



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

EVOLUCIÓN DEL MARCO TEÓRICO DEL CONTROL DIRECTIVO

Eduardo Manchego-Vásquez, Freddy
Marchán-Cabrera y Manuel Zamora-
Alayo

Lima, julio de 2017

PAD Escuela de Dirección

Máster en Dirección de Empresas

Manchego, E., Marchán, F. y Zamora, M. (2017). *Evolución del marco teórico del control directivo* (Trabajo de investigación de Máster en Dirección de Empresas). Universidad de Piura. PAD-Escuela de Dirección. Lima, Perú.



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)

**UNIVERSIDAD DE PIURA
PAD ESCUELA DE DIRECCIÓN**



**EVOLUCIÓN DEL MARCO TEÓRICO DEL CONTROL
DIRECTIVO**

Trabajo de investigación para optar el Grado de
Máster en Dirección de Empresas

**Eduardo Jesús Manchego Vásquez
Freddy Naumann Marchán Cabrera
Manuel Alejandro Zamora Alayo**

Asesor: Alejandro Fontana Palacios

Lima, julio de 2017

Evolución del marco teórico del control directivo

Resumen

Esta tesis establece un marco que pretende ser de utilidad al pensar en el tema de control directivo; describe con cierto detalle los principales elementos de este marco teórico y muestra cómo se ha venido ampliando el concepto de control a lo largo del tiempo. El enfoque tradicional sugiere que el control directivo se divide en dos componentes independientes: planificación y el control. Un primer cambio lo presenta Anthony (1965), quien propone que la planificación y el control deben integrarse. Posterior a ello mostraremos la importancia de la relación de la planificación estratégica con el diseño de los sistemas de control; y además revisaremos las propuestas de diversos autores sobre los mecanismos de control y los modelos para su aplicación. Por otro lado, los distintos autores en el transcurso del tiempo van dando mayor importancia al rol de las personas y el entorno en sus propuestas de sistemas de control.

Palabras claves: control directivo; planificación estratégica; control operacional; diseño de sistemas de control; herramientas de control; mecanismos de control; entorno; personas

Abstract

This thesis establishes a framework that pretends to be useful when thinking about the subject of management control; describes in some detail the main elements of this theoretical framework and shows how the concept of control has been extended over time. The traditional approach suggests that management control is divided into two independent components: planning and control. A first change is presented by Anthony (1965), who proposes that planning and control should be integrated. After that, we will show the importance of the relationship between strategic planning and the design of control systems; and we will also review the proposals of various authors about the control mechanisms and the models for their application. On the other hand, the different authors in the course of time are giving greater importance to the role of people and the environment in their proposals for control systems.

Key words: management control; strategic planning; task control; control system design; control tools; control mechanisms; environment; people

Tabla de contenidos

Resumen	i
Abstract.....	i
Tabla de contenidos.....	ii
Índice de tablas	iii
Índice de figuras	iv
Introducción.....	1
Metodología.....	2
Capítulo 1. Definiciones de control directivo.....	3
Capítulo 2. Evolución del control directivo.....	6
Conclusiones.....	22
Bibliografía.....	24

Índice de tablas

Tabla 2.1. Características del proceso de control	9
Tabla 2.2. Matriz para toma de decisiones	12

Índice de figuras

Figura 2.1. Perspectiva tradicional y propuesta de Anthony para sistemas de planeamiento y control organizacional.....	7
Figura 2.2. Tipología para el control directivo	8
Figura 2.3. Dimensiones de la estrategia y configuraciones de la estrategia propuesta	15
Figura 2.4. Componentes del control directivo según Anthony y Govindarajan	16
Figura 2.5. Palancas de control de Simons	18
Figura 2.6. Marco teórico revisado de las palancas de control.....	20
Figura 2.7. Evolución del control directivo	21

Introducción

El control directivo está orientado al cumplimiento de objetivos preestablecidos por la empresa, es así que diversos autores comienzan a investigar el tema y plantean sus propuestas con enfoques distintos. Un primer enfoque es el operacional, que hace referencia al seguimiento de las metas internas, identificación de errores y desvíos, y la retroalimentación para corregir estos desvíos. Otro enfoque es el humano, donde señalan que las personas son las responsables de que los objetivos se cumplan dentro de la organización, es por ello que el control directivo debe influir en el comportamiento de los empleados. Un tercer enfoque es el que indica que el entorno, tanto interno como externo, tiene efecto en las decisiones que se toman dentro de la organización y los resultados obtenidos.

Los estudios de Anthony han sido el pilar de la evolución de los sistemas de control directivo, ya que desde sus primeros estudios plantea que existen tres componentes fundamentales: la planificación estratégica, que es proceso donde se define los objetivos y la planificación para alcanzarlos; el control directivo, proceso mediante el cual los gerentes aseguran que los recursos se usen con eficacia y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos; y el control operacional, que busca asegurarse que las tareas se lleven a cabo dentro de la organización. A partir de este estudio, diversos autores han realizado aportes que complementan el concepto de control directivo, y además plantean que para el diseño de los sistemas de control se debe considerar el posicionamiento que la organización quiere tener en su sector (Langfield-Smith, 1977) y la etapa de evolución en la que se encuentra la empresa (Camillus, 1986). En 1979 Ouchi plantea que la información disponible en el mercado, la supervisión cercana a los subordinados y los sistemas sociales informales de la organización son mecanismos que ayudarán a la toma de decisiones y al cumplimiento de los objetivos. En cambio, Hofstede (1981) sugiere que en la toma de decisiones los directivos deben tener en cuenta el nivel de complejidad de los problemas, el nivel jerárquico en la organización, y el tipo de organización en la que se encuentran. Posteriormente Simons (2000) indica que el empoderamiento controlado es un comportamiento que los gerentes deben fomentar y que además del control tradicional se debe considerar otros tres elementos: los valores y misión de la empresa, involucramiento personal en la toma de decisiones de los subordinados y la declaración de restricciones en lugar de la definición del cómo hacer las cosas. Además, la teoría de la agencia mencionada por Eisenhardt (1985), busca establecer el contrato óptimo en una relación de control, en la cual una persona (el principal) delega poder mediante la asignación de tareas a otra persona subordinada (el agente).

Metodología

Para el desarrollo de la tesis, se ha trabajado con la siguiente metodología: (i) selección de 17 libros referentes a los temas de control directivo con publicaciones del año 1959 a la actualidad y selección de 14 papers procedentes de la *Accounting, Organizations and Society*; *Management Accounting Research*; *Harvard Business Review*; *Academy of Management Journal* y *Management Science* referentes a los temas de control directivo con publicaciones desde el año 1980 a la actualidad, (ii) se han realizado resúmenes de cada uno de los libros y papers, con el objetivo de encontrar las ideas principales de cada autor y los componentes del control directivo que cada uno de ellos plantea. Para la selección de estas publicaciones, se buscó cubrir un periodo de tiempo amplio y publicaciones de diversos centros de estudio del mundo y en publicaciones que reflejaran cierto nivel de conocimiento sobre los conceptos de control directivo y sus componentes, (iii) se desarrolló una matriz en Excel donde se ubicaron las palabras claves de cada libro y paper, posterior a ello se agrupó las teorías de los autores en tres grandes bloques: operacional, humana y entorno, luego se procedió a ordenar de manera cronológica los aportes de cada uno de ellos para poder entender su evolución y cómo se complementan en el tiempo, (iv) la matriz sirvió para armar el cuerpo del trabajo buscando identificar los conceptos clave de control directivo y sus respectivos componentes, (v) por último, se realizó un gráfico que engloba los principales aportes de los autores, y que nos brinda un panorama más completo de lo que es control directivo y cómo ha de ser su ejecución.

Capítulo 1. Definiciones de control directivo

Fayol (1949, citado por Camillus, 1994) señaló que el control “consiste en verificar si todo marcha de acuerdo con el plan adoptado, las instrucciones dadas y los principios establecidos. Además, indica que tiene por objeto subrayar las debilidades y los errores para que puedan rectificarse y evitar que se repitan” (p. 2).

Harvey O. Edson (1954, citado por Malcom & Rowe, 1959) sostiene que el control se establece cuando las diferencias entre lo planeado y lo real son entendidas y cuando el personal operativo elabora medidas efectivas para evitar el desvío en todas las áreas de importancia. (p.33).

Malcom y Rowe (1959) postulan que la función del control engloba todas aquellas actividades que guían y motivan las operaciones de una compañía con la finalidad de alcanzar un objetivo deseado. (p. 33).

Mc Gregor (1960) indicó que el control es una de las principales tareas de gestión. Es organizar el esfuerzo humano al servicio de los objetivos económicos de la empresa. El manejo exitoso de la organización depende significativamente en la capacidad para predecir y controlar el comportamiento humano. (p. 11).

Rathe (1960, citado por Otley & Berry, 1980) plantea que el control es el dominio de un individuo sobre otro mediante el ejercicio del poder. (p. 231).

Drucker (1964, citado por Dermer, 1986) define:

El control surge cuando dos o más unidades de negocio dependen del comportamiento del resto de la organización. Los controles como las herramientas, métodos, reglas, acuerdos, medidas, acciones, etc. son utilizados para gestionar esa dependencia, y que los sistemas de control son un conjunto de elementos formales que trabajan juntos para efectuar el control. (p. 474).

