

Control de gestión: ¿qué estilo se debe adoptar en las organizaciones públicas?

Michel Fiol y Guillermo Ramírez Martínez

La mayoría de los libros y artículos que tratan acerca del control de gestión se refieren a la definición que da R. Anthony (1965) de esta disciplina: es “el proceso por el cual los responsables operacionales se aseguran de que los recursos son obtenidos y utilizados eficaz y eficientemente para alcanzar los objetivos de la organización”. Este proceso descansa en una estructura claramente definida; instrumentos de gestión previsional a corto plazo y de selección, medición, recolección y análisis de resultados cuantitativos, entre los cuales los más conocidos son la contabilidad de costos, los presupuestos estrechamente ligados a un plan de largo plazo; y los tableros de control; criterios de evaluación de estos resultados; y una participación activa y motivante de los responsables mediante la posibilidad para éstos de medir sus propios resultados, tomar acciones correctivas y así autocontrolarse y darse cuenta de la conformidad de su actuación con los intereses de la organización.

El control de gestión se propone por lo tanto ayudar a una empresa en el logro de una rentabilidad elevada, apoyándose en la medición de resultados cuantitativos y su evaluación a corto plazo. De esta manera, como señalan J. Ardoin, D. Michel y J. Schmidt (1986), dicha disciplina es un arma eficaz por su aporte de racionalidad económica, por la ambición realista de sus objetivos y presupuestos y por el seguimiento riguroso de sus realizaciones. Tal como lo describimos, aunque muy

Michel Fiol es profesor del Groupe HEC de Francia. Guillermo Ramírez Martínez es profesor de la Universidad Autónoma Metropolitana-Iztapalapa.

brevemente, el modelo prescrito de control de gestión atraviesa por una crisis; numerosos son ya los artículos de especialistas estadounidenses o europeos que denuncian sus efectos negativos. Podemos citar entre ellos a R. Hayes y W. Abernathy (1980) quienes, al hacer un análisis de los errores y deficiencias de las empresas estadounidenses en estos últimos años, encontraron que han perdido competitividad por haberse dejado guiar por el culto de la rentabilidad a corto plazo y de la gestión por cifras.

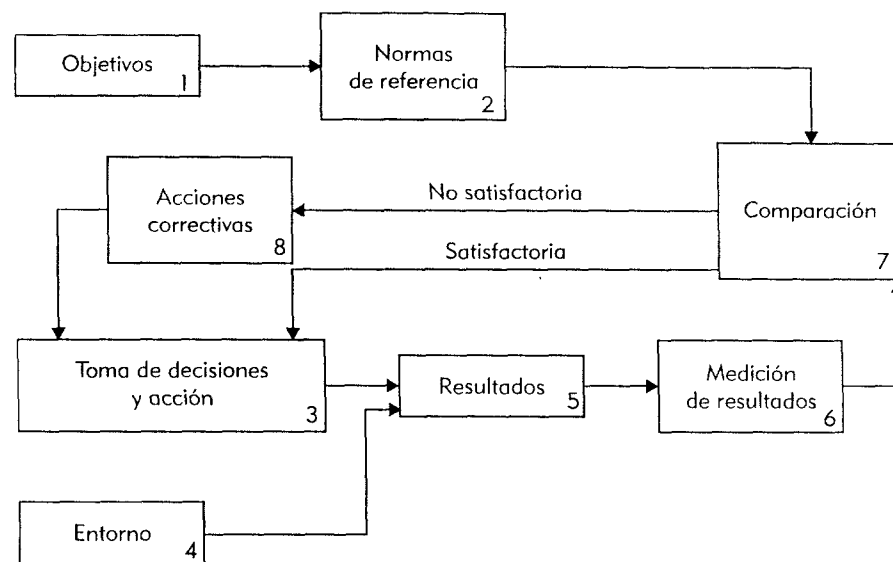
Por su parte, J. Trahand (1982) señala que las principales dificultades a las que se enfrentan las organizaciones en sus sistemas de control de gestión son: *a)* las discrepancias entre los intereses de corto plazo de las empresas, y *b)* la burocratización de los procedimientos y su ineficiencia cuando no son suficientemente flexibles para adaptarse a situaciones o problemas nuevos. P. Bescos *et al.* (1991) también anotan que este modelo supone una racionalidad absoluta de los actores, cuando en realidad, como indica H. Simon (1964), se trabaja con una racionalidad limitada, en donde no se busca un objetivo de maximización, sino uno de satisfacción.

Estas críticas evidencian una paradoja del control de gestión en las organizaciones: en efecto, si definimos la gestión como la toma de decisiones en cuanto a la utilización de los recursos a fin de alcanzar eficientemente los objetivos fijados, el contexto económico actual se presta para considerarlo como disciplina indispensable, ya que permite asegurarse de que los limitados recursos disponibles han sido correctamente utilizados y que los objetivos se cumplirán.

De lo anterior resulta que el control de gestión nunca había sido tan criticado ni, por otro lado, tan necesario (Bouquin, 1981).

En este trabajo nos interesa reflexionar sobre el papel del control de gestión en las organizaciones públicas a la luz de esta paradoja. ¿Cómo poner en marcha en estas últimas sistemas de control de gestión que a la vez eviten los efectos negativos del modelo clásico y respondan a sus especificidades y requerimientos? En primer lugar nos proponemos examinar de manera general esta problemática. Después, enfocaremos nuestra atención hacia el caso específico de México, en donde el gobierno creó desde hace dos sexenios una Secretaría de Estado con funciones de control de gestión para asegurarse de que las organizaciones del sector público utilicen eficaz y eficientemente los recursos de que disponen.

Figura 1. El proceso de control de gestión¹



Nota: ¹ Esta figura se inspira en el esquema que desarrolló M. Lebas (1980) en el cuaderno de investigación *Toward a Theory of Management Control*, publicado por el CESA.

El control de gestión: ¿qué estilo se debe adoptar en las organizaciones públicas?

Para entender mejor el proceso de control de gestión, podemos dividirlo en tres grandes partes (figura 1).

