



Universidad de Navarra

SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION
«APRETADOS» Y SISTEMAS DE CONTROL DE
GESTION «SUELTOS»: UN ANALISIS DINAMICO

Josep M^a Rosanas*

DOCUMENTO DE INVESTIGACION N^o 390
Mayo, 1999

* Profesor de Control, IESE

División de Investigación
IESE

Universidad de Navarra
Av. Pearson, 21
08034 Barcelona

Copyright © 1999, IESE
Prohibida la reproducción sin permiso

SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION «APRETADOS» Y SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION «SUELTOS»: UN ANALISIS DINAMICO

Resumen

Los adjetivos «apretado» y «suelto», calificando a los sistemas de control, son palabras de uso común en la literatura profesional, pero casi ausentes de la académica. En este trabajo se intenta mostrar cómo considerar apretado como sinónimo de buen control, y suelto como sinónimo de mal control, es, o bien tautológico, o bien equivocado. Lo apretado o suelto que tenga que ser un sistema de control depende de diversas circunstancias: de la información disponible y, principalmente, de las actitudes y desarrollo de las personas afectadas. Un sistema de control apretado puede conducir a numerosas disfuncionalidades, conocidas en la literatura y en los análisis estáticos convencionales. Se propone un esquema dinámico para analizar esta clase de fenómenos, y se muestra cómo se aplica al problema considerado, mostrando cómo el análisis estático usual puede conducir a conclusiones muy parciales.

SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION «APRETADOS» Y SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION «SUELTOS»: UN ANALISIS DINAMICO

Introducción

Notaba Merchant, en 1980, que la literatura orientada a los profesionales con frecuencia describe los sistemas de control de gestión como «apretados» o «suelos» (1), e incluso se evalúa su evolución (un sistema «se hace más apretado» o «se hace más suelto»); y que, en cambio, en la literatura orientada a los académicos, ésta es una distinción casi inexistente. De hecho, señalaba que en el texto más conocido sobre control de gestión (Anthony y Dearden, 1980) se dedicaban al tema únicamente tres páginas de un total de 700, y que en otros ni siquiera se mencionaba (Merchant, 1980).

La situación no es sustancialmente diferente hoy, casi veinte años más tarde. Ediciones más recientes del mismo libro de texto citado (Anthony y Govindarajan, 1995, o Anthony, Dearden y Govindarajan, 1992) le dedican quizás alguna página más (hasta un total de 5 ó 6), pero ahora el texto ha aumentado a cerca de 1.000, de modo que el interés relativo del tema ha permanecido constante, poco más o menos.

Probablemente, la dificultad más importante sea la de que es un concepto difícil, elusivo, que se escapa cuando uno trata de definirlo o analizarlo mejor, aun cuando la noción intuitiva esté clara para cualquier persona con un mínimo de experiencia práctica.

El propósito de este trabajo es contribuir a aclarar estos conceptos, analizarlos en alguna extensión y sugerir un contexto (el análisis dinámico) en el que pueden contemplarse, y utilizarse, mostrando cómo en este contexto tienen sentido.

La dificultad de definir

Merchant no proporciona ninguna definición formal de lo que él entiende por «apretado» o «suelto», ni en el libro ya citado ni en su libro de texto más reciente (Merchant, 1998). Se limita, en cierto modo, a utilizar la noción de manera intuitiva, tratando a la vez de describir alguna situación concreta en la que puedan aplicarse estos conceptos, contrastando los sistemas de dos empresas en una fusión. Su «a priori» es que el control apretado es «bueno» para la empresa, ya que significa un alto grado de seguridad de que las personas

(1) «Tight» o «loose», en la denominación original inglesa.

dentro de la organización se comportarán de acuerdo con los deseos de la misma; aunque reconoce que no siempre es posible, por no existir información suficiente por parte del controlador en relación a los resultados a obtener, o al proceso de obtención de los mismos.

La idea intuitiva de un sistema de control «apretado» (que, quizá, con una palabra alternativa, podríamos denominar «estricto» o «exigente») es la de un sistema que da poca discrecionalidad al controlado. Es decir, en el que el controlado tiene que cumplir los objetivos trazados, sin excusas, y en el que los objetivos son exigentes. En contraste, un sistema «suelto» (alternativamente, «holgado» o «permisivo»), daría un grado mayor de libertad o de discrecionalidad al controlado, permitiéndole no sólo tomar las decisiones que considere adecuadas para alcanzar sus metas, sino hasta cierto punto tener una cierta laxitud en el cumplimiento de estas metas o en la fijación de las mismas.

Es decir, un sistema apretado es un sistema que exige constantemente el cumplimiento de los objetivos propuestos o superar las consecuciones de los períodos anteriores. Para ello, posiblemente:

- a) Controla muchas variables, alguna de ellas quizá muy de detalle.
- b) Con una frecuencia relativamente grande.
- c) Con un alto nivel de exigencia.

Esta es, por ejemplo, la visión del libro de texto antes citado como punto de referencia (Anthony, Dearden y Govindarajan, 1992, pág. 499):

«Bajo un control apretado, el objetivo de beneficio de una unidad de negocio se considera un compromiso en firme contra el cual su responsable será medido y, en una parte considerable, evaluado. Cada mes, los resultados se comparan con las expectativas y se identifican y discuten desviaciones muy detalladas y se consideran posibles acciones correctivas... Un control suelto está basado en la filosofía de dirección que se resume en contratar personas adecuadas y dejarlas hacer su trabajo...»