Anthony (1965) sostiene que el “control contribuye al aseguramiento de la puesta en práctica de las estrategias. Es la función que permite la realización de los planes para asegurar que se cumplan las estrategias según lo previsto” (pp. 24 – 26).

Etzioni (1965, citado por Ouchi, 1979) “el control en una organización es el equivalente al poder” (p. 833).

Hofstede (1968, citado por Otley & Berry, 1980) enfatiza la idea de regulación y el monitoreo de actividades. Este uso posterior del "control" se ajusta más al término francés original que significa "inspección". (p. 231).

Tennenbaum (1968, citado por Ouchi, 1979) indica que el control es la “suma de influencia interpersonal en una organización” (p. 833).

Lowe (1971, citado por Otley & Berry, 1994) define:

Un sistema de control directivo como un sistema de búsqueda y recopilación de información organizacional, rendición de cuentas y retroalimentación diseñada para asegurar que la empresa se adapte a los cambios en su entorno sustantivo y además que el comportamiento laboral de sus empleados sea medido por referencias a un

conjunto de sub-objetivos operacionales para que las discrepancias entre los dos se puedan conciliar y corregir. (p. 294).

Ross (1973) indica que la teoría de la agencia considera la forma óptima del contrato para esa relación de control omnipresente en la que una persona, el principal, delega poder mediante la asignación de trabajos para otros, el agente.

Otley y Berry (1980) postulan que el control es el proceso para asegurar que la organización está adaptada a su entorno y está siguiendo cursos de acción que le permitirán alcanzar sus propósitos. (p. 231).

Merchant (1984) indica que el control involucra la influencia en el comportamiento humano, porque son las personas quienes hacen que las cosas sucedan en una organización. El control requiere que los directivos tomen medidas para asegurar que el comportamiento humano sea consistente con la estrategia de la organización. (p. 4).

Anthony, Dearden y Bedford (1984, citado por Fongh Chua, Lowe, Puxty 1989) definen el concepto de control dentro del contexto del planeamiento estratégico de la siguiente manera: "... control es el proceso por el cual la administración se asegura que la organización lleve a cabo sus estrategias" (p. 12).

Lowe y Puxty (1989) argumentan que el éxito y control en una organización depende de la capacidad de sus directivos de manejar la relación con su entorno con la finalidad de adaptarse a él o dominarlo. (pp. 17-18).

Anthony, Dearden y Bedford (1989) se refieren al control como un proceso para guiar una serie de variables (personas, máquinas y funciones) para obtener un objetivo pre-establecido. (pp. 7-9).

Clive, Otley y Merchant (1990) señalan que el término control tiene dos acepciones comúnmente usadas en los negocios: i) control como dominación: es aquella donde la persona que tiene el "control" impone su voluntad en otros, y ii) control como regulación: es aquella donde el controlador detecta desviaciones y realiza acciones correctivas. Pero consideran que el control se debe definir como el proceso por el cual un sistema se adapta a los cambios en su entorno con la finalidad de que los resultados que se obtengan sean muy similares a los objetivos que se hayan planteado. (pp. 7-8).

Snell (1992) sugiere que el control puede definirse como cualquier proceso que ayuda a alinear las acciones de los individuos con los intereses de la empresa. La gestión de personas es el método más importante para regular el desempeño, por lo tanto, es una manifestación de control. (pp. 292-327).

Dermer (2000) desafía el enfoque tradicional y postula que el control no debe asociarse a la administración, sino que debe redefinirse como el manejo de todas las causas que ocasionan que las cosas sucedan. Además, indica que ningún modelo de control será efectivo si no considera las relaciones con: la directiva, ciudadanía, instituciones y los patrones de creencia. (pp. 25-36).

Simons (2000) cree que el control entendido como la medición del resultado contra el presupuesto es insuficiente para asegurar un control efectivo, especialmente cuando los

responsables de alcanzar las metas a través de sus propios métodos son empleados empoderados y que estos también tomen decisiones. (pp. 80-88).

Anthony y Govindarajan (2000) definen el control como el proceso por el cual los directivos orientan las acciones de los diversos elementos que componen la organización para asegurar que los objetivos estratégicos sean alcanzados. En el proceso de control directivo, los gerentes de todos los niveles deben asegurarse que las personas que ellos supervisan ejecuten las estrategias planeadas. (pp. 4 -6).

Pfeffer y Salancik (2003) señalan que el control de la organización se da con la posesión del recurso principal para el desarrollo de la empresa. Este control se puede ejercer a través de la integración vertical, integración horizontal o diversificación. (p. 40).

Chandra Das (2010) define el control como el conjunto de sistemas formales e informales que sirven de soporte a la gestión de una organización para alcanzar sus objetivos. Además, indica que es una materia interdisciplinaria con soporte de las diversas áreas de gestión que busca alcanzar los niveles más altos de calidad, productividad e innovación en una organización. (pp. 4-5).

Tessier y Otley (2012) indican que existen fuerzas opuestas que manejan las tensiones entre libertad y restricción, empoderamiento y responsabilidad, dirección de arriba abajo y creatividad de abajo arriba, experimentación y eficiencia. Estas tensiones son manejadas por sistemas de control positivos (motivan, premian, guían y promueven el aprendizaje) y negativos (fuerzan, penalizan, ordenan y controlan). Estas fuerzas coexisten, y no tienen connotaciones buenas ni malas, simplemente son necesarias para que los sistemas de control trabajen. (pp. 173 – 177).

Todos los autores presentados en este documento coinciden que la función del control está orientada al cumplimiento de objetivos pre-establecidos, pero encontramos opiniones divergentes relacionadas al cómo alcanzar dichos objetivos. Estas diferencias podemos clasificarlas en tres grupos:

- **Operacional:** lo importante es monitorear los procesos internos según las instrucciones establecidas, detectar desviaciones y luego realizar acciones correctivas. Los autores que defienden este concepto son: Fayol (1949), Harvey (1954), Malcom (1959), Rowe (1959), Anthony (1965; 1984; 1989; 2000), Hofstede (1981), Dearden (1984; 1989), Bedford (1984; 1989) y Chandra Das (2010).
- **Humana:** para Mc Gregor (1960), Rathe (1960), Etzioni (1965), Tennenbaum (1968), Ross (1973), Merchant (1984;1990), Snell (1992) y Simons (2000), las personas son las responsables de que las cosas sucedan en la organización, por lo tanto, el control debe enfocarse en dominar o influir en el comportamiento humano para el logro de las metas.
- **Entorno:** propone que el control debe alcanzarse a través de la adaptación o dominación de todas las fuerzas internas y externas que moldean la operación de la organización. Esta idea es promovida por Lowe (1971), Otley y Berry (1980), Puxty (1989), Clive (1990), Merchant (1990), Dermer (2000), Pfeffer y Salancik (2003), y Tessier y Otley (2012).

Capítulo 2. Evolución del control directivo

La planificación y el control han sido aceptados como prácticas fundamentales para la gestión. En las primeras investigaciones sobre la gestión, Fayol (1949) consideraba al planeamiento y el control como el comienzo y el final del proceso de gestión, cuando la práctica habitual había sido identificar la planificación y el control como dos funciones separadas de la gestión.

Una década después, Malcom y Rowe (1959) postulan que el control directivo es un proceso cíclico que contiene tres elementos:

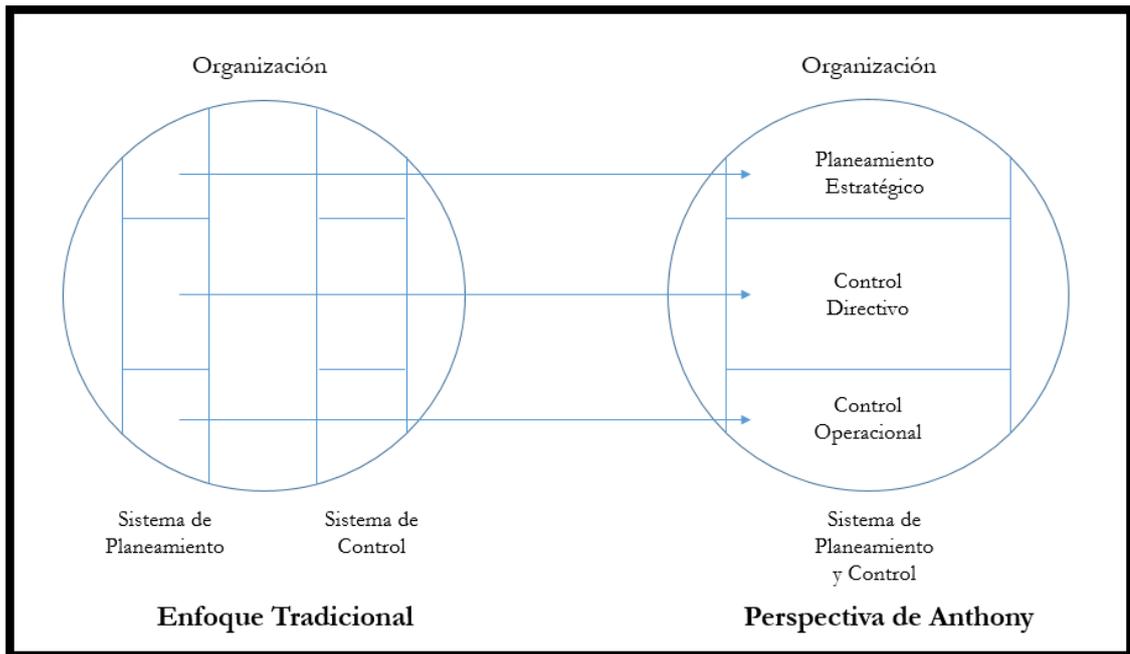
- **Planeamiento:** donde se establece los objetivos de la organización.
- **Operaciones:** que consiste en ejecutar las actividades y controlar que se realicen según el plan.
- **Revisión:** sirve para asegurar que las operaciones se realicen mejor en el futuro basándose en el aprendizaje del pasado. Por ello es importante la medición del performance y la interpretación del mismo para dar feedback al planeamiento.