La gestión previsional (cuadros 1 y 2 de la figura 1), que parte de los objetivos fijados en el marco de la planeación estratégica para traducirlos en objetivos y subobjetivos operacionales en cada centro de responsabilidad y en normas de referencia.

El sistema de información (cuadros 5 y 6 de la figura 1), que mide algunos de los resultados de la gestión.

La evaluación de los resultados (cuadros 7 y 8 de la figura 1) mediante una comparación entre las normas de referencia preestablecidas y los resultados medidos, que lleva a acciones correctivas si no es satisfactoria.

Hay que hacer notar que dichas acciones correctivas pueden lle-

varse a cabo en el nivel de la toma de decisiones y de la acción concurrente, del sistema de información (¿los resultados han sido adecuadamente seleccionados?, ¿han sido correctamente medidos?), de la gestión previsional (¿los objetivos son realmente alcanzables?, ¿las normas han sido fijadas atinadamente?) o de la evaluación de los resultados (¿es válida la comparación entre resultados y normas?). Podemos hacer varias observaciones respecto a este proceso:

1) Inspirándose en los principios de la escuela de Harvard que ha sentado el control de gestión sobre la previsión, la medición y la evaluación de resultados cuantitativos, la práctica de esta disciplina ha conducido a las empresas a centrar sus procedimientos e instrumentos de control de gestión en informaciones técnicas y contables. Por lo tanto, se han privilegiado más los datos numéricos que los resultados cualitativos, lo que acarrea las dificultades siguientes: a) Para evaluar la gestión de los responsables, el modelo de control de gestión generalmente prescrito e implantado en las organizaciones propone que se comparen los objetivos operacionales y normas de referencia expresados en forma cuantitativa y los resultados medidos o calculados numéricamente. Esta comparación tiene dos limitaciones: una, que los ob-

Figura 2. Evaluación de los resultados propuesta por el modelo de control de gestión prescrito

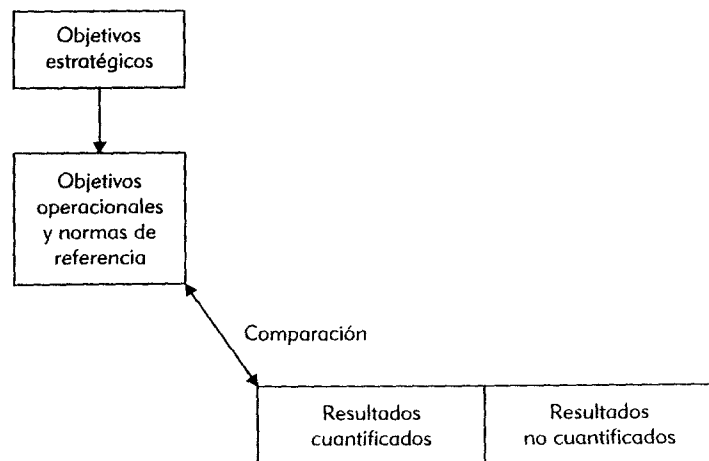
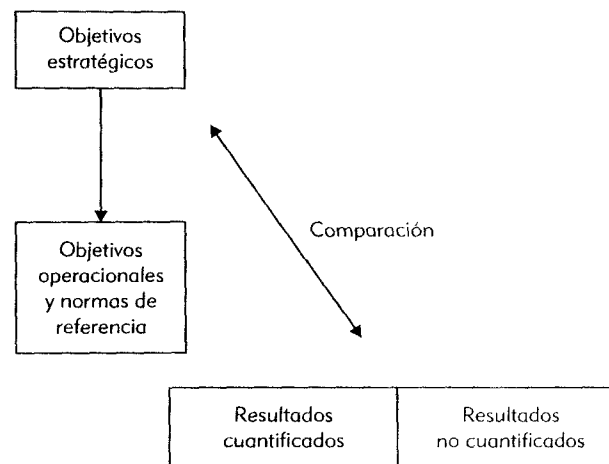


Figura 3. Evaluación de los resultados efectuada realmente en las organizaciones



jetivos y normas están definidos a partir de objetivos estratégicos que frecuentemente son latentes, o bien son explicitados en forma cualitativa y hay entonces una pérdida de información entre éstos y su traducción a nivel operacional, y dos, que se presta poca atención a los resultados cualitativos (figura 2). b) Ahora bien, de hecho la evaluación de los responsables debería consistir en la apreciación de la contribución de sus resultados al logro de los objetivos estratégicos (figura 3). Pero se tiene entonces otra limitación: ¿de quién son estos objetivos? ¿De la organización, de su dirigente, de una coalición dominante? (Katz y Kahn, 1978; Simon, 1964, y Thompson, 1967.)

2) El espacio de consecuencia de las decisiones tomadas y de las acciones llevadas a cabo es en realidad infinito: los resultados se esparcen en un periodo relativamente largo. Sin embargo, el control de gestión se interesa solamente en los resultados de corto plazo (máximo de un año), lo que conduce a los responsables a despreocuparse de las consecuencias de largo plazo de sus acciones y a centrar toda su atención sobre los efectos inmediatos de sus decisiones de gestión. C. Emmanuel, D. Otley y K. Merchant (1991) señalan al respecto que el proceso de control en su sentido más amplio se refiere a la adaptación de un sistema a su entorno o contexto y, en consecuencia, el propio sistema de regulación de una empresa genera internamente tanto las especi-

ficaciones de objetivos como los medios para realizarlos. El control de gestión alude entonces tanto a los aspectos estratégicos como a los operacionales.