La visión de Merchant (1998), en cambio, es distinta. Al principio del capítulo 5 advierte que el control apretado es, en su opinión, «bueno», porque proporciona un alto nivel de certidumbre de que las personas actuarán de acuerdo con los deseos de la organización. En cierto modo, quizás ésta pudiera considerarse una definición implícita del concepto. En su libro anterior (1980, pág. 58), y consistentemente con esta apreciación, señalaba que:

«El beneficio de cualquier sistema de control se deriva del aumento de la probabilidad de que los objetivos de la organización se consigan (o quizás incluso de que se excedan) sobre lo que esperaríamos si no hubiera control. Esto... puede describirse en lo apretado o suelto que sea el sistema.»

Es decir, un control apretado sería entonces el que proporcione un alto nivel de probabilidad de que las personas actuarán de acuerdo con los deseos de la organización. Entonces:

«El control apretado no necesariamente implica detallados presupuestos mensuales y evaluaciones de la gestión frecuentes y cuidadosas, a pesar de que algunas empresas que tienen este tipo de elementos parecen producir un control apretado. Hay otras muchas maneras de obtener control apretado...» (Merchant, 1998, pág. 155).

Como trataremos de argumentar, la probabilidad de que los objetivos de la organización se consigan, no solamente no aumenta con controles detallados, sino que con mucha mayor facilidad puede disminuir. En contraste, el párrafo anterior parece implicar que los controles detallados no solamente constituyen una manera de conseguir buenos resultados, sino que es posiblemente la más importante.

El enfoque de Anthony y Govindarajan, como ya se ha dicho, se compadece seguramente mejor con las intuiciones de la mayor parte de los profesionales que el de Merchant, así como con los propios ejemplos que éste cita. Quizás el más claro de ellos («el sistema de control apretado prototípico», según Merchant, y citado también por Anthony y Govindarajan) sea el del mítico presidente de ITT en los años sesenta y setenta, Harold Geneen. Merchant observa que el sucesor de Geneen, Rand Araskog, «desmanteló una buena parte de la apretada infraestructura de control» (Merchant, 1998, pág. 165). Geneen era conocido por un sistema de planificación, control y presupuestación muy detallado, en el que la alta dirección usaba el télex (hoy sería, sin duda, el correo electrónico) como instrumento de seguimiento constante de decisiones a veces de un nivel relativamente bajo (nivel de existencias, cumplimiento de pedidos, etc.).

Tanto Merchant como Anthony y Govindarajan parecen implícitamente darle la razón a Araskog, aun cuando el historial de resultados de ITT con Geneen es difícil de superar. En concreto, Merchant cita que, según informes de la prensa económica, a Araskog le preocupaba que él mismo pudiera no tener los conocimientos necesarios para llevar a la práctica un control muy apretado en un conglomerado con negocios muy distintos, lo que parece una noción esencialmente correcta. Notemos de paso una cierta inconsistencia en los planteamientos de Merchant: no es coherente considerar que un sistema de control apretado es *bueno* y aceptar a la vez que sea *bueno* desmantelar el apretado sistema de control de Geneen.

Los ejemplos de Geneen y Araskog ponen de manifiesto cómo, en muchas ocasiones, se considera que en realidad, apretar o soltar el sistema de control depende esencialmente de los estilos personales de dirección. Anthony y Govindarajan lo dicen así sobre Harold Geneen:

«Ejercía un control muy apretado sobre ITT, por su estilo personal, y a pesar de que en un conglomerado es difícil que el presidente pueda entender los detalles de cada negocio, y, por tanto, controlarlos por evaluación directa. Araskog, en cambio, tenía un estilo personal no muy orientado hacia los controles apretados» (Anthony y Govindarajan, 1995, pág. 711).

Según esta explicación, lo apretado o suelto de un sistema de control dependería esencialmente del estilo de dirección del ejecutivo. Habría estilos o maneras de hacer (en principio perfectamente arbitrarias) que serían más intervencionistas o lo serían menos. Relacionar los sistemas apretados o sueltos con el estilo de dirección no ayuda mucho, sin embargo, a la finalidad de clarificar los conceptos y su utilización, porque el concepto de estilo tiene en sí mismo un elevado grado de ambigüedad y se resiente del mismo problema que el del control apretado y el control suelto: tiene una presencia relativamente pequeña en la literatura académica.

En un artículo hoy clásico, Tannenbaum y Schmidt (1958) proponían una noción de contingencia en los estilos de dirección. Percibiendo (correctamente, podríamos decir) que en diferentes situaciones se precisan intervenciones de carácter distinto por parte de la dirección, proponen un primer modelo de contingencia en el que ni los sistemas más participativos ni

los más autocráticos son eficaces en todas las situaciones. Las organizaciones, por tanto, se deben adaptar al entorno interno y externo en relación a su estilo de liderazgo.

Los conceptos más actuales de liderazgo son, por supuesto, bastante más complejos que la idea de sistema contingente de Tannenbaum y Schmidt. Pero en ningún caso proponen un único estilo o una única concepción de liderazgo para todas las circunstancias, sino que aceptan la idea básica de éstos, o la llevan más allá, haciendo depender el estilo de dirección de un sistema más complejo, con más variables que las circunstancias del entorno de la empresa (1).