La revisión es el elemento integrador y ayuda a mejorar después de haber cometido los errores. El planeamiento es pre-requisito para la revisión, y mientras mejor sea el planeamiento, más sencillo será la revisión. Por esta razón es necesario que el planeamiento entregue: (i) los objetivos (ii) los resultados que se estiman y (iii) el responsable que se ha establecido.

A diferencia de Malcom y Rowe, Anthony (1965) considera que el control es un proceso finito y que sus componentes son tres: la planificación estratégica, el control de gestión y el control operacional. Estos componentes están orientados para uso interno; es decir, que tienen que ver con las actividades que ocurren dentro de una organización.

- **Planificación estratégica:** es el proceso de (i) elegir los objetivos (ii) planificar cómo alcanzar estos objetivos. (p. 26).
- **Control de gestión:** es el proceso mediante el cual los gerentes aseguran que los recursos se obtienen y utilizan con eficacia y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos definidos en la planificación estratégica. (p. 27).
- **Control operacional:** es el proceso de asegurar que las tareas específicas se llevan a cabo con eficacia y eficiencia. (p. 46).

Figura 2.1. Perspectiva tradicional y propuesta de Anthony para sistemas de planeamiento y control organizacional



Fuente: Anthony (1965)

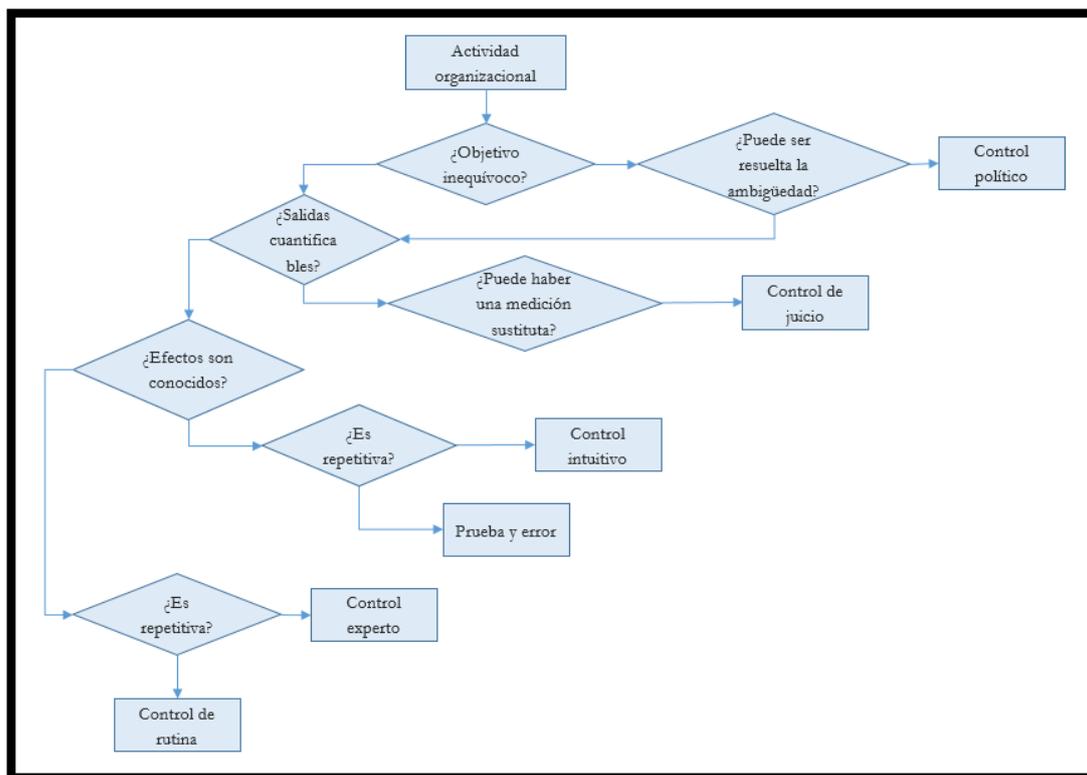
Pero no solo observamos una evolución en la definición del proceso de control, también notamos una profundización en cómo se debe diseñar un sistema de control, y es en ese sentido que Ouchi (1979) plantea ciertos mecanismos que permiten a la organización gestionar sus objetivos y mejorar el diseño del sistema de control que utiliza:

- **Mecanismos de mercado:** En este mecanismo la información que ofrecen los mercados sobre los precios es condición necesaria y suficiente para la toma de decisiones eficiente, sobretodo en mercados sin fricción (en la práctica raramente existen).
- **Mecanismos de burocracia:** Implica una vigilancia cercana al personal y direccionamiento de los subordinados por parte de sus superiores. En este caso se requiere información para tomar decisiones (reglas, normas) y comparar el desempeño real con el esperado. En el caso que las reglas se definan de manera cualitativa, puede que se generen costos altos.
- **Mecanismos de clan:** Se refiere a los sistemas sociales informales que operan dentro de la organización, como los rituales (valores, virtudes, creencias) que son parte de una cultura. Busca que los empleados actúen con un alto compromiso por conseguir los objetivos de la empresa, disminuyendo así la necesidad de supervisar y reduciendo los costos. Muchos de estos controles pueden pasar desapercibidos.

En cambio, Hofstede (1981), indica que es importante establecer criterios de análisis-según el nivel jerárquico, nivel de complejidad y tipo de organización- para diseñar el sistema de control adecuado para la organización. El plantea la siguiente tipología de control:

- **Control de rutina:** se aplica mediante reglas o procedimientos (personas o computadoras).
- **Control experto:** recomendable para actividades no repetitivas que requieren conocimiento previo de una persona que ya aprendió.
- **Control de prueba y error:** las organizaciones pueden aprender de sus propias fallas, para este caso no debe haber reglas rígidas, pero sí análisis del resultado.
- **Control intuitivo:** se debe encontrar a una persona en quien confiar.
- **Control de juicio:** se emite un juicio subjetivo, y depende de la estructura de la organización para definir si es una sola persona o es una coalición quienes definen el control.
- **Control político:** es el más difícil de definir; sin embargo, se pueden plantear algunas alternativas: (i) uso de la jerarquía (autoridades o burocracia) (ii) establecimiento de reglas o políticas (iii) contar con soporte de expertos (iv) negociación cuando hay conflictos de interés (v) en caso de crisis, dejar que la crisis avance de manera tal que se reducen las alternativas de decisión y reduce la ambigüedad.

Figura 2.1. Tipología para el control directivo



Fuente: Hofstede (1981)

Flamholtz (1983) y Markus y Pfeffer (1983), refuerzan el uso de sistemas formales, y señalan que el presupuesto e incluso un sistema de contabilidad deben verse una parte de un sistema total de control organizacional que debe ser diseñado cuidadosamente. Además, sugieren que para diseñar un sistema de control efectivo, se debe considerar de manera explícita la relación entre la cultura, la estructura y el núcleo del sistema de control. Para estos autores, los

sistemas de contabilidad son herramientas de control, que pueden ser muy potentes pues están relacionadas con el poder intra-organizacional ya que recogen y manipulan la información utilizada en la toma de decisiones

En 1984 Anthony, Dearden y Bedford enriquecen la definición del proceso de control presentado por Anthony veinte años atrás ya que incluyen dos fuerzas: el entorno externo e interno y las personas para precisar las tres fases del proceso, según se resume en la Tabla 2.1.