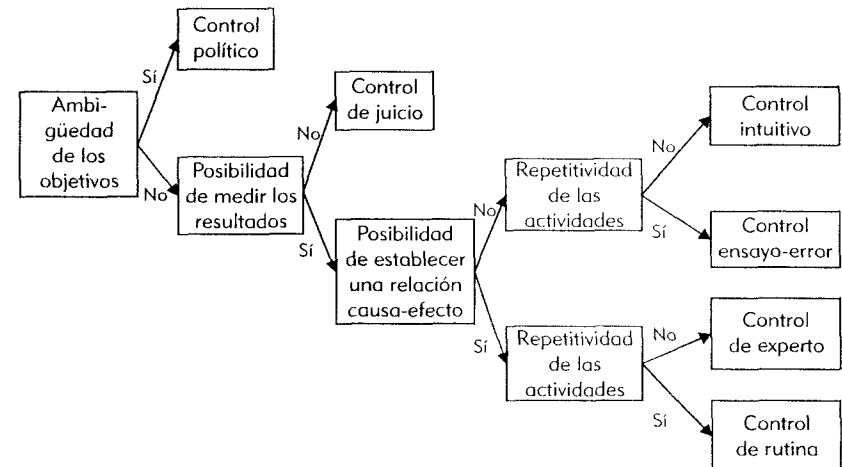
3) Ya que los datos que requiere el sistema de control de gestión son cuantitativos, las informaciones correspondientes se obtienen *a posteriori*, lo que pone énfasis en la naturaleza *ex post* del control de gestión y acentúa el carácter de inspección y verificación de esta disciplina.

4) El control de gestión se apoya en algunos elementos de motivación con el fin de que los responsables los hagan propios; entre otros podemos citar: la definición de los objetivos, el sistema de recompensa-castigo, la delegación de autoridad y la participación. El carácter motivacional de cada uno de estos elementos puede ponerse en duda. En lo referente al primero ya se ha hablado del desfase que existe entre los objetivos estratégicos de las organizaciones y/o de sus dirigentes y los objetivos operacionales presentados a los responsables. Podemos recordar al respecto el famoso artículo de Levinson (1973) "La dirección por objetivos. Pero ¿los objetivos de quién?" Por otra parte, el sistema de recompensa-castigo, propuesto como incentivo por el control de gestión, tiene también sus efectos negativos: genera presión y ansiedad entre los responsables, los invita a dar prioridad a sus intereses propios sobre los objetivos de la organización y a conseguir excelentes resultados de corto plazo en detrimento de los de largo plazo y, por último, los empuja a presentarlos en la forma que les es más ventajosa.

La delegación de autoridad, a su vez, encuentra rápidamente sus límites. Así, algunos centros de responsabilidad son evaluados en función de las utilidades que obtienen, pero de las cuales no son totalmente responsables, ya que no tienen toda la libertad de actuar sobre los factores que influyen en el resultado, como puede ser la imposición de un precio o de un proveedor. En fin, se habla mucho de participación cuando se trata en realidad de un simple proceso de consulta, es decir de seudoparticipación (Argyris, 1953). Nos podemos preguntar entonces si un sistema de control de gestión es realmente un factor de motivación para los responsables operacionales.

Todas estas consideraciones nos llevan a pensar que el modelo clásico de control de gestión que ha sido concebido inicialmente para las empresas privadas del sector industrial, cuyo objetivo consiste en maximizar las utilidades, tiene sus deficiencias y no ha dado todos los resultados que se esperaba de él. Con mayor razón, tenemos que cui-

Figura 4. Una tipología para el control de gestión (según Hofstede)



darnos de implantarlo tal cual en las empresas públicas, donde las finalidades y los modos de funcionamiento pueden ser más complejos que en las entidades privadas.

Hofstede (1980) y Ouchi (1978) nos proponen dos ejes de reflexión interesantes que nos pueden ayudar a concebir un sistema de control de gestión en las empresas paraestatales. En la gestión de las actividades públicas y no lucrativas, Hofstede distingue varias categorías de control. Con base en cuatro parámetros (ambigüedad de los objetivos, posibilidad de medir los resultados, relación causa-efecto entre acciones y resultados, y repetitividad de las actividades), este autor propone seis tipos de control (figura 4) y nos invita a las reflexiones siguientes:

1) La escuela clásica de control de gestión se preocupa esencialmente por la manera de medir los fenómenos económicos; la pregunta principal que se hacen sus adeptos es: ¿cómo medir los resultados? La tipología que propone Hofstede nos lleva a otra pregunta mucho más básica: ¿qué medir? La respuesta está más en la definición del espacio global de consecuencias de las acciones de gestión que en la medición de los resultados, y nos conduce a pensar que la clave para solucionar esto reside, en realidad, en la posibilidad de establecer o no una relación causa-efecto entre una acción y sus consecuencias. De hecho, si esta

relación no puede ser probada o argumentada, es inútil preocuparse por saber cómo medir los resultados: por el contrario, cualquier intento de medición podría llevar a soluciones erróneas, a frustraciones por parte de los actores y a un desprestigio del control de gestión. Si algunos resultados no son medibles ¿por qué querer a fuerza encontrar una forma de medirlos?, ¿es razonable tratar de medir cuantitativamente el estado de ánimo de los responsables, su lealtad a la organización o el empeño que ponen en su trabajo?, ¿la medición de estos fenómenos tiene sentido? Querer medirlos significaría obligarlos a someterse a un control de rutina o a un control de experto. Hofstede da una respuesta a este problema al proponer categorías de control más orientadas hacia lo cualitativo que pueden ayudarnos a conceptualizar mejor los fenómenos que deseamos estudiar.

2) Subyacente al anterior, está el problema de la concepción de un sistema de control de gestión y el de su operacionalización. Quizás los fracasos de esta disciplina vengan del hecho de que los contralores se preocupan esencialmente por perfeccionar su funcionamiento operacional (¿cómo medir mejor los resultados?, ¿qué otros resultados se pueden medir?, ¿qué resultados son más significativos?) y se olvidan, una vez que ha sido implantado el sistema, de sus objetivos y de la filosofía que lo fundamenta. En otras palabras, no ponen en tela de juicio el sistema en el que operan y se aplican consciente o inconscientemente a simplificarlo a sus niveles más bajos: el control rutinario y el control de experto.

3) El control político y el control de juicio constituyen un marco de referencia para apreciar la convergencia de objetivos en la organización, es decir, para asegurarse de que los diferentes centros de responsabilidad y sus jefes actúan todos en el sentido de los objetivos de aquélla.

Cuando en una entidad la estructura está descentralizada, el control de gestión tiende a diferenciar los diversos centros de responsabilidad al asignarles recursos propios para alcanzar metas específicas en el marco de los objetivos de la organización. Esta diferenciación puede llevar a cada centro de responsabilidad a desarrollar una actitud egoísta al preocuparse esencialmente de sus propios intereses, aun si no son congruentes con los objetivos de los demás centros y/o de la organización. Es por eso que entre más favorece el control de gestión la descentralización de las responsabilidades, más debe asegurar la integración de los diferentes centros en el seno de la organización y promover la convergencia de las conductas y aspiraciones de los responsables.