Información necesaria

Evidentemente, un elemento importante para analizar si el control debe ser apretado o suelto es la información necesaria para ejercer el control. Ouchi (1977) argumenta que el conocimiento sobre el proceso de transformación (es decir, la relación entre las acciones y los resultados) puede ser importante al respecto; y establece una matriz de cuatro casillas combinando este conocimiento con la disponibilidad de medidas de resultados. Si el conocimiento del proceso de transformación es alto, se puede controlar el comportamiento (es decir, las acciones) con alguna eficacia en cuanto a la consecución de resultados; pero si no lo es, y tanto si los resultados son fácilmente medibles como si no, es absurdo hacerlo así. Del mismo modo, si los resultados son fácilmente medibles, posiblemente la mejor manera de controlar sea fijarse exclusivamente en los resultados; mientras que si ni los resultados son medibles ni hay un alto conocimiento del proceso de transformación, Ouchi sugiere la utilización de un «ritual» que Merchant ha denominado «control de personal» y «control cultural» (Merchant, 1998, capítulo 4º). De manera obvia, cuanto más medibles sean los resultados, mejor es la información sobre los mismos, por lo que en realidad la cuádruple posibilidad en cuanto a control se limita a lo fiable que sea la información disponible, tanto en cuanto a resultados como en cuanto al conocimiento de la relación entre éstos y las acciones necesarias.

Es interesante a este respecto comparar las situaciones de mucha información con las de poca información en ambas dimensiones. Si la información es muy elevada (es decir, el resultado es muy medible y el conocimiento del proceso es muy alto), la alta dirección estaría en realidad indiferente entre controlar acciones y resultados, ya que sería prácticamente equivalente. Notemos que si el conocimiento del proceso de transformación es alto, entonces, dada una acción, hay muy pocas incertidumbres con respecto al resultado, lo que permite prescindir del clásico enfoque *incentivos adversus/seguro* de la teoría de la agencia.

De hecho, como trataremos de argumentar más adelante, si el conocimiento del proceso de transformación fuera perfecto, y la medida del resultado también, no nos plantearíamos otra cosa que un control absolutamente apretado. Férreo, podríamos decir. Bastaría encontrar entonces qué conjunto de información es un «estadístico suficiente» de los resultados y las acciones, y exigirles a los responsables que se cumplieran los resultados y las acciones correspondientes, bajo penas elevadas.

(1) Véase, por ejemplo, Ivancevich, J. y M. Matteson, «Organizational Behavior in Management», 4ª edición, Richard D. Irwin, 1996.

Por tanto, la necesidad de tener controles sueltos vendrá determinada por la imprecisión en la información, es decir, por las incertidumbres tanto sobre el proceso de transformación como sobre cuál es el resultado real. Parece lógico entonces pensar que, cuanto mayores sean estas incertidumbres, mayor deberá ser el grado de soltura del sistema. De hecho, nos atreveríamos a proponer que el control cultural de Merchant es el paso siguiente, cuando el conocimiento sobre ambas dimensiones es pequeño, pero todavía permite tener una idea de qué tipo de acciones es permisible o no, y de qué tipo de comportamiento tendrá un resultado que sea mínimamente aceptable. Entonces, unas reglas básicas de funcionamiento como creencia compartida por los miembros de la organización pueden ser el elemento de control crucial.

Cuando este conocimiento es mucho más pequeño, van siendo adecuados los controles de personal, entendiendo por ellos simplemente el contenido de la frase de Anthony y Govindarajan que citábamos al principio: contratar a personas adecuadas y dejarlas que hagan su trabajo.

Asimetría de la información

Sin embargo, otro elemento importante en este tipo de análisis es la asimetría de la información entre la alta dirección y los diferentes responsables de la organización. Normalmente, se suele hacer la hipótesis (muy razonable por otra parte) de que el controlado tiene mayor información que el controlador en lo que se refiere a las circunstancias concretas de la toma de decisión, lo que le sitúa mejor para tomarla. Y se asignan al controlador unos derechos de control por razones legales de propiedad o de eficiencia económica del sistema de libre empresa.

También es cierto, sin embargo, que en muchas ocasiones el controlador tiene un mayor grado de formación (que es una forma de información) que el controlado, lo que le sitúa con alguna ventaja para la toma de decisiones en este frente. Esto significa, esencialmente, que el controlador conoce mejor la relación de transformación que el controlado, lo que permite al primero ejercer control de acciones sobre el segundo. Normalmente, este control de acciones consistirá en revisar los planes de acción antes de que se lleven a cabo, para verificar si hay puntos mejorables en la actuación propuesta por el controlado.

Cuando esto último ocurra, es decir, cuando el controlado tenga una formación muy inferior a la del controlador, será en principio razonable pensar en un control apretado (principalmente de acciones, decíamos) que evite que el controlado cometa errores obvios. Por tanto, en la elección entre control apretado y control suelto, el grado de formación relativo de las dos personas afectadas puede jugar un papel importante.

Los efectos disfuncionales de los sistemas de control: el análisis estático

Si hay algún argumento contra los controles estrictos, quizás éste sea que los controles en general han tenido muchas veces efectos disfuncionales; y peor será si son estrictos. Es ésta una verdad probablemente tan antigua como la humanidad, que, de hecho, se resume en el viejo dicho español de «Hecha la ley, hecha la trampa». De una manera más académica, se ha puesto de manifiesto repetidamente por personas de diferente procedencia o

especialidad. Así, en un artículo clásico de Peter Drucker sobre control y controles en la dirección de empresas (Drucker, 1964), éste ponía de manifiesto cómo en ocasiones los «controles» (que en la nomenclatura de este autor consisten esencialmente en medir y preparar la información) no son el plural de «control» (que significa esencialmente comprobar que se va en la dirección que se desea ir), sino un instrumento que puede no conducir al fin en absoluto.

Algunos ejemplos también clásicos son los citados por Horngren en relación a la antigua Unión Soviética, que, como dice este autor, fue fértil en ilustraciones de este tipo. Cuando a los taxistas de Moscú se les puso un incentivo basado en los kilómetros realizados, para evitar que estuvieran demasiado tiempo parados sin ninguna actividad, el resultado fueron unos suburbios llenos de taxis vacíos dando vueltas absurdamente para aumentar los kilómetros recorridos. Igualmente, en respuesta a unos incentivos relacionados con las toneladas producidas por las fábricas, las lámparas arrancaban techos y los sillones eran inmanejables (Horngren, 1972, pág. 156).

