco referencial homogéneo dominante.

Uno de los tipos de control que se destaca y que busca controlar la estrategia, es el control estratégico.

Con la finalidad de mostrar un sistema de control aplicable a todo el proceso estratégico, hemos dedicado un apartado especial a explicar el modelo de control de Robert Simons. Este modelo se compone de cuatro niveles (sistema de creencias, de límites, de diagnóstico e interactivo) que resultan de la combinación de las diversas perspectivas (racional, psicosocial, cultural y macrosocial).

En el punto de la utilización de los niveles de control de Simons para guiar la estrategia, hemos analizado cómo se aplica el modelo de Simons para controlar todo el proceso estratégico. Para ello comprobamos que cada nivel de control es capaz de controlar un determinado aspecto o característica de la estrategia, según las definiciones de Mintzberg (1994). Finalmente se analizaron las fuerzas resultantes de la combinación de los niveles de control de Simons (1995a), para ver cómo actúan estas fuerzas en la organización. Fueron presentadas las conclusiones de Simons, en las que afirma que la aplicación del sistema de creencias y del sistema de control interactivo provoca fuerzas que estimulan el proceso creativo y de innovación en la empresa, y la aplicación del sistema de límites y de diagnóstico provoca las fuerzas que posibilitan la eficiencia para la organización. La combinación de la aplicación de los cuatro sistemas hacen posible el control de todas las características de la estrategia, y, por consiguiente, todo el proceso estratégico, es decir, la formulación e implementación estratégica.

Con esta visión integrada de la aplicación de los niveles de control estudiados por Simons (1995a) se comprueba que existe una relación entre este modelo y el proceso estratégico que justifica que se intente analizar el impacto de la aplicación del modelo de Simons (1995a) sobre lo acertado que puede ser la aplicación de ese modelo para controlar todo el proceso estratégico de las organizaciones.

La sistematización realizada por Simons, construyendo un modelo de control a partir de la evolución de las diversas concepciones de control a lo largo del siglo XX, comprueba que en el área de la administración de empresas existe un aumento del conocimiento. Este conocimiento, cuando aplicado de forma complementaria, es capaz de generar mejores soluciones para los problemas de la administración de empresas.

Esperamos que este trabajo pueda despertar el interés de investigadores en el estudio acerca del control estratégico, específicamente sobre el modelo de Simons, que se