El control de gestión por los resultados cuantitativos (control de rutina o control de experto) no es suficiente para apreciar esta integración. Debemos recurrir al control político y al control de juicio para poder hacerlo.

En resumen, diremos que Hofstede abre el campo del control de gestión al darle además de su perspectiva cuantitativa toda una orientación cualitativa complementaria.

Por su parte, Ouchi propone dos tipos de control: por resultados y por comportamientos. El primero se refiere a la medición objetiva y cuantitativa de los resultados, esencialmente por medio de la contabilidad. El segundo significa, para la jerarquía, implantar reglas y procedimientos y asegurarse de que en la práctica sean respetados; se trata por lo tanto de un control normativo, de una programación de los comportamientos mediante la aplicación de un código de conducta que incita a los empleados a actuar en el sentido de los intereses de la organización.

Si el control por los resultados se realiza esencialmente *a posteriori*, el control por los comportamientos se lleva a cabo *a priori*. Al asegurarse de que un vendedor esté correctamente formado en las técnicas de venta, de que haya adquirido los mecanismos adecuados para convencer a sus clientes y de que respete las reglas de venta de la compañía, se consigue que tenga resultados conforme a lo esperado y, al obtenerlos, el vendedor se convence aún más de la bondad de las reglas y de la calidad de los mecanismos de venta que ha interiorizado, lo que significa que los dos tipos de control se complementan. A partir del trabajo de Ouchi hagamos las siguientes consideraciones:

1) Podemos tratar de ampliar el concepto de control por los comportamientos —quizás demasiado mecánico en el sentido que le da Ouchi— e incluir en él la noción de socialización de las conductas, es decir: *a)* de identificación del comportamiento de los individuos con la cultura de la organización; *b)* de adhesión a principios, valores y objetivos éticos, y *c)* de pertenencia a un equipo unido, coherente, convencido, empeñoso y motivado.

El control por los comportamientos consistiría por lo tanto en motivar a los responsables a actuar en el sentido de los intereses de la organización, según Ardoin y Jordan (1979), a facilitar el máximo de convergencias entre los deseos y las necesidades de los individuos, y los objetivos y las obligaciones de la organización.

Hay que notar, sin embargo, que no debemos confundirlo con un control “de” los comportamientos o manipulación de los individuos, lo que sería una deformación negativa de dicho control. Entendemos, más bien, lo que se observa en ciertas empresas públicas o privadas, en donde los empleados se identifican totalmente con la organización en que laboran, ellos mismos se sienten “la empresa” y tienen un gran desempeño en su trabajo, confundiendo sus propios intereses con los de la organización. Max Pages (1980) ha mostrado, en una filial francesa de una gran empresa multinacional del área de la electrónica, cómo la organización ha sabido asociar fuertes obligaciones en el trabajo con grandes ventajas ofrecidas a los empleados, y hacer que cada individuo se sienta feliz y realizado.

El autor explica este fenómeno por el hecho de que la organización respeta siempre los principios y valores éticos que ha divulgado entre sus miembros y en los cuales éstos creen. Para Pages, los empleados se han identificado totalmente con la empresa y se comparan no con estándares o normas establecidas por ésta, sino con ellos mismos y, por lo tanto, están “condenados a tener éxito”.

2) El sentimiento de pertenecer a un grupo y de identificarse con él lo destacó Lickert (1967) en los años sesenta. Para él, la eficacia del sistema participativo en grupo en las organizaciones se explica por: a) las relaciones cooperativas entre todos los empleados; b) la práctica de la toma de decisiones y de los métodos de control en grupo, y c) la fijación de objetivos ambiciosos para la empresa y cada uno de sus miembros. Estos resultados han sido confirmados por Ouchi (1982) en su comparación entre las empresas japonesas y sus homólogas estadounidenses. Entre otras diferencias, Ouchi muestra que las japonesas tienen una toma de decisiones y una responsabilidad colectivas, una promoción y una evaluación lentas, y un sistema de control implícito y poco formalizado, mientras que las americanas se apegan a una toma de decisiones y una responsabilidad individuales, promueven rápidamente a sus responsables y cuentan con un sistema de control formal y explícito. Después, estudiando entre las empresas americanas las más eficaces y eficientes, muestra que tienen las mismas características de las entidades japonesas, con excepción de la responsabilidad colectiva, y que llevan un sistema de control de gestión muy flexible.

3) Se ha demostrado en varios estudios que el control por los resultados es un factor de desmotivación, o de higiene, si utilizamos el concepto propuesto por Herzberg (1966). Mientras que numerosos libros de texto alaban las cualidades motivantes del control de gestión,

apoyándose en la filosofía de la teoría Y de McGregor (1960), varios autores han analizado el efecto negativo de esta disciplina sobre los comportamientos de los responsables.

Así, por ejemplo, en un estudio famoso Argyris (1953) mostró que los responsables resienten el control de gestión como inspección y se acostumbran a defenderse, desarrollando “actividades adaptativas de protección”.

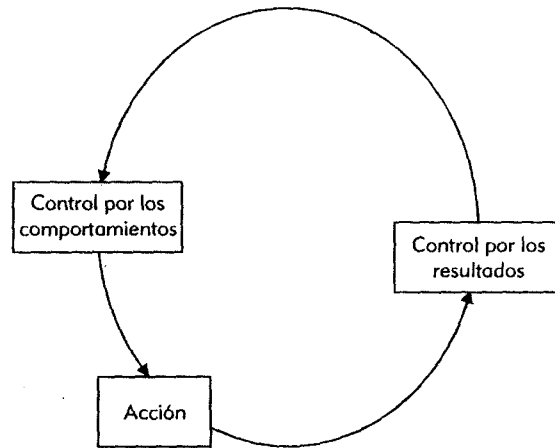
Entre los efectos más negativos del control presupuestal se encuentran el sentimiento de fracaso de los responsables cuando no cumplen con las normas, el incremento de los conflictos entre los intereses de la organización y los de los individuos, el antagonismo entre los responsables operacionales y los servicios funcionales de control de gestión, la presión presupuestal y la seudoparticipación.