Baker, Gibbons y Murphy (1994) ofrecen algunos ejemplos adicionales de la economía americana, con el objetivo de modelar este tipo de situaciones. Los mecánicos del servicio de reparación de automóviles de Sears trabajaban a comisión, hasta que la empresa tuvo querellas legales de clientes que denunciaban que los mecánicos les habían engañado haciéndoles creer que necesitaban unas reparaciones que realmente no precisaban. Sears cambió su sistema para no exponerse a sanciones que le hubieran podido llevar a tener que cerrar sus estaciones de servicio. H.J. Heinz pagaba a sus directivos incentivos basados en el aumento de los beneficios del año anterior, y vio cómo estos directivos manipulaban el momento de la entrega y pagaban por anticipado algunos gastos para mantener el ritmo de crecimiento que les permitiera cobrar los incentivos, lo que tenía un coste considerable para la empresa. Dun & Bradstreet pagaba comisiones a sus vendedores sólo si el cliente adquiría una suscripción a sus servicios de informes crediticios superior a la del año anterior; y tuvo también querellas por clientes que se consideraban engañados por haber recibido de los vendedores informaciones falsas con respecto a la utilidad de dichos informes.

Lawler y Rhode (1976) señalaban hace algunos años que los sistemas de control pueden producir un comportamiento «burocrático», es decir, pueden llevar a las personas a olvidar cuáles son los objetivos de la organización, o cuáles son las variables deseadas por la dirección, para tener presentes únicamente las variables sobre las que hay un control, y cumplir con ellas. Se produce comportamiento burocrático cuando, por ejemplo, el gerente de un hotel renuncia a aceptar un cliente institucional importante, que le podría proporcionar sustanciosos beneficios adicionales, porque estando cerca de su límite de capacidad, el aceptar dicho cliente adicional supondría tener que tomarse diferentes tipos de molestias para separarse de los procedimientos habituales (contratar servicios adicionales o incluso alquilar inmovilizados adicionales caros).

El comportamiento burocrático puede considerarse una variedad relativamente benigna de los ejemplos de disfuncionalidades presentados anteriormente. Esencialmente, consiste en no mejorar, en no tomar iniciativas cuando los objetivos están cumplidos, en no hacer nada que vaya a favor de variables no incluidas en el sistema de control formal, pero tampoco hacer nada en contra de ellas ni de los objetivos reales de la organización. La empresa que sufre el comportamiento burocrático incurre en un coste de oportunidad, en el sentido de que podría tener unos resultados mejores de los que tiene, pero no tiene un coste real en términos de deterioro de otras variables.

En cambio, en la variedad maligna, otras variables no incluidas en el sistema de control, pero cuya relación con los objetivos es relativamente clara, sufre las consecuencias de que los controlados se fijen de manera exclusiva en las variables que sí lo están. Normalmente, se trata de variables difíciles de cuantificar, incluso poco visibles, que pueden modificarse sin daño aparente, pero que en realidad minan la situación real de la empresa. Estas variables implícitas significan con frecuencia el desarrollo de la organización a medio y largo plazo, y tienen que ver con el desarrollo de la competencia distintiva de la misma, de la unidad entre sus componentes, de la identificación de los mismos con la organización, etc.

Los ejemplos brevemente descritos con anterioridad son buenas muestras de ello. Los taxis de Moscú aumentaban los kilómetros sacrificando combustible, sin ninguna compensación en el servicio que mejorase los objetivos de la organización; las fábricas de muebles y lámparas aumentaban el coste para producir bienes invendibles (o vendibles sólo por falta de alternativas). Tanto en el caso Sears como en el de Dun & Bradstreet, el volumen de negocio o el aumento del mismo es a cambio de insatisfacción de los consumidores, que es una variable que obviamente condiciona el éxito futuro; en el caso Heinz, el aumento de beneficios es a costa de los costes financieros y del deterioro de las relaciones con proveedores y clientes por anticipar o retrasar ventas y costes. En algún sentido, el problema reducido a sus mínimas dimensiones se ve en el ejemplo clásico de la disminución de la calidad producida cuando se paga por la cantidad, como ha ocurrido muchas veces con las primas de producción; y cualquier clase de comisiones (como las de los casos anteriores) puede tener un efecto similar. Se hace más, pero peor. O se hace bien, pero con procedimientos más caros. O se sacrifica la formación del personal, o el mantenimiento, o... un largo etcétera.

El máximo exponente de estos efectos indeseables de los sistemas de control son probablemente las llamadas huelgas «de celo», como las que han ocurrido algunas veces en los aeropuertos o en las aduanas. Son, sin duda alguna, el más perverso ejemplo de lo que Hofstede (1981) ha llamado el «estado de pseudocontrol», que tiene lugar cuando todos los indicadores dan resultados positivos pero el sistema no funciona. En una huelga de celo se respetan escrupulosamente todos los procedimientos preestablecidos (que son una forma de control de acciones o de comportamiento), pero de tal manera que el objetivo que tienen las acciones o los comportamientos previstos no consigan llegar a lo que la organización se propone. En ocasiones, esto se hace tan «bien» que deja perplejo al observador externo, quien llega a dudar sobre si lo que ocurre es que hay una huelga de celo a medio gas o que los procedimientos no funcionan, como la reciente experiencia en los aeropuertos españoles confirma.

Sin llegar a estos extremos, se dan con frecuencia situaciones en las empresas en las que la adaptación a las normas formales del sistema de control lleva a que lo que se hace, se haga únicamente para satisfacer los requisitos formales del sistema de control, en detrimento de los objetivos reales de la organización.