Tabla 2.1. Características del proceso de control

Características	Planeamiento estratégico	Control de gestión	Control de Tareas
Enfoque	En toda la operación	En toda la operación por unidades de negocio	Tareas individuales según estándares
Frecuencia	Semestral, Anual	Mensual, Trimestral	Diario
Fuente Información	Entorno externo	Entorno interno	Medición de la tarea específica
Tipo Información	Proyectada	Agregada Financiera	Transaccional No monetaria
Persona involucrada	Gerentes Seniors	Gerentes Medios	Supervisores
¿Qué controla?	Entorno	Personas	Cosas
Técnicas	Subjetivas	Psicológicas	Ingenieriles
Complejidad	Importante	Importante	Baja

Fuente: elaboración propia

Ese mismo año, Merchant (1984) complementa esta teoría, poniendo un mayor enfoque en la persona. Indica que para analizar o diseñar un sistema de control se debe responder a dos preguntas: (i) ¿Qué controles se deben aplicar? y (ii) ¿Cuán estrictos deben ser estos controles? Para esto es vital entender los roles de las personas que son o serán controladas, conocer los objetivos y estrategias de la organización para saber qué es lo deseable, y las especificaciones en los roles del personal de acuerdo a lo que es deseable. Estas especificaciones deben ponerse en términos de:

- **Key Actions (KA).** Son acciones que deben realizarse para aumentar la probabilidad de éxito del proceso. Para el personal de bajo nivel, los KA son sencillos de identificar, porque el trabajo es rutinario y mecánico. Para el personal de alto nivel, los KA son difíciles de identificar y medir porque son tareas que involucran criterio y juicios de valor.

- **Key Results (KR).** Resultados que deben ir bien para que la organización crezca. Él recomienda tener seis indicadores, máximo ocho.

Además, se debe entender por qué no se logran los objetivos planteados, es decir por qué no se cumplen con los KA y KR, y tener en cuenta que no todos los tipos de control son efectivos a todos los problemas de control. Es así que plantea los siguientes tipos de control:

- **Control de Personal,** tales como selección, entrenamiento y cultura. Se recomienda empezar por este tipo de control, porque son baratos, efectivos, con pocos efectos negativos, y porque los negocios dependen de la integridad de las personas.
- **Control sobre acciones,** tales como procedimientos, políticas y duplicidad de funciones. Es necesario establecer *Key Actions* que aumenten la probabilidad de éxito. De ser factibles, son los controles más directos, pero que no gustan a las personas y que desalientan la creatividad.
- **Control sobre resultados,** que otorga autonomía a los empleados y por lo tanto promueven la creatividad. Son baratos de implementar, pero no valoran el método para obtener los objetivos.
- **Evitar la posibilidad de errores,** a través de la eliminación de tareas, automatización, transferencia a terceros.

La Teoría de la Agencia mencionada por Eisenhardt (1985) plantea la forma de contrato óptima para la relación omnipresente de control cuando, una persona, el principal, delega tareas al agente. Además, indica que en todas las organizaciones y esfuerzos de cooperación en todos los niveles existe la relación de agencia, es uno de los códigos más comunes y antiguos de la interacción social.

Los modelos de agencia reconocen explícitamente dos características clave de las organizaciones: (i) la divergencia de preferencias entre los miembros de la organización: se asume que las personas tienen preferencias por acciones propias que no necesariamente se alinean con los objetivos de la organización; en esta visión política, el papel del control es proporcionar medidas y recompensas para que los individuos que persiguen su propio interés también persigan el interés colectivo (ii) la incertidumbre resultante dentro de las organizaciones supone que el futuro es incierto, y que puede traer prosperidad, bancarrota o una miríada de resultados intermedios, el riesgo del futuro incierto es asumido por los propietarios; sin embargo, los empleados (agentes) también corren riesgos y estos son cada vez mayores a medida que el control se vuelve basado en los resultados. Desde este punto de vista, las medidas del sistema de control y las recompensas, no sólo motivan el comportamiento, sino que también alteran los patrones de riesgo compartido.

Los conceptos de control han ido evolucionando en el tiempo, se han introducido tópicos que enriquecen el conocimiento de los directivos brindando una mejor orientación sobre el diseño de los sistemas de control: los criterios a tomar en cuenta, los mecanismos a aplicar según el tipo de organización o nivel jerárquico, los factores internos y externos de la organización que tienen impactos en el control directivo.

En este sentido parece conveniente advertir en qué etapa de crecimiento o evolución se encuentra la organización para definir el nivel de control que requiere la empresa para

alcanzar sus objetivos. Basándose en la clasificación de Greiner sobre las etapas de una organización, Camilus (1986) propone cuatro niveles del control directivo:

- **Primera etapa:** emprendimiento. Como las cualidades que se requieren para funcionar y sobrevivir en esta etapa inicial son fundamentalmente la creatividad, Camilus (1986) propone que esta etapa no requiere un sistema de planificación y control formal.
- **Segunda etapa:** etapa funcional. La organización en esta etapa ha sobrevivido a los rigores del emprendimiento y la experiencia en las áreas funcionales de gestión, fabricación, comercialización, recursos humanos, finanzas, y así sucesivamente cobran mayor relevancia. Los sistemas formales se hacen necesarios para coordinar las actividades de los diferentes gerentes y para promover la comunicación entre los niveles de gestión.
- **Tercera etapa:** organizaciones divisionales. Estas organizaciones operan en múltiples negocios, pero relacionadas entre sí. Los gerentes de nivel superior de la empresa por lo general han crecido con uno o más de los negocios, y son conocedores de los mismos. El control de las empresas por lo general se ejerce sobre las finanzas y las decisiones personales: los gastos importantes de capital tienden a ser aprobados a nivel corporativo.
- **Cuarta etapa:** etapa de la coordinación. Es la etapa del conglomerado debido a que estas organizaciones funcionan normalmente en diversos negocios que a menudo están unidos entre sí únicamente por consideraciones financieras.

Lowe y Puxty (1989) plantean dos momentos para ejercer el control: *a priori*, donde se evalúa los cambios del entorno y se regula el sistema para que no existan desviaciones y *a posteriori*, cuando se ajusta el sistema en base a un *feedback* negativo del proceso. También señalan que el planeamiento debe encargarse de intentar controlar el futuro, es decir, debe tener una función predictiva. Por otro lado, critican la definición de control de Anthony, Dearden y Bedford quienes sugieren que el control de la organización se logrará a través de las personas, pero se olvidan de que las personas no controlan la interacción con el entorno. Un apropiado entendimiento del control trataría de entender la relación entre la organización y su entorno con la finalidad de adaptarse a él o dominarlo.

También Merchant (1989) nos recuerda la importancia en los contratos de las diferentes posiciones directivas en la organización. Por ejemplo, él sugiere que para que los contratos causen un efecto importante en la motivación, deben estar bien definidos los siguientes tres elementos: (i) cómo serán medidos los directivos y su medición, por ejemplo, ROE, ROA (ii) describir los estándares que serán usados en un futuro para conocer si se cumplió o no el desempeño esperado, por ejemplo, que un incremento de 20% en el ROA se considera bueno (iii) describir cómo las recompensas o las penalidades serán distribuidos en base al desempeño, por ejemplo, si se logra el 20% del ROA se otorgará un 50% extra del salario, o que una penalidad por no conseguir los objetivos en tres años consecutivos será el despido. Merchant (1989) indica que algunos de los problemas que han encontrado las compañías con los contratos de motivación son: (i) fallas en la comunicación; si no se comunican de manera adecuada, no se logrará lo que se espera, (ii) fallas en proveer los incentivos adecuados, por lo que muchas veces el gerente opta por sus propios intereses en vez de los de la compañía

(iii) algunos contratos pueden inducir a que los gerentes hagan las cosas mal cuando se dan incentivos por ello, a pesar de que ellos tengan todo el deseo de trabajar bien (iv) causan a la compañía costos innecesarios, ya que por la falta de control los contratos no tienen efectos motivantes, y la empresa termina compensando a los gerentes por asumir los riesgos.

Los autores Clive, Otley y Merchant (1990) señalan que deben existir cuatro componentes para que un proceso se pueda controlar: (i) debe tener objetivos, sin ellos el progreso será nulo (ii) el resultado debe ser medible para poder gestionarlo (iii) debe existir un modelo predictivo del proceso que determine las causas de las desviaciones de otra forma las acciones correctivas serán al azar (iv) debe tener la capacidad de tomar acciones correctivas, de lo contrario el proceso siempre estará fuera de control. Este modelo es de naturaleza cibernética, y su aplicación en organizaciones humanas no es muy evidente, pero provee de un marco conceptual que puede ayudar a analizar la relación entre el diseño y la ejecución de los sistemas de control y el rol de la información contable.

También mencionan que los modelos tradicionales de control están basados en un *feedback* negativo y por lo tanto es necesario permitir que los errores ocurran. Pero en procesos donde toma mucho tiempo implementar las correcciones luego de sucedido el error, se hace necesario anticiparse y predecir los posibles errores (*feed-forward*). La diferencia entre el control por *feedback* y el *feed-forward* es que la medición de los resultados del proceso se reemplaza por una predicción de un resultado esperado en el futuro. En las empresas la mayor barrera para hacer más efectivo el control es la escasa habilidad de predecir el futuro. En ese sentido, Earl y Hopwood (1981) sugiere la siguiente matriz (Tabla 2.2) para tomar decisiones según el nivel de certidumbre.