Ahora Hofstede, un sistema de control de gestión es tan complicado, a causa de todos los elementos técnicos, económicos y humanos que interfieren, que llevará a su propia destrucción si se utiliza en forma directa y mecánica. McGregor mismo reconoce que si el control de gestión no funciona, es porque al haberse concebido y pensando en el marco de la teoría Y, se implementa y anima por responsables funcionales que siguen actuando según la teoría X.

4) Finalmente, podemos decir que el control de gestión consta de dos partes: el control por los resultados y el control por los comportamientos o por la identidad de la empresa, ligados uno a otro y complementarios (figura 5). El primero tiene las siguientes características: está centrado sobre los resultados a corto plazo, actúa esencialmente *a posteriori* y es un factor de desmotivación o de higiene; mientras que el control por los comportamientos socializados está orientado hacia los resultados de largo plazo, interviene esencialmente *a priori* y es un factor de motivación.

Ahora podemos preguntarnos si el control por los comportamientos socializados no sería suficiente para asegurar la convergencia de objetivos, es decir, si finalmente conviene instaurar un control por los resultados. En nuestra opinión, los dos tipos de control están íntimamente ligados; uno sin el otro es insuficiente y puede ser peligroso para una empresa. Por un lado, cuando las empresas son pequeñas acostumbran utilizar más el control por los comportamientos que por los resultados. Y, cuando crecen, la comunicación entre sus miembros se vuelve menos fluida, el equipo de gestión pierde su homogeneidad y su cohesión y la administración de los recursos se vuelve más delicada.

Figura 5. Dos tipos de control de gestión según W. Ouchi



da y riesgosa; por lo tanto es indispensable implantar un control por los resultados a fin de retroalimentar el de por comportamientos y así a los responsables en su actuación. De lo contrario, la falta de información sobre los resultados obtenidos puede llevar a la empresa al fracaso. Por otro lado, ningún poder, ni aun el más carismático, puede mantenerse si no obtiene resultados económicos positivos probados. Se debilita si no está confirmado por proezas tangibles. Por lo tanto, basándonos en los resultados de un gran número de trabajos y en una investigación propia, hacemos la proposición siguiente: con el fin de que una empresa asegure la convergencia de objetivos, es necesario que asocie estrechamente ambos tipos de control, por los comportamientos y por los resultados.

El control de gestión y las organizaciones públicas en México

En México, como en muchos otros países, las organizaciones públicas se han preocupado por la implantación de sistemas de control de gestión aunque, en general, han tratado de adaptar a sus especificidades instrumentos y procedimientos concebidos para las empresas privadas. El resultado de estos intentos no siempre ha estado a la altura de lo que se esperaba y las razones son múltiples: si es difícil definir

objetivos generales y operacionales en las empresas privadas, lo es todavía más en las organizaciones públicas. En efecto, consideraciones de tipo político dificultan la determinación de dichos objetivos, ya que cuando éstos son expresados cualitativamente, se empobrecen o se deforman al ser traducidos en objetivos operacionales; y cuando al contrario, son directamente formulados de manera cuantitativa por la dirección general, los responsables operacionales los analizan e interpretan en términos políticos, pudiendo así alterar su significado. En los dos casos, la relación entre los objetivos generales y los operacionales no está totalmente clara.

Por otra parte, a diferencia de las empresas privadas, que son evaluadas con base en sus realizaciones y resultados económicos, las organizaciones públicas deberían serlo en función de su efecto político, social y económico sobre el entorno; efectivamente, la evolución de razones o de resultados financieros no refleja siempre de manera adecuada la situación de estas organizaciones sometidas a ciertas obligaciones de tipo sociopolítico. Por lo tanto, más que tratar de elucubrar sobre la pertinencia de tal o cual indicador financiero o contable, los dirigentes de organismos públicos deberían preocuparse por delimitar con precisión el efecto que tienen y definir después formas de medirlo.

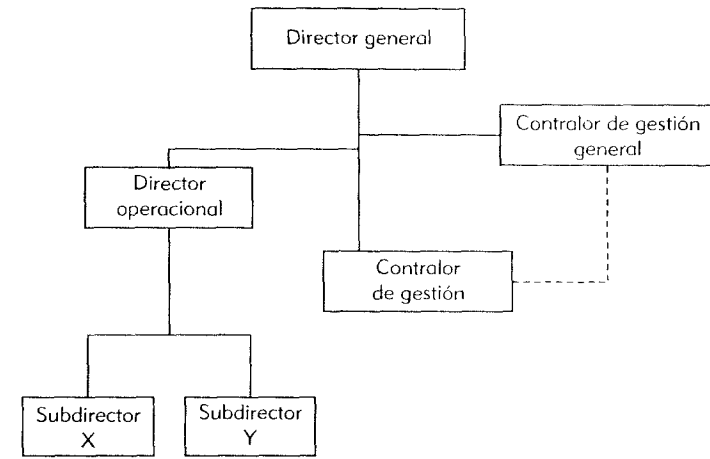
El control de gestión debe permitir a una organización asegurarse de que sus recursos han sido utilizados con eficacia y eficiencia, es decir, que han alcanzado sus objetivos y al menor costo posible. Y como éstos no son siempre explícitos ni se expresan de una manera tan precisa que permita saber si efectivamente se han logrado, las organizaciones públicas tienen tendencia a preocuparse más por la eficiencia que por la eficacia; se orientan más hacia la utilización económica de sus recursos que hacia el alcance de los objetivos. Es el caso de los responsables de una empresa pública que se interesan más en respetar el presupuesto asignado que en fijar y lograr resultados. Este fenómeno se ha acentuado, nos parece, con la crisis: se trata más de administrar la penuria que de lograr objetivos. En relación con ello, Philippe Lorino (1991) expresa que entre las mutaciones que el control de gestión ha sufrido está la transición de lo financiero a lo económico. El control de gestión tradicional se basa, por lo menos implícitamente, en que toda evaluación del desempeño puede traducirse en términos monetarios, sin considerar factores que pueden ser valorados pero no inmediatamente aprehensibles: dominio de la calidad, aceleración de ciclos, innovación, motivación y capacidad del personal. Además, se cuestiona la confusión "abusiva" que dice que lo económico es todo lo que influye sobre la rentabilidad

de la empresa, y lo financiero lo que se traduce en flujos medibles o fácilmente convertibles en términos monetarios.