sumarían a los estudios que ya están siendo realizados sobre las relaciones que el referido modelo puede mantener con la superación de las barreras al proceso de implementación estratégico.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMAT, Joan. M<sup>a</sup>. (1993). **El control de gestión: Una perspectiva de dirección**. 2<sup>a</sup> edición. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- AMAT, Joan M. et alli. (1995). **Control de Gestión: una Perspectiva Global**, Congreso Internacional de Custos, Campinas.
- ANTHONY, R. N. (1990). **El Control de Gestión: marco, entorno y proceso**. Harvard Business School. Ediciones Deusto, S. A. Madrid, Barcelona, Bilbao.
- DAVIS, G. B. (1974). **Management information systems: conceptual foundations structure and development**, McGraw-hill, New York.
- DECI, E. L., y R. M. Ryan. (1985). **Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior**. New York, Plenum.
- DENT, A. G. H. (1934). **Budgetary control study**. Industry illustred, London, Vol: 2, may, p. 302-307.
- FLAMHOLTZ, E. G. (1983). **Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives**. AOS. Vol. 8, N° 2-3.
- FREITAS, Maria Ester de. (1991). **Cultura Organizativa: formação, tipologias e impactos**. McGraw-Hill. São Paulo.
- GARCIA ECHEVARRÍA, S. (1992). **El Controlling Moderno: Base del Management - Elemento clave para una nueva cultura corporativa de la empresa española**. Conferencias y Trabajos de Investigación del Instituto de Dirección y Organización de Empresas, Universidad de Alcalá de Henares.
- GLOVER, J. G. y MAZE, C. L. (1937). **Managerial control**. Ronlad, New York.
- GOETZ, B. E. (1949). **Management Planning and control**. McGraw-hill, New York.
- GOMES, Josir Simeone et alli. (1995). **Control de Gestión: Un Enfoque Contextual y Organizativa**. Congresso Internacional de Custos, Campinas.
- GOOLD y QUINN. (1990). **Strategic Control: milestones for long-term performance**. Pitman, London.
- HOFSTEDE, G. H. (1968). **The game of budget control**. Van Gocum. Assen.
- HOLDEN, P. e., FISH, L. S. y SMITH, H. I. (1941). **Top management organization and control**. Stanford University Pres, Califórnia, p. 3-77.
- HOPPER, T. M. y A. POWELL. (1985). **Making sense of behavioral research into Management Accounting**. Working Paper publicado en 1982. Publicado en Journal of Management Studies en 1985.
- HOPWOOD. A. G. (1978). **Towards an organizational perspective for the study of accounting and information system**. AOS. Vol. 3, N° 1.
- HORNGREN, Charles T. y FOSTER, George. (1987). **Contabilidad de Custos: una énfasis gerencial**, 6<sup>a</sup> edición. New Jersey: Prentice Hall.
- LAWRENCE, P. R., y DYER, D. (1983). **Renewing American Industry**. New York: The Free Press.
- MINTZBERG, Henry y QUINN, James Brian. (1993). **El Proceso Estratégico: Conceptos, contextos y casos**. México: Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.
- MINTZBERG, Henry. (1994). **The Rise and Fall of Strategic Planning**. London: Prentice Hall International (UK) Limited.

- PRUZAN, Peter. (1998). **“From Control to Values-Based Management and Accountability.”** Journal of Business Ethics. Vol. 17, N°13: p. 1379-1394. Octubre.
- PÜMPIN, Cuno y. GARCIA. ECHEVARRÍA, Santiago. (1993). **Estrategia Empresarial: Cómo implementar la estrategia en la empresa.** Madrid, Díaz de Santos, S.A.
- ROWLAND, F. H. (1947). **Business planning and control.** Harper, New York.
- SCHEIN, Edgard. (1984). **Coming to a New Awareness of Organizational Culture.** Sloan Management Review, p. 4; y en How Culture Forms, Develops and Changes, In: Kilmann et alli.
- SIMON, H. A. (1963). **A capacidade de decisão e de liderança.** Rio de Janeiro, Fundo de Cultura.
- SIMONS, Robert. (1991). **Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems.** Strategic Management Journal. Vol. 12: pp. 49-62.
- \_\_\_\_\_. (1994). **How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal.** Strategic Management Journal. Vol. 15: pp. 169-189.
- \_\_\_\_\_. (1995a). **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal.** 1ª edition. Harvard Business School Pres. Boston, Massachusetts.
- \_\_\_\_\_. (1995b). **Control in an Age of Empowerment.** Harvard Business Review. mar./apr.: pp.80-88.
- SIMONS, R. y. DAVILA, Antonio. (1998). **“How high is your return on management?”.** Harvard Business Review, **Jan-Feb:** p. 70-80.
- SIMONS, Robert. (1999). **How Risky Is Your Company?** Harvard Business Review. **May-June:** pp. 85-94.
- STONER, James A. F. (1995). **Administração.** Rio de Janeiro: Prentice-Hall de Brasil.
- TINKER, A. M., B. D. MERINO y M. D. NEIMARK. (1982). **The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought.** AOS. Vol. 7, N° 4.
- URWICK, Lyndall F. (1943). **The Elements of Administration.** New York: Harper and Bros.
- VILAR, Antonio S. (1998). **El control de gestión en los objetivos de la empresa.** Harvard - Deusto. Gestión en Finanzas, contabilidad y administración v. mar-abr (22): pp.53-60.
- WEBER, Max. (1987). **Ensaio de Sociologia.** São Paulo. Atlas.