Tabla 2.1. Matriz para toma de decisiones

	Objetivos Claros	Objetivos Ambiguos
Modelos predictivos robustos (Permite identificar las causas de la desviación)	Decisión Programada Se basa en la lógica del modelo	Decisión por Compromiso Se debe fomentar el debate y la exploración antes de tomar una decisión
Modelos predictivos pobres (Se tiene resultados de acciones previas y no se pueden identificar las causas)	Decisión no-Programada Se basa en el juicio subjetivo de una persona Normalmente las decisiones gerenciales se encuentran en este cuadrante	Decisión por Inspiración Fomenta la innovación y obliga a salir de los patrones regulares

Fuente: Earl y Hopwood (1981)

Snell (1992) define el control como cualquier proceso que ayuda a alinear las acciones de los individuos con los intereses de la empresa. Sostiene que la mayoría de las empresas usan el

método cibernético para modelar sus procesos de control, que incluyen: i) las intenciones de la gerencia, ii) mecanismos de influencia y iii) evaluación y feedback. Este modelo provee de una amplia caracterización del recurso humano, razón por la que la gestión de personas es el método más importante para regular el desempeño, por lo tanto, es una manifestación de control. Es en este ámbito donde Snell señala que existen tres tipos de sistemas de control:

- **Control de comportamiento:** regula las acciones de los subordinados a través del diseño de procedimientos operativos que son supervisados de forma cercana. En este caso, el feedback se usa como una herramienta de corrección de desviaciones. Para que funcione, los administradores deben conocer las relaciones entre las causas y efectos, es un pre-requisito.
- **Control de Salida:** no regula los procedimientos, en su lugar establece metas. En este caso, los empleados son libres y responsables de escoger los métodos que crean convenientes para alcanzar los objetivos. Este mecanismo es reactivo y no hay manera de prever los errores hasta que estos ocurran. Este sistema depende de que los administradores tengan claro cuál es el estándar deseable de desempeño, y no sean conocidas las relaciones causa-efecto.
- **Control de Entrada:** regula los antecedentes que condicionan el desempeño (conocimiento, habilidades, valores y motivaciones del empleado) a través de la selección y entrenamiento. Previene los problemas de desempeño, pero solo controla el potencial y no hay manera de identificar los problemas antes de que ocurran. Este sistema se usa cuando no se conocen las relaciones entre las causas-efectos, y no se tiene claro el estándar deseable de desempeño.

Como ya se ha visto, la propuesta de Anthony (1965 y 1984) tenía un enfoque muy general, sin tener en cuenta lo específico de cada sector, se enfoca principalmente en el sector manufactura, en los altos niveles de la gerencia y el control de tareas, y resalta el papel de la contabilidad para estudiar el comportamiento humano. Este enfoque fue cuestionado por Otley (1994) quien agregó que el entorno y los cambios pueden tener implicancias en el diseño y en la operación de los sistemas de control directivo. Las variables que él señala son:

- **Incertidumbre:** es más difícil predecir los cambios que se vienen, y por lo tanto el futuro de las organizaciones. Los principales cambios que señala son los tecnológicos, sociales, políticos; incluso los cambios éticos y morales que hacen el mundo menos predecible. Un mecanismo de adaptación es el planeamiento, pero debe estar acompañado de la habilidad para predecir las consecuencias del cambio. Por otro lado, requiere mayor involucramiento en todos los niveles de la organización, por lo que el autocontrol y las responsabilidades de grupo se hacen más necesarias.
- **Tamaño de la organización:** cuando las unidades de negocios tienden a la especialización y también a reducir sus tamaños en términos de empleados, se requiere una mayor integración entre el planeamiento estratégico, el control de gestión y el control operacional.
- **Concentración y alianzas:** las organizaciones dedican más tiempo al “*core business*” para generar sus ventajas competitivas, lo que ha hecho necesario la tercerización

(*outsourcing*) de algunas actividades, esto obliga a tener un mayor control fuera de los límites de la organización en la misma cadena de valor. En este escenario, se hacen más necesarios los ambientes de colaboración y alianzas entre organizaciones.

- **Declive de la manufactura:** poco a poco el sector de servicios ha incrementado su participación, por lo que los factores clave para las organizaciones son el conocimiento y la habilidad para innovar y entregar productos y servicios relativamente sofisticados. Las nuevas técnicas de control deben tener un componente basado en el conocimiento, donde sus principales recursos son el tiempo y resultados para el cliente: innovación y sensibilidad a las demandas del cliente.

Además, Otley (1994) manifiesta que mantener solo controles de contabilidad podría ser un error si no se involucran mecanismos que combinen componentes financieras y no financieras. Ante el continuo cambio y falta de predictibilidad, se hace necesario generar mayor flexibilidad en las organizaciones, ya sea en los sistemas de manufactura (robótica, automatización) como en el empoderamiento individual (autoridad y responsabilidad). Esto estimula el pensamiento estratégico y la adaptación desde los niveles más bajos.

Para Otley uno de los objetivos de las organizaciones es tener la capacidad de rediseñarse a sí mismas para adaptarse a los continuos cambios y no quedarse ante competidores más versátiles. Además, indica que los sistemas de control deben apuntar a motivar mucho más el trabajo en equipo en todos los niveles de la organización, y que tomen el control de lo que les corresponde y mantener su viabilidad. Se debe tener en cuenta que todas las acciones deben ser evaluadas en términos de sus futuras consecuencias.

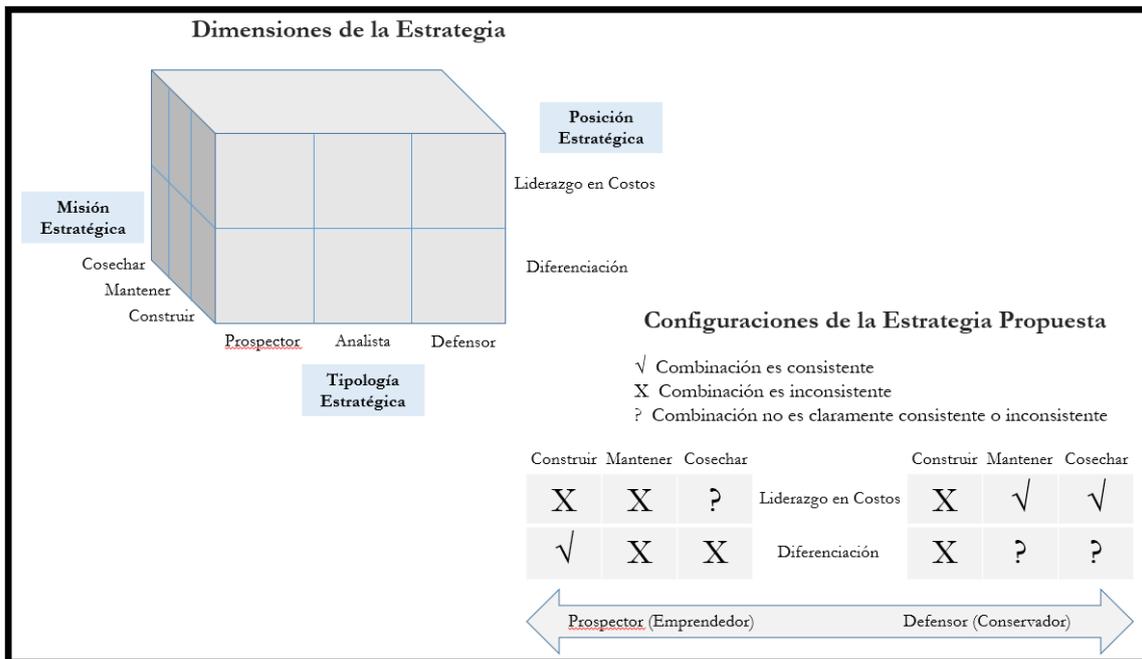
También sostiene que los gerentes deben estar motivados a identificar áreas que les permitan experimentar y tomar riesgos que puedan resultar beneficiosos: esto implica desarrollo individual y de la organización. Esto lleva al tópico central del control efectivo bajo condiciones de incertidumbre, y requiere un cierto grado de planeamiento de la contingencia, técnicas de simulación y planeamiento de escenarios.

Otro punto que manifiesta Otley (1994) es que el control directivo es vital para la supervivencia de las organizaciones, y que está estrechamente ligado a las decisiones estratégicas sobre posicionamiento, y a las decisiones operativas que aseguran la implementación efectiva de dichas estrategias.

Langfield-Smith (1997) relaciona los sistemas de control directivo con la estrategia de la organización e indica que la estrategia es un modelo o ruta de decisiones sobre el futuro de la organización, que cobran significado cuando se implementan a través de la estructura y los procesos, tal como lo postula Mintzberg. Además, señala que es importante distinguir entre la estrategia corporativa que está relacionada a decidir en qué negocios participar, cuáles comprar o cuáles liquidar; cómo estructurar y financiar la compañía (Johnson y Scholes, 1989), la estrategia del negocio y la estrategia operativa que se enfoca en el sector en el que se desempeña cada unidad de negocio, y cómo compete con el resto de actores. La estrategia operacional apunta a cómo las funciones en la organización contribuyen a la estrategia de negocio y a su competitividad.

Langfield-Smith (1997) también recoge los lineamientos de varios autores que sirven para entender la relación entre la estrategia y los sistemas de control directivo. En ese sentido, él considera conceptos como: la formulación e implementación de estrategia (estrategia planeada vs estrategia ejecutada); variables estratégicas (tipos organizacionales: defensores, prospectores y analistas); estrategias genéricas de Porter (liderazgo en costos, diferenciación); categorización de empresas (conservadoras, emprendedoras) de Miller y Friesen (1982); misión estratégica (construir, resistir, cosechar) de Gupta y Govindarajan (1984). La figura 2.3 muestra un resumen de este análisis.