Deformación de la información

Una consecuencia disfuncional de los sistemas de control de carácter distinto es la deformación de la información, que en los últimos años ha producido algunos escándalos notables en el mundo de los negocios. Concretamente, en Estados Unidos, el presidente de la Securities and Exchange Commission, Arthur Levitt, se refería recientemente en una alocución pública a determinadas prácticas contables como francamente desorientadoras para

el lector de estados financieros. Señalaba diversas prácticas, relativamente comunes, como contrarias al espíritu de divulgación de la información que debería presidir la contabilidad. La creación de reservas ocultas, que aflorarían en momentos oportunos, la desvalorización de activos en reestructuraciones, deformando tanto los beneficios de años sucesivos como la base de la inversión sobre la que normalmente se calcula la rentabilidad, etc. Pero una parte de su diagnóstico es particularmente interesante para nuestros efectos: en el origen de muchas de ellas se encuentra la presión para «make the numbers», conseguir los resultados. Es decir, y en la acepción más corriente, el control apretado, que, según Levitt, sería una causa de estas prácticas que le preocupan.

La deformación de la información tiene también dos variedades, una que puede ser benigna y otra que no lo es. La primera es la aplicación *creativa* de los principios contables, para tratar de obtener unos resultados que sean aparentemente mejores o peores, mediante cambios de métodos contables, o con prácticas contables aceptables pero cuestionables, sin ningún cambio en la realidad subyacente. Así, se puede pasar de un método relativamente más «pesimista» a otro relativamente más «optimista» (por ejemplo, activando cierto tipo de gastos, amortizando más lentamente, practicando menores provisiones, etc.) cuando parece que el resultado es inferior a lo deseado; y hacer lo contrario cuando es superior y se teme que pueda volver a ser inferior en el futuro, creando por tanto una reserva oculta (lo que en inglés se han denominado «cookie jars»). Este tipo de cambios, a veces con métodos no tan aceptables, han tenido lugar en diversos casos en los clubes de fútbol españoles en los últimos tiempos.

La variedad no benigna de deformación de la información se da, evidentemente, cuando ésta refleja falsedades, es decir, cuando se hacen figurar en ella como hechos algo que no se corresponde con la realidad. Ventas simuladas a unas subsidiarias fantasma, activos ficticios, pasivos no reconocidos, son algunos de los métodos empleados para mejorar los resultados aparentes de las empresas.

Lawler y Rhode (1976), en una clasificación ligeramente distinta a la nuestra, añadían a estas disfuncionalidades la resistencia. Resistencia de las personas a los sistemas de control porque los perciben como una amenaza a la satisfacción de los empleados, y que principalmente afectaría a las necesidades de autoestima, sociales y de seguridad.

Las disfuncionalidades hasta ahora vistas, así como el tipo de análisis que hemos realizado de cada una, tienen una característica común: son esencialmente estáticos. Es decir, tienen en cuenta lo que conviene a una persona durante un determinado período de tiempo, y no consideran el posible aprendizaje de estas personas en ninguna de sus dimensiones (aprendizaje en bien o en mal, apresurémonos a añadir). Si, por ejemplo, nos preguntamos cuál puede ser la reacción de una persona a ser controlada mediante una variable determinada o mediante un conjunto de variables, podemos tratar de contestarnos en términos de lo que presumimos que podría hacer una persona racional que tratara de no ir en contra de sus intereses. En concreto, si a una persona se le exige un determinado tipo de resultados, como por ejemplo un determinado aumento de las ventas a su cargo, y, de conseguirlos, se derivan para ella beneficios de algún tipo (sea en remuneración monetaria, o en promoción, prestigio o alguna otra variable no monetaria), es lógico pensar que tratará de hacer lo posible para conseguirlo. En un análisis estático, esto no depende de lo que haya ocurrido en anteriores períodos de tiempo. Depende únicamente de cuáles sean los premios y castigos, y qué presumamos que una persona «normal» vaya a hacer al respecto.

Un análisis dinámico, en cambio, tendría en cuenta además la historia de las interacciones con las que se ha encontrado cada uno de los dos agentes implicados

(controlador y controlado), y cómo esta historia ha cambiado las actitudes de los dos agentes económicos. Qué ha ocurrido con anterioridad cada vez que ha tomado alguna acción en situaciones parecidas, sea dentro de la misma organización, sea en otras organizaciones a las que haya pertenecido con anterioridad y, en última instancia, qué ha ocurrido cuando ha tenido interacciones con la persona concreta con la que se enfrenta una vez más, determinará en parte lo que se haga en la próxima interacción. Trataremos de iniciar este tipo de análisis un poco más adelante en este trabajo.

Las razones de las disfuncionalidades de los sistemas de control

Volviendo por el momento a los análisis estáticos, quisiéramos analizar aquí brevemente las razones por las que ocurren las disfuncionalidades expuestas. Son esencialmente de dos tipos: en primer lugar, las limitaciones en la especificación de los objetivos a conseguir; y en segundo lugar, las imperfecciones de la medida. Examinemos con cierto detalle cada una de ellas.

Los objetivos de una organización, en términos abstractos, tienen que ver con el servicio que presta a la sociedad; es decir, la medida en la que satisface las necesidades reales de los diferentes agentes sociales (productores, por una parte, y consumidores, por otra). A veces se define este servicio (obviamente, para una empresa mercantil) como el valor añadido que produce; pero esto es ya un reduccionismo del objetivo inicial. Si para proporcionar valor añadido la empresa produce daños de cualquier tipo a las personas que participan en el proceso productivo (deterioro físico, por ejemplo), o a la sociedad en su conjunto (medioambiental, por ejemplo), la empresa no puede ignorar estos posibles daños en el planteamiento de sus objetivos.