Los dirigentes de las organizaciones públicas confunden a menudo la función de control de gestión con sus instrumentos y procedimientos. Por lo tanto, se imaginan que, implantando herramientas y métodos concebidos para empresas privadas y recomendados por despachos de asesores acostumbrados a trabajar para el sector privado, están desarrollando una función de control de gestión. Ahora bien, algunos instrumentos o procedimientos de control de gestión no pueden traspasar al sector paraestatal: es el caso, por ejemplo, de la clasificación de centros de responsabilidad en centros de costos, de utilidades y de inversiones. En efecto, muchos de los factores que influyen en los criterios financieros y que sirven para medir los resultados de estos centros (tales como los precios de venta de los artículos, los precios de compra de los materiales, los salarios, etc.) son fijados o impuestos por el Estado, lo que complica y altera a veces todo intento de interpretación de la evolución de estos criterios. Además, y eso es todavía más importante, el control de gestión es ante todo la aplicación de una filosofía y de un espíritu de gestión. Al mismo tiempo que debe asegurar que los recursos se utilicen en forma eficaz y eficiente, también debe favorecer la convergencia de objetivos, es decir, hacer que todos los responsables trabajen en el sentido de los intereses de la organización y satisfagan al mismo tiempo sus aspiraciones. ¿De qué sirve entonces preocuparse por perfeccionar instrumentos de control de gestión si no se han fijado claramente las bases y los principios sobre los que descansa el sistema?

Algunos dirigentes de organizaciones públicas se han preocupado esencialmente por un control de tipo político (lo que en la clasificación de Hofstede correspondería más o menos a las categorías de control político, control de juicio y control intuitivo) y han tratado de asegurar una convergencia de objetivos, rodeándose de un equipo de responsables escogidos no tanto en función de su competencia sino de su total lealtad. En este caso, la obtención de resultados económicos favorables de dichos responsables tiene menos importancia que las manifestaciones de fidelidad y de devoción hacia el jefe. En consecuencia, los dirigentes no han apoyado debidamente los intentos de implantación de sistemas clásicos de control de gestión, como el control por ensayo y error, el control de experto y el control de rutina, por lo que carecieron de legitimidad y se transformaron en instrumentos exclusivos de los responsables administrativos o contables de estas empresas. Ese des-

Figura 6



cuido de los instrumentos básicos de medición de resultados no tuvo mucha repercusión mientras las empresas atravesaban un periodo económico próspero; pero la crisis actual ha mostrado que un control exclusivamente de tipo político no era suficiente para dirigir y administrar eficaz y eficientemente las empresas del sector público.

La formación de los responsables operacionales en el control de gestión ha sido en muchos casos insuficiente e incompleta, más centrada sobre las técnicas (contabilidad de costos, presupuestos por programas, etc.) que sobre la filosofía de la disciplina. Poco influida por la teoría de la contingencia, se ha orientado hacia el aprendizaje de recetas universales, favoreciendo así el nacimiento de complejidad en los iniciados y de sentimientos de ineptitud en los otros, con lo que se ha incrementado la aversión de los responsables hacia todo lo contable.

Asimismo, la existencia de una Secretaría de la Contraloría en México ha contribuido a la implantación de sistemas de control de gestión en las organizaciones públicas y ha creado las condiciones para una reflexión profunda sobre las finalidades de esta disciplina y las formas de llevarla a cabo en el sector público mexicano en general. Es por ello que la implantación de sistemas de control de gestión animados por una Secretaría de Estado requiere del análisis de los posibles esquemas de organización y funcionamiento de las organizaciones

públicas, a fin de destacar los efectos que se pudieran presentar en su sistema de gestión. A continuación desarrollaremos este tema.

Percepción de la situación

Esquemas clásicos de organización y funcionamiento de un sistema de control de gestión

En el primer esquema (figura 6), los contralores de cada una de las direcciones operacionales dependen jerárquicamente del director operacional, y funcionalmente del contralor de gestión general, el cual fija los procedimientos generales de información y cumple un papel de consejero de los diferentes directores operacionales. A grandes rasgos, las ventajas de este esquema son: hay independencia de acción de las direcciones operacionales; se fomenta un espíritu de gestión en cada una de estas direcciones y se limita el carácter inspeccional del control de gestión. Y las desventajas: puede ocurrir que las direcciones operacionales tengan mayor interés en trabajar en función de sus propios objetivos que en el sentido de los objetivos organizacionales, y que es más difícil lograr una unidad de la información.

Este esquema es recomendable cuando los directores operacionales se encuentran en una etapa avanzada de experiencia en el manejo de situaciones que conciernen a su propio campo de actividad; cuando los directores operacionales trabajan en campos muy diferenciados; cuando opera un sistema de organización divisional, con especialización técnica-profesional y altos niveles de autosuficiencia en la disponibilidad de recursos; éste es el caso de las empresas públicas del municipio de Barcelona (Mendoza y Castells, 1993).

En el segundo esquema (figura 7), los contralores de gestión de cada dirección operacional dependen jerárquicamente del contralor de gestión general y funcionalmente del director operacional. En términos generales, las ventajas son: se permite una uniformidad de la información que proporcionan los diferentes directores operacionales y se facilita la convergencia de objetivos entre las diversas direcciones.

Las desventajas: que este sistema aparece como un mecanismo de inspección ante los ojos de los diferentes directores y que éstos pueden descargarse de la función de control de gestión sobre el contralor general y su equipo.