Figura 2.2. Dimensiones de la estrategia y configuraciones de la estrategia propuesta



Fuente: Langfield-Smith (1997)

Así, para las organizaciones que son del tipo defensores, los controles suelen ser más formales; lo mismo si tienen orientación a diferenciarse en costos, o si son una gran organización. En el caso de prospectores se utilizan otros medios de control como la coordinación, el control descentralizado y orientado a resultados; y esto ocurre de manera similar si la orientación de la empresa es hacia costos o diferenciación.

Según Khandwalla (1972), cuando mayor es el nivel de competencia, existe una mayor confianza en el uso sistemas de control formales. Langfield-Smith (1977) también indica que el control de costos (objetivos operativos, presupuesto) es más importante en empresas que tienen una estrategia de defensores (Porter, 1980; Miles and Snow, 1978). En cambio, para el caso de los prospectores y los emprendedores es más importante conseguir los resultados.

Sus estudios también hacen referencia a las evaluaciones de desempeño y sistemas de recompensa. Para el caso de organizaciones del tipo *defensoras*, *liderazgo en costo* y *estrategias de cosecha* se prefieren evaluaciones objetivas y sistemas de recompensa. Mientras que para organizaciones del tipo *prospectoras*, *liderazgo por diferenciación* y *con estrategias de construir* aplica

mucho mejor las evaluaciones subjetivas, controles de comportamiento, bonos de incentivo con criterios de largo plazo. Sin embargo, aún quedan por resolver muchas preguntas respecto al mix apropiado de las recompensas (salarial y no salarial).

Langfield-Smith (1977) indica que los controles sociales o de clan aplican mejor a las organizaciones prospectoras. Mientras que Govindarajan y Fisher lo llaman controles de comportamiento.

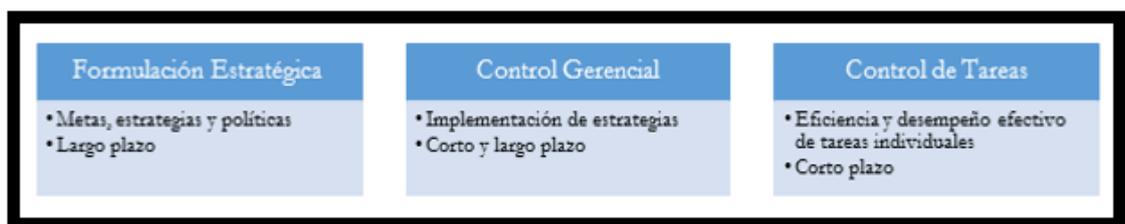
Asimismo, Langfield-Smith (1977) recoge estudios de Archer y Otley que mencionan que las reuniones de comité son un medio de control que juega un rol integrador entre el control y la ejecución de la estrategia (producción, técnicas y marketing); y que permite – a través de la percepción de los gerentes – mediar el potencial de los sistemas de control directivo para soportar la estrategia.

Para el año 2000 Anthony y Govindarajan clasifican a los elementos del control como: detector o sensor, asesor o evaluador, efector, canal de comunicación. Y además plantean como componentes de control: la formulación estratégica, el control gerencial y el control de tareas. A la vez, indican que la efectividad de las acciones tomadas dependerá de dos factores fundamentales: el juicio de los gerentes para decidir qué decisiones tomar, y la habilidad de los mismos para tratar con las personas.

Ambos hacen mención a factores que influyen en el control de la organización, los cuales pueden ser:

- Factores externos: específicos de la localidad o región, la ética en el trabajo, el espíritu emprendedor, la lealtad a la organización, el espíritu del trabajo, la diligencia en el trabajo y la ambición.
- Factores internos: la cultura, los estilos de liderazgo, la organización informal, la percepción y comunicación.

Figura 2.3. Componentes del control directivo según Anthony y Govindarajan



Fuente: Anthony y Govindarajan (2000)

Tradicionalmente se ha aceptado que el orden organizacional se obtiene por la administración gerencial que implanta estrategias y controles cibernéticos para lograrlo. Este enfoque asume que las organizaciones solo son controladas por la gerencia. Pero Dermer (2000) desafía este enfoque y postula que:

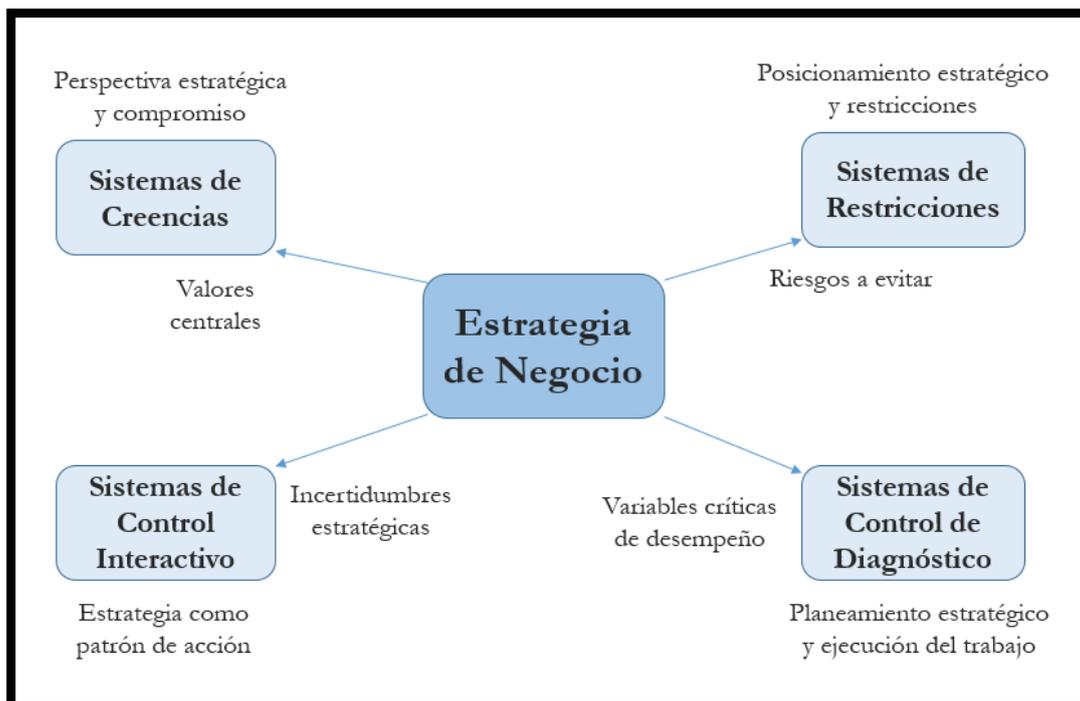
- Se debe reconocer que hay fuerzas, distintas a la gerencia, que moldean y/o ordenan la organización de una forma distinta a la sugerida por el modelo de control gerencial.

- Toda organización tiene un sistema de gobierno con cuatro elementos esenciales: liderazgo (la administración), ciudadanía (stakeholders), instituciones (formales e informales) y una ideología (patrones de valores); por ende, se aumenta la complejidad para llegar a soluciones aceptadas por todos. Ningún modelo de control será efectivo sino considera estos elementos, en consecuencia, los modelos convencionales que casi exclusivamente se basan en la administración deben ser redefinidos.
- Por lo tanto, se debe reconocer que necesitamos: i) una nueva definición de control que incluya las actividades autónomas de los stakeholders y que se enfoque en las causas que predicen el comportamiento organizacional y los resultados y ii) un modelo más democrático de la organización donde distintos grupos intervienen y donde el control gerencial es una posible alternativa.

Por otro lado, Simons (2000) plantea que los gerentes de hoy deben fomentar en los empleados el deseo de mejorar los procesos (innovación) y de encontrar nuevas formas de responder a las necesidades de los clientes (creatividad), pero de una forma controlada. Postula que, además del control cibernético (Sistema de Diagnostico) es necesario aplicar otros tres elementos, a los que llama Palancas de Control:

- **Sistema de Diagnóstico:** es la medición del progreso versus el presupuesto, para monitorear y predecir el cumplimiento de las metas previstas. La mayoría de gerentes cree que es la única forma de ejercer control.
- **Sistemas de Creencias:** son los valores, misión y filosofía que la Alta Dirección quiere fomentar en los empleados, con la finalidad de que estos rijan su comportamiento dentro de la organización. Es importante que los gerentes sean ejemplos vivos del cumplimiento de los valores y principios de la empresa, solo de esta forma el sistema de creencias será poderoso.
- **Sistema de Restricciones:** decirles a los empleados lo que deben hacer atenta contra la proactividad y la creatividad, pero no establecer ciertos límites puede llevar a la organización a situaciones no deseables.
- **Sistemas de control interactivos:** son sistemas de información y reuniones de seguimiento que les permite a los gerentes involucrarse regular y personalmente en las decisiones de sus subordinados. Son especialmente importantes en grandes organizaciones. Cuando la alta gerencia invierte su tiempo a reuniones de seguimiento con sus colaboradores, se envía un mensaje a la organización sobre lo que es importante.