El hecho de que los objetivos de una organización no puedan consistir en otra cosa que satisfacer necesidades humanas (de los accionistas, del personal, de los clientes), hace que su definición real sea muy compleja. En parte porque, con la presencia al menos de los tres grupos de personas distintas que acabamos de citar, no resulta trivial ver quién entre estos tres grupos (o quién dentro de ellos) debe tener qué prioridad en la determinación de dichos objetivos. Ya en 1964, Herbert Simon argumentaba con gran precisión que la única manera coherente de definir los objetivos de una organización es, en general, como un compromiso entre los diferentes agentes económicos afectados.

Además, los objetivos de una organización se ven afectados por la racionalidad limitada inherente a los seres humanos. Concretamente, y para nuestros propósitos, los seres humanos son capaces de generar alternativas de acción sólo de manera muy imperfecta; son capaces de anticipar las consecuencias de cada una de ellas de manera muy parcial, y no son capaces de anticipar de manera perfecta la utilidad que les va a reportar la consecución de los objetivos que se proponen.

Todos estos factores hacen que la explicitación de unos objetivos como fines de una organización sea un proceso muy imperfecto. Tanto más cuanto más se concreten estos objetivos. A un nivel muy abstracto, un objetivo como el de satisfacer las necesidades de clientes, personal y accionistas, puede resultar casi cierto; pero en cuanto tratamos de concretar estos principios de manera operativa, algo se pierde en el camino. Si, además, se establecen unos procedimientos de medida para algunos de ellos, en este nuevo camino todavía se pierde algo más.

En otras palabras, los objetivos válidos de una organización son aquellos que satisfacen de manera conveniente las necesidades reales de los seres humanos, pero cuando empezamos a explicitar cómo y de qué manera, proponemos únicamente un subconjunto de los objetivos reales. Y cuando, en el terreno de las ciencias humanas, adoptamos un instrumento de medida, debemos ser conscientes de que la medida resultante es, por lo general, muy imperfecta. A pesar de lo cual, merece la pena el esfuerzo de medir, pero siendo conscientes de lo que se ha perdido en el camino.

En el mundo físico, estos problemas se obvian de manera evidente. Cuando uno quiere construir un sistema de control (en ejemplo archiconocido, un termostato para regular la temperatura), el termómetro necesario para ello puede tener la precisión que se desee; y si de lo que se trata es de conseguir una determinada temperatura, las acciones a tomar para conseguirlo no ofrecen grandes dudas. Hay, por tanto, una identificación total entre objetivo, objetivo explícito y medida.

Es por ello que, en el mundo de la ingeniería, los sistemas de control son puramente mecánicos y funcionan con la precisión que se desee. Si en un sistema social como una organización se dieran estas circunstancias (es decir, se conociera perfectamente cuál es la variable a regular, se pudiera medir con la precisión deseada y se supiera cuáles son los remedios), el único sistema de control sensato sería el mecánico, lo que por definición lo haría apretado en grado extremo. La única duda que podríamos tener sería la de la periodicidad de la medida, pero si ésta fuera perfecta, probablemente la frecuencia con la que quisiéramos tomarla sería muy alta (salvando, evidentemente, consideraciones de coste/beneficio). La necesidad de soltura procede entonces de estas limitaciones de los sistemas de control.

El análisis dinámico

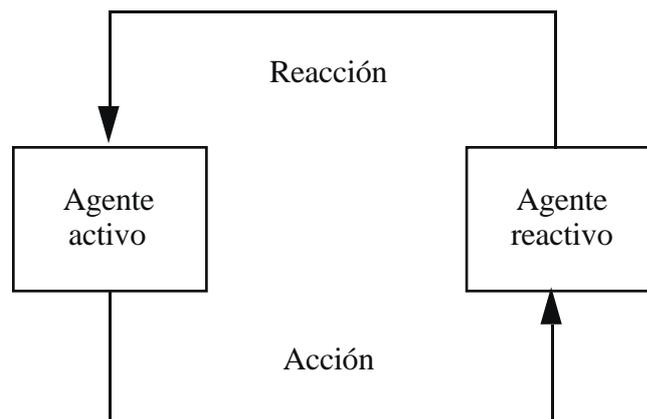
Resulta interesante, sin embargo, darse cuenta de cómo, previamente a los análisis estáticos anteriores, Merton había realizado ya un análisis dinámico, es decir, teniendo en cuenta las modificaciones de actitudes que el sistema de control puede inducir tanto en las personas controladas como en las que controla. Así, mostró cómo el deseo de control por parte de la dirección puede traducirse en descripciones detalladas de las tareas, manuales de operaciones, presupuestos, etc., lo que puede provocar un comportamiento rígido por parte de los controlados; lo que a su vez puede disminuir la eficacia; lo que lleva a la dirección a desear más controles. De ahí a más rigidez, controles más estrictos y menor eficacia, no hay más que un paso (Merton, 1940). Se produce entonces un círculo vicioso de aprendizaje organizacional disfuncional del que a la organización le puede ser muy difícil salir. Este análisis dinámico es un buen antecedente de lo que trataremos de hacer más adelante.

Selznick efectuó un análisis en cierto sentido complementario. Abogando por la delegación como herramienta de control en situaciones complejas, observaba cómo se puede producir el círculo vicioso opuesto. Es decir, se empieza introduciendo la delegación como herramienta de control, pero la delegación provoca que los directivos actúen más en favor de sí mismos y de sus unidades que de la empresa en su conjunto, lo que puede provocar, si la alta dirección cree realmente en la delegación, que ésta aumente y el problema empeore cada vez más. Selznick advertía que se precisaban otros medios de integración (que él denominaba institucionalización), pero ponía de manifiesto, como decimos, un círculo vicioso posible.