Este esquema es recomendable en tiempos de crisis, en situacio-

Figura 7

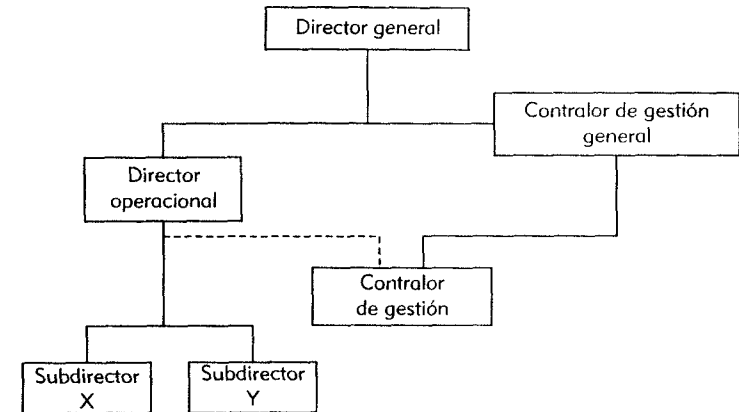
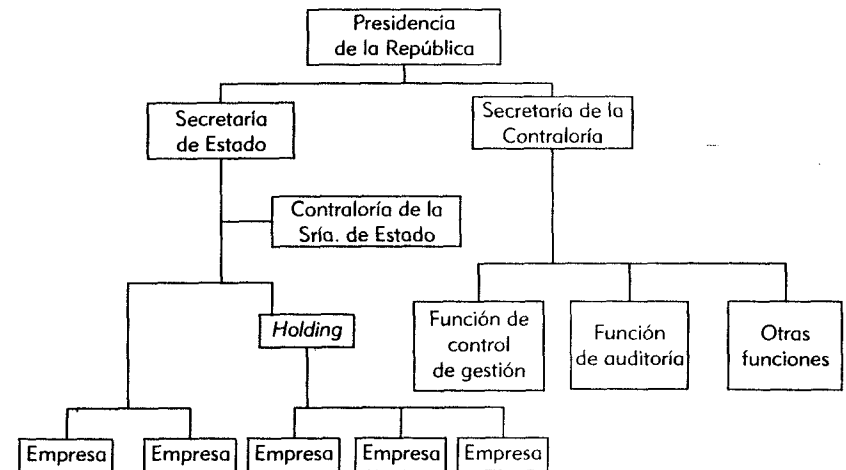


Figura 8. Esquema de la situación actual



nes patológicas de funcionamiento de las direcciones y cuando no existe entre los dirigentes experiencia suficiente en el manejo de un sistema de control de gestión.

Según este esquema, la Secretaría de la Contraloría pide información relevante a las diferentes empresas públicas y holdings sobre su gestión y, a su vez, el contralor de la Secretaría de Estado requiere

información propia sobre las actividades de las mismas. Ambos tienen autoridad para la obtención de información.

Este esquema es híbrido respecto a los dos anteriores ya que mezcla las características de ambos.

Cuadro 1. Objetivos del control de gestión en las entidades del sector público

<i>Funciones</i>	<i>Secretaría de la Contraloría</i>	<i>Secretaría de Estado</i>	<i>Holdings</i>	<i>Empresas públicas</i>
Convergencia de objetivos				
Seguimiento de la gestión a corto plazo	En el ámbito nacional	En la Secretaría de Estado	En las Holdings	En las empresas
Acciones correctivas a corto plazo				
Evaluación				

Posibles efectos ligados a la implantación de un sistema de control de gestión en esta situación

Los beneficios generales que se obtuvieran estarían ligados a los mismos objetivos de un sistema de control de gestión, los cuales se resumen en el cuadro 1.

El esquema que presenta el cuadro adquiere, en particular, una mayor relevancia, ya que en una situación de crisis es indispensable contar con información centralizada y normalizada con el fin de asegurarse de que las diferentes partes de una entidad actúen en el sentido de los objetivos e intereses de ésta. Por lo tanto, se comprende que la Secretaría de la Contraloría participe directamente en la recolección y consolidación de la información referente a cada una de las *holdings* y empresas paraestatales productivas.

Los efectos negativos que se presentan en las organizaciones pú-

blicas, en función de la estructura del sistema de control de gestión actual, podrían plantearse globalmente en dos niveles: el de la obtención y evaluación de la información, y el de la evaluación de los dirigentes.

En lo que se refiere al primer nivel, un sistema de información impuesto desde arriba por la Secretaría de la Contraloría es visto como un mecanismo de inspección e intromisión en los asuntos internos de las entidades del sector público y provocan reacciones negativas por parte de éstas, como lo son el ocultamiento o la alteración de la información, las acciones adaptativas de protección y defensa, la divergencia de objetivos, etc. Desde este punto de vista, el sistema de información es considerado como un instrumento más de vigilancia.

Respecto a la evaluación de los dirigentes, se presentan los siguientes problemas:

a) Los dirigentes se sentirían evaluados por dos entidades que utilizan enfoques diferentes, lo que pudiera implicar una toma de decisiones y una realización de acciones por parte de ellos que buscarán satisfacer tanto los requerimientos de la Contraloría como los de la Secretaría de Estado que los coordina, hecho que no es siempre compatible.

b) Pudiera ocurrir además que, en un momento determinado, hubiera una posición marcada por atender más los requerimientos de un evaluador que de otro, en función de intereses propios, lo que afectaría la convergencia de objetivos en lo referente al evaluador relegado.

c) Los dirigentes se pueden preocupar más por administrar la penuria que por el logro de los objetivos, y es por esta razón que, como lo señala B. Rubin (1980), el sistema de control debe proporcionar marcos de referencia flexibles para que los responsables de la toma de decisiones puedan resolver problemas administrativos no estructurados y no rutinarios.

Conclusiones

1) Para poner en marcha un sistema de control de gestión en una organización pública se debe reflexionar, en primer término, sobre las condiciones en las que se está llevando a cabo el control.

Si no hay convergencia de objetivos, es inútil implantar un control por los resultados: los responsables lo resentirán como un sistema de

inspección y tratarán de defenderse, responsabilizando de todos los males a los instrumentos y métodos propuestos o adaptándolos a su conveniencia personal; el control por los resultados tendrá los efectos negativos que ya hemos mencionado en la primera parte y se considerará como un factor de desmotivación. Al contrario, primero se deberá reflexionar sobre las maneras idóneas de realizar un control por los comportamientos a fin de unir a los responsables y motivarlos a actuar en el sentido de los objetivos de la organización. Esta reflexión deberá estar adaptada a sus características propias: tamaño, posición estratégica dentro del desarrollo del país, tipo de actividades realizadas, características del equipo de dirigentes, etc. Es solamente después de haber implantado y/o consolidado el control por los comportamientos que se puede pensar en un control por los resultados.