Figura 2.4. Palancas de control de Simons



Fuente: Simons (2000)

A partir del modelo planteado por Simons, Tessier y Otley hacen notar ciertas incongruencias entre las palancas de control para proponer un nuevo esquema de control. A continuación, detallamos tanto las ambigüedades *como* el nuevo esquema:

- **Ambigüedades sobre controles positivos y negativos y el rol dual de los controles:** de acuerdo a lo que Simons plantea, los controles del tipo positivo son los que promueven la motivación, recompensa, creatividad y aprendizaje; y se contraponen a los del tipo negativo que generan coacción, castigan, ordenan y controlan. Estas dimensiones son muy generales y han permanecido inexploradas. El rol dual de control hace referencia a las tensiones dinámicas que se ejercen en una organización para conseguir los objetivos y permitir a los empleados la búsqueda de oportunidad y resolver **problemas** (Mundy, 2010). En este sentido no se debe confundir el rol dual del control con la calidad del control (bueno o malo). La calidad de control hace referencia a si el control es efectivo, eficiente, económico, etc., o si genera consecuencias indeseables a la organización. Para aclarar este concepto, se plantea el uso de los términos control permisivo que facilita la creatividad y flexibilidad, y control restrictivo que incrementa la predictibilidad.
- **Ambigüedades entre el rol dual de los controles y la percepción de los empleados:** se genera esta ambigüedad debido a la manera en que los empleados perciben los controles de diferente manera a las intenciones que tienen los directivos. En general, en las organizaciones que ya tienen muchos procedimientos, la implementación de nuevos controles es percibido de manera más positiva que en aquellas organizaciones que no están acostumbradas. Además, es importante aclarar

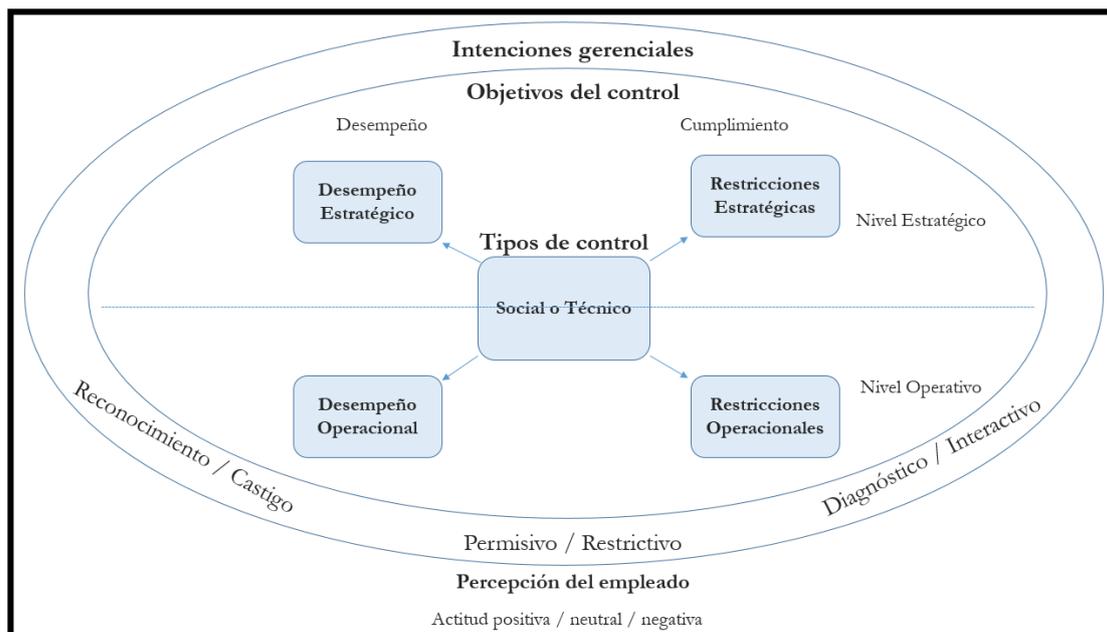
que la manera y el contexto en que se presentan los controles influyen en la percepción de los empleados.

- **Ambigüedades entre el rol dual de los controles y los objetivos del control:** en este punto se intenta explicar los objetivos del control gerencial que busca inducir a las personas de una organización a hacer ciertas cosas y otras no. Sin embargo, hay que indicar que los principales objetivos del control están relacionados a desempeño y cumplimiento. Además, cabe señalar que es decisión de los gerentes reconocer y/o penalizar el desempeño y/o cumplimiento.
- **Ambigüedades sobre controles de diagnóstico e interactivos:** el autor hace referencia en este punto al uso que se le da al control en las organizaciones dependiendo del nivel de ejecución. Es así que los controles interactivos facilitan y promueven la comunicación y el aprendizaje; mientras que los controles de diagnóstico se toman en cuenta cuando se presentan desvíos de los objetivos trazados. Por lo tanto, plantea que estos no son sistemas de control, sino que hace referencia a cómo los gerentes usan los controles.
- **Ambigüedades sobre objetivos de control y niveles organizacional:** en este punto se recuerda que los Sistemas de Restricciones están relacionadas al objetivo de cumplimiento; sin embargo, menciona dos tipos de restricciones: estratégicas y operativas, es decir, que están en diferente nivel organizacional. Se plantea en este punto que los cuatro tipos de sistemas de control son: restricciones estratégicas, restricciones operacionales, desempeño estratégico y desempeño operacional.
- **Ambigüedades sobre sistemas de creencias y sistemas de restricción:** las creencias son los valores de la organización y suelen formar parte del código de conducta; además se pueden usar como restricciones (integridad, honestidad, transparencia) para actuar en ciertas situaciones. Los sistemas de creencias pueden usarse para controlar desempeño y cumplimiento; además de ser generalmente de tipo social. En el caso de los sistemas de restricción, principalmente apunta hacia cumplimiento, y pueden ser del tipo social o técnico.

Es así que teniendo en cuenta las ambigüedades descritas líneas arriba, Tessier y Otley (2012) consideran que el control se compone de sistemas distintos según el nivel de decisión.

- En el primer nivel están los controles sociales (valores, creencias, normas, símbolos) y los técnicos (procedimientos, reglas, estándares).
- En el segundo nivel se plantea dos sistemas relacionados a desempeño y dos a cumplimiento. Los primeros son: Sistema de Control de Desempeño Operacional y el Sistema de Control de Desempeño Estratégico. Los otros dos son: Sistema de Control de Restricciones Operacionales y el Sistema de Control de Restricciones Estratégicas.
- En el tercer nivel se plantean las Intenciones Gerenciales, ya que son los gerentes quienes deciden si el control será usado en una manera que promueva la creatividad o que aseguren predictibilidad. Finalmente, ellos también deciden sobre las consecuencias (reconocimiento o castigo) del logro de desempeño o cumplimiento.