Los análisis dinámicos de Merton y Selznick, sin embargo, tienen un horizonte algo limitado, ya que únicamente consideran un tipo concreto de interacción entre dos personas, que en cierto modo van en la dirección incorrecta. Un análisis dinámico de las interacciones entre dos personas incluye los cambios en sus preferencias y en las actitudes que se van produciendo como fruto de las interacciones, es decir, del aprendizaje evaluativo de ambos agentes. Cada uno de ellos aprende en cada interacción no sólo sobre las relaciones de transformación o los estados de la naturaleza, sino sobre el modelo de decisión del otro.

El esquema de Pérez López es quizá la mejor explicación de este tipo de fenómenos. Pérez López plantea el problema de la interacción de dos personas, el «agente activo» y el «agente reactivo». En nuestro caso, el agente activo podría ser la alta dirección, y el agente reactivo, un directivo a un nivel inmediatamente inferior. El agente activo pretende obtener algún resultado concreto (mejorar la cuenta de resultados, mejorar la posición competitiva, etc.), para lo cual toma una cierta acción sobre el agente reactivo (quizá «dar una orden» u «ofrecerle un determinado esquema de remuneración»). El agente reactivo, respondiendo a esta acción, toma la suya (la reacción) a su vez y consigue un determinado resultado para el agente activo y para sí mismo.

Figura 1



Esta interacción se representa en la Figura 1. La «reacción» es el resultado esperado por el «agente activo» (AA), mientras que la «acción» es la orden, o el sistema de remuneración, o cualquier otro medio por el cual AA trate de obtener de AR los resultados deseados. Entonces, a cada interacción (en un contexto de contabilidad de gestión podemos suponer, por ejemplo, que se trata de cada período presupuestario), además del resultado concreto deseado en términos de ventas, beneficios o lo que sea, se producen otros dos tipos de resultados:

- 1) Cambios en el modelo de decisión del AA.
- 2) Cambios en el modelo de decisión del AR.

Los cambios en el modelo de decisión del AA significarán a la vez una probabilidad actualizada de que, con ciertas acciones y con ciertas reacciones, se obtengan los resultados deseados. En concreto, el AA aprenderá cuál ha sido la reacción del AR a la acción, y cuál ha sido el resultado. El AR aprenderá cuál ha sido la acción de AA, lo que modificará las actitudes de ambos en el futuro.

Tratemos a continuación de aplicar el esquema de Pérez López al contexto de la contabilidad de gestión a través de dos ejemplos paradigmáticos. Supongamos, por ejemplo, que nos referimos a un período presupuestario concreto, y que entendemos por acción (compleja) el conjunto de órdenes, esquemas de remuneración, etc. que AA ha transmitido a AR durante el período, y por reacción el conjunto de acciones que AR ha tomado en respuesta. Los resultados serán posiblemente los costes, los ingresos o los beneficios conseguidos durante el período, probablemente entre otras variables. Pero, tal como queda dicho, las actitudes de AA y AR habrán cambiado después de la interacción. Supongamos, por ejemplo, que AA piensa que AR ha tenido una actuación relativamente mediocre y que se podrían haber conseguido unos resultados explícitos mejores (mayor beneficio o menores costes). No nos sorprenderá que AA trate de *apretar* el sistema de control para evitar que se vuelva a repetir algo así en el futuro. Por ejemplo, puede querer presupuestos más detallados, objetivos presupuestarios más ambiciosos o una ejecución más acorde con los presupuestos, que ya de por sí eran conservadores, pero no se han alcanzado.

Por su parte, AR puede creer que su trabajo ha sido el que cabía esperar dadas las circunstancias, dada su remuneración y dadas las restricciones con las que ha operado en el contexto del sistema de control, que le parecen muchas y excesivamente apretadas. Puede pensar también que debe tomar sus precauciones para evitar que esto vaya a peor en períodos futuros. Tratará entonces de cumplir con todos los objetivos explícitos y sus medidas que se propongan para el futuro, aunque sea a expensas de otras variables no cuantificables y no incluidas de manera explícita en el sistema de control. O, incluso, como ya hemos visto, deformando la información, manejando los principios contables de manera creativa o falseando simplemente los datos. Probablemente esto pueda dar lugar a una segunda interacción peor que la primera, en la que AA crea que tiene que apretar más y más, y AR haga lo que pueda para cumplir con lo explícito al pie de la letra, llevando a la práctica todas las triquiñuelas necesarias.

De hecho, lo que acabamos de hacer es una casi duplicación del ciclo de aprendizaje disfuncional que proponía Merton y que hemos resumido antes. Pero el esquema de análisis es suficientemente potente como para acomodar episodios más optimistas que el círculo vicioso en cuestión. Supongamos, pues, lo que en cierto modo podríamos considerar lo opuesto. Es decir, AA queda contento con lo que ocurre, piensa que AR ha hecho lo que cabía esperar y más, y que para períodos futuros puede «soltar» el sistema. Y AR cree que el comportamiento de AA para con él ha sido el que debía ser, le ha ayudado con criterio en sus tareas cuando ha merecido la pena, le ha remunerado convenientemente y ha valorado aspectos distintos de los resultados a corto plazo medidos por el sistema de control. Podemos encontrarnos entonces en presencia de un ciclo de aprendizaje positivo, en el que AA está dispuesto a soltar más el sistema y AR está dispuesto a actuar de modo que las cosas mejoren más allá de las medidas concretas del sistema de control, concediendo importancia al desarrollo a largo plazo y a los aspectos menos cuantificables de la vida de la organización. Entonces, y de acuerdo con la teoría de Pérez López, se desarrollaría la *confianza mutua* entre los dos agentes, que llevaría la organización a situaciones en las que cada vez se resuelven mejor los problemas de la empresa.