Si hay convergencia de objetivos, se deberá convencer a los responsables de la necesidad y de la bondad de un deslizamiento de los tipos de control cualitativos (controles políticos, de juicio e intuitivo) hacia otros de carácter más cuantitativo (controles de ensayo y error, de experto y de rutina), formándolos adecuadamente según la filosofía del control de gestión y a la creatividad para inventar formas, métodos e instrumentos específicos, dinámicos y adaptados a sus características. La implantación de un sistema de control por los resultados debería apoyarse en la adhesión de los responsables a fin de que éstos vean los instrumentos de control como herramientas diseñadas para ellos, es decir, para ayudarlos a administrar mejor sus recursos y tomar acciones correctivas.

2) Si ya se han implantado instrumentos y métodos de control de gestión, sin que exista en la organización una convergencia de objetivos, no es perfeccionándolos como se mejorará la situación, al contrario, entre más se afinan las herramientas, más se complica el sistema de información y más las resienten los responsables como nuevas formas refinadas de verificación.

En este caso se deberá trabajar con los responsables en la elaboración de un marco de principios y valores, en la necesidad de alcanzar una convergencia de objetivos, en la desdramatización del sistema de control por los resultados y en la vinculación entre éste y el control por los comportamientos.

3) Acentuar el carácter cuantitativo del control de gestión no parece siempre adecuado en el caso de las organizaciones públicas, ya que varios fenómenos importantes no se pueden medir convenientemente mediante indicadores cuantificados. Puede llevar a excesos de

refinamiento y a pérdidas de energía, lo cual va en detrimento de la gestión de estas empresas. Por lo tanto, a menudo es inútil imaginar formas de cuantificar ciertos aspectos de la vida de las empresas públicas cuando éstos no pueden ser razonablemente medibles. Aceptemos que ciertos factores no reportan al control por los resultados, sino al control por los comportamientos.

4) Recordemos que no existe una manera universal de implantar un control por los resultados y un control por los comportamientos: cada organización pública debe construir, dependiendo de sus propias características y de las particularidades culturales de su país, un sistema específico en el cual converjan de manera pertinente los dos tipos de control.

Sin ser demasiado ambiciosas al principio, las organizaciones públicas se preocuparán por perfeccionar regularmente el sistema de control de gestión que implantarán; utilizarán para eso los elementos de retroalimentación dados por los diagnósticos que deberán efectuar periódicamente, cada uno o dos años, para asegurarse de que el sistema sigue persiguiendo los objetivos que le han sido fijados.

Referencias bibliográficas

- Anthony, R. N. (1965), *Planning and Control Systems. A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University —Graduate School of Business Administration— Division of Research.
- Ardoin, J.L. (1979), *Le contrôleur de gestion*. Visages de Jordan l'entreprise, París, Flammarion.
- Ardoin, J.L., D. Michel y J. Schmidt (1986), *Le contrôle de gestion*, Publi-Union.
- Argyris, Chris (1953), "Human Problems with Budgets", *Harvard Business Review*, núm. 1.
- Bescos, P., P. Dobler, C. Mendoza y G. Naulleau (1991), *Contrôle de gestion et management*, Francia, Montchrestien.
- Bouquin, H. (1981), "Le contrôle de gestion dans les années 80", *Revue Française de Comptabilité*, núm. 120, diciembre.
- Emmanuel C., D. Otley y K. Merchant (1991), *Accounting for Management Control*, Chapman and Hall.
- Hayes, R.H. y W. Abernathy (1980), "Managing our Way to Economic Decline", *Harvard Business Review*, julio-agosto.
- Herzberg, F. (1966), *Work and the Nature of Man*, Cleveland, World.
- Hofstede, G. (1980), *Management Control of Public and Not-for-Profit Activi-*

- ties, Laxenburgo, Austria, International Institute for Applied Systems Analysis (Working Paper).
- Hofstede, G., *The Game of Budget Control*, Assen, Holanda, Royal van Goreum.
- Katz, D. y R. Kahn (1978), *The Social Psychology of Organizations*, 2a. ed., Nueva York, John Wiley and Sons.
- Lebas, M. (1980), *Toward a Theory of Management Control: Organizational Process, Information Economics and Behavioral Approaches*, Jouy en Josas, Francia, Centre d'Enseignement Supérieur des Affaires (Cuaderno de Investigación del CESA 158).
- Levinson, H. (1973), *The Great Jackass Fallacy*, Cambridge, Harvard University Press.
- Lickert, R. (1967), *The Human Organization: Its Management and Value*, Nueva York, McGraw Hill.
- Lorino, Philippe (1991), *Le contrôle de gestion strategique*, Francia, Dunod.
- McGregor, D. (1960), *The Human Side of Enterprise*, Nueva York, McGraw Hill.
- Mendoza, X. y C. Castells (1993), "El control de grupo en las empresas públicas de Barcelona", *Gestión y Política Pública*, México, CIDE, vol. II, núm. 2, julio-diciembre de 1993.
- Ouchi, W. (1978), "Control in Organizational Hierarchies: Coupled versus Uncoupled", *Studies on Environment and Organizations*, San Francisco, Jossey Bass.
- (1982), *Theory Z*, Addison-Wesley.
- Pages, Max (1980), *L'emprise de l'organisation*, París, PUF.
- Rubin, B.M. (1980), "Information Systems for Public Management, Design and Implementation", *Public Administration Review*.
- Simon, H.A. (1964), "On the Concept of Organizational Goals", *Administrative Science Quarterly*, núm. 9.
- Thompson, J.D. (1967), *Organizations in Action*, Nueva York, McGraw Hill.
- Trahand, J. (1982), "Le contrôle de gestion: quel style adopter?", *Revue Française de Gestion*, septiembre-octubre.