Figura 2.5. Marco teórico revisado de las palancas de control

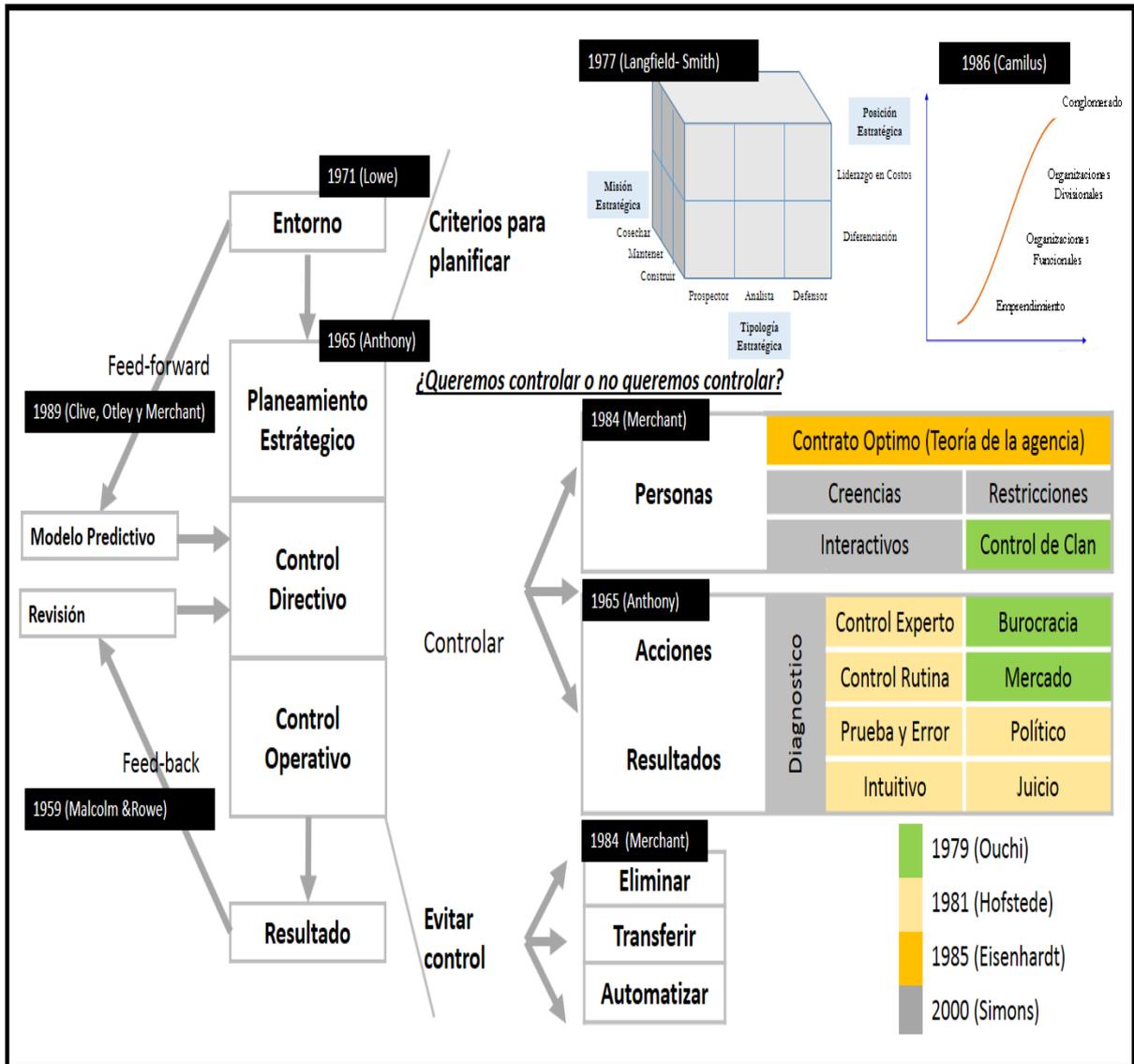


Fuente: Tessier y Otley (2012)

Ostergren y Stensaker (2003) señalan que la administración ha estado siempre ligada a los presupuestos y que son el instrumento dominante para el control de la gestión en la organización, pero indican que estos consumen mucho tiempo, imponen una estructura vertical de mando y control, crean decisiones centralizadas, sofocan la iniciativa y se centran en la reducción de costos en lugar de la creación de valor. Al igual que Simons, proponen ir más allá de los presupuestos y buscar empoderar a los colaboradores a través de: (i) el principio de liderazgo: centrarse en los resultados de los clientes, organizarse como una red de equipos responsables, permitir a todos actuar y pensar como un líder, dar a los equipos la libertad y la capacidad de actuar, gobernar a través de unos valores claros, objetivos y fronteras, y promover la información abierta para la autogestión (ii) principio del proceso: establecer objetivos relativos para la mejora continua, compartir las recompensas, éxito basado en el desempeño relativo, la planificación como un proceso continuo e inclusivo, controles basados en indicadores y tendencias relativos, disponibilidad de los recursos según sean necesarios, y finalmente coordinación dinámica de interacciones.

Por último, en la figura 2.7 hemos condensado los aportes de los autores estudiados, que tuvieron mayor trascendencia en la elaboración del presente paper.

Figura 2.6. Evolución del control directivo



Fuente: elaboración propia

Conclusiones

Uno de los autores más relevantes en la evolución de control directivo es Anthony, quien con sus primeros aportes en el año 1965 plantea un modelo distinto a la forma tradicional de control, en donde indica que los componentes del control son tres: la planificación estratégica, el control de gestión y el control operacional. En esta época el énfasis más importante se encontraba en la parte operativa. Para el año 1984, y luego de varias publicaciones de otros autores, Anthony procede con la inclusión de dos fuerzas: el entorno externo e interno, además hace hincapié en las personas para definir con mayor detalle los sistemas de control. En uno de sus más recientes publicaciones, en el año 2000, enfatiza la importancia de las personas e indica que la efectividad de las acciones tomadas dependerá de dos factores fundamentales: el juicio de los gerentes para decidir qué decisiones tomar, y la habilidad de los mismos para tratar con las personas. Por todo lo mencionado, sus aportes han servido como punto de partida para que diversos autores sigan profundizando en este campo de investigación.

El control directivo está basado en la gestión de personas, diversos autores (Fayol 1949, Harvey 1954, Malcom 1959, Rowe 1959, Anthony 1965-1984-1989-2000, Mc Gregor 1960, Rathe 1960, Etzioni 1965, Tennenbaum 1968, Ross 1973, Merchant 1984-1990, Snell 1992, Simons 2000) han buscado la mejor manera de ejercer el control en las organizaciones a través de ellas debido a que son las responsables de que se den los objetivos propuestos en las organizaciones. Por lo tanto, las personas deben ser un punto principal a tomar en cuenta para establecer las metas en la organización.

Durante la evolución del control directivo, se han ido planteando una variedad de mecanismos de control para hacer efectiva la estrategia. Estos mecanismos de control se aplican en diferentes contextos o circunstancias (según el posicionamiento de la empresa, el nivel de madurez y formalidad de la organización) y su correcta ejecución depende de las personas. Por este motivo, es importante trabajar en el aprendizaje de los colaboradores y que se conseguirá mediante el empoderamiento y delegación en la toma de decisiones dentro de un ámbito circunscrito de acción, esto les permitirá enfrentarse a problemas más complejos y menos operativos que los obliguen a utilizar criterios distintos y a responder de manera más oportuna y rápida.

Los directivos cada vez están más expuestos a decidir con menos información, es decir, deben manejar la incertidumbre y asumir riesgos en la toma de decisiones. Es así que las organizaciones deben buscar que sus sistemas de control les permitan cerrar estas brechas, como por ejemplo fomentar el trabajo en equipo, generar mayor flexibilidad, estimular el pensamiento estratégico tanto dentro y fuera de la organización, facilitar la adaptación a los cambios y además generarlos. Mientras se busque la mayor predictibilidad será mejor para el negocio, ya que los resultados deben ser medidos cada vez más en función de los resultados futuros.

Todos los autores coinciden que la función del control está orientada al cumplimiento de objetivos pre-establecidos, pero difieren en los métodos para alcanzar dichos objetivos. En una primera etapa, se plantea que las metas se lograrán a través de una supervisión netamente operativa. En una segunda etapa, se hace notar que las personas son las responsables de la

operación y que por lo tanto el control debe enfocarse, también, en influir o dominar el comportamiento humano. Posteriormente, algunos autores postulan que el comportamiento humano y en consecuencia la operación se ve afectada por su entorno, de manera que los resultados solo se podrán alcanzar en la medida que podamos influir o dominar las fuerzas del entorno.

Bibliografia

- Anthony, R. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston: Harvard University. Division of research Graduate School of Business Administration.
- Anthony, R., Dearden, J. & Bedford, N. (1989). *Management Control Systems*. Homewood, Illinois: Harvard Business School.
- Anthony, R. & Govindarajan, V. (2000). *Management Control Systems* (10th ed.). New York: McGraw-Hill.
- Camillus, J. (1986). *Strategic Planning and Management Control: Systems for Survival and Success*. Massachusetts/Toronto: Lexington.
- Camman, C. & Nadler, D. A. (1976). Fit Control Systems to Your Managerial Style. *Harvard Business Review*, 5 (76103), 64-72.
- Chandra, S. (2010). *Management Control Systems*. New Delhi: PHI Learning.
- Clive, E., Otley, D., Merchant, K. (1990). *Accounting for Management Control*. United Kingdom: Chapman and Hall.
- Davila, A., Epstein, M. J., & Mansoni, J. F. (2012). *Performance measurement and management control: Global issues*. United Kingdom: Emerald.
- Dermer, J. & Lucas, R. (1986). The illusion of managerial control. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), 471-482.
- Dermer, J. (2000). Control and organizational order. *Accounting Organizations and Society*, 13(1), 25-36, 1988.
- Eisenhardt, K. (1985). Control: Organizational and Economic Approaches. *Management Science*, 10(31), 134-149.
- Flamholtz, E. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 153-169.
- Fong Chua, W., Lowe, T., Puxty, T. (1989). *Critical perspectives in Management Control*. United Kingdom: The Macmillan Press.
- Govindarajan, V. & Gupta, A. (1985). Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51-65.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Malcom, D. & Rowe, A (1959). *Management Control Systems*. New York/London: John Wiley & Sons.
- Markus, M. & Pfeffer, J. (1983). Power and the design and implementation of accounting and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8, (2/3), 205-218.
- McGregor, D. (1960). *The Human Side of Enterprise*. New York: McGraw-Hill.
- Merchant, K. (1984). *Control in Business Organizations*. London: Pitman.
- Merchant, K. (1985). Organizational controls and discriminatory program decision making: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 67 - 85.
- Merchant K. (1989). *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Ostergren, K. & Stensaker, I. (2003). Management control without budgets: A field study of “beyond budgeting” in practice. *NMH Norwegian School of Economics and Business Administration*, (31)1-30.
- Otley, D. T. & Berry, A. J. (1980). Control, Organization and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2), 231-244.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.

- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Pfeffer, J. & Salancik, G. (2003). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. Stanford, California: Stanford University Press.
- Simons, R. (2000). Control in an Age of Empowerment.. *On Point from Harvard Business Review*, (2) 80-88.
- Snell, S. (1992). Control theory in strategic human resource management: the mediating effect of administrative information. *Academy of Management Journal*, 35(2), 292-327.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control Framework. *Management Accounting Research*, 23, 171-185.