El fin de este ciclo de aprendizaje positivo no puede ser, sin embargo, la desaparición del sistema de control formal. Es decir, el que se vaya soltando más y más hasta desaparecer totalmente; porque son imprescindibles unos elementos mínimos del sistema formal. La confianza entre los dos agentes económicos debe basarse, en parte, en los logros medidos por el sistema formal de control, que dan objetividad a las medidas y proporcionan una base sólida para asegurar la supervivencia de la organización en aspectos concretos como los medidos por dicho sistema.

En este contexto, una cuestión fundamental es que, contrariamente a lo que se suele suponer, las personas concretas importan. Es decir, no importan únicamente los sistemas de dirección en general ni los sistemas de control en particular, sino cómo se usan estos sistemas de dirección o control por una persona concreta en una organización concreta. Los subordinados aprenderán de cómo usen los jefes el sistema de control y de qué razones den para hacerlo de esta manera. Y los jefes aprenderán de lo que hagan los subordinados.

El análisis dinámico anterior pone de manifiesto cómo las limitaciones de los sistemas de control se presentan al tener en cuenta únicamente los resultados explícitos de las acciones de los agentes económicos y, por el contrario, no tener en cuenta los cambios introducidos en los propios agentes, en sus conocimientos, actitudes y preferencias.

Las consecuencias de este tipo de análisis son reveladoras. Vistos los dos anteriores clisés de círculo vicioso o virtuoso, es fácil darse cuenta de que ni el control apretado es mejor que el control suelto ni, en general, lo contrario sea verdad. Hay condiciones objetivas (la información disponible, por ejemplo) que condicionan el grado en que, en una situación concreta, el sistema debe ser apretado o suelto. En aquellas situaciones en las que hay un alto conocimiento del proceso de transformación, por ejemplo en tareas muy rutinarias, puede ser válido un sistema de control más apretado para así asegurar una adecuada eficiencia en su puesta en práctica. En cambio, en situaciones altamente no estructuradas, un sistema de control apretado puede ser el inicio de un ciclo de aprendizaje disfuncional como el de Merton. Por tanto, no es necesariamente bueno que un sistema de control sea apretado ni suelto. Normalmente, habrá que encontrar un equilibrio, cuya situación exacta dependerá de las circunstancias.

Es interesante ver cómo este análisis dinámico acomoda la situación que planteábamos anteriormente de un AR con un nivel de formación sustancialmente más bajo que el AA. Si lo único que podemos hacer en un análisis estático es decir que el control, en este caso, deberá ser más apretado, el análisis dinámico permite afirmar, a la vez, que se deberá ir soltando de manera progresiva si no se quiere que degenera en un ciclo de tipo Merton.

También permite acomodar otro tipo de situaciones, como por ejemplo situaciones críticas de la empresa, en las que la supervivencia exige un control muy cuidadoso de, pongamos por caso, la tesorería; y que, de no efectuarse, la empresa corre un serio riesgo de desaparecer. En ese caso, tanto el AA como el AR estarán interesados en que se realice el control detallado, entre otras razones para estar ambos convencidos de que se están adoptando las acciones convenientes a cada momento; y, al igual que en la situación anterior de formación del AR, el sistema de control se tendrá que ir soltando a medida que la situación crítica se vaya resolviendo.

Razones de espacio nos impiden profundizar aquí en la utilización de este tipo de análisis dinámico, pero pensamos que proporciona un contexto en el que simultáneamente se pueden analizar con comodidad y rigor los problemas fundamentales del control de gestión, pero principalmente aquellos relacionados con la evaluación de responsabilidades.

Recapitulación y conclusiones

Decíamos al inicio de este trabajo que uno de nuestros objetivos era tratar de aclarar el significado de las palabras «apretado» y «suelto» aplicadas a control de gestión. Desde este

punto de vista, hemos intentado mostrar cómo, considerar apretado como sinónimo de buen control y suelto como sinónimo de mal control, es tautológico o equivocado. Si la definición que tomamos opta porque «apretado» corresponde a «buen control», es obviamente tautológico; si, en cambio, tomamos la más intuitiva y aceptada como es la de controles estrictos, frecuentes y detallados, control apretado no es, en general, sinónimo de buen control. Más bien, siempre que se dé un mínimo de complejidad en la tarea o en la información necesaria para realizarla, tenderá a ser sinónimo de mal control. El esquema dinámico de análisis que hemos propuesto muestra con claridad cómo la virtud estará normalmente (como en la ética aristotélica) en el medio, ya que si bien es verdad que el control apretado puede conducir a disfuncionalidades, en situaciones muy estructuradas en las que haya un grado elevado de información puede ser imprudente tener un control suelto. Además, permite predecir, a la vez que interpretar, cuál puede ser la evolución futura de estas variables, y permite ver cómo el análisis estático puede conducir a conclusiones muy parciales. En este sentido, hemos contemplado dos casos particularmente interesantes: el de la persona controlada que tiene un nivel de formación inferior al del controlador, y el de la empresa que se encuentra en una situación crítica. Hemos visto cómo el análisis dinámico nos propone en ambos casos empezar por un control relativamente apretado, para ir haciéndolo cada vez más suelto.

Las aplicaciones del esquema de análisis dinámico que hemos presentado y utilizado, obviamente, no terminan aquí. Puede utilizarse también en el análisis de muchos de los problemas actuales de la contabilidad de gestión. Su aplicación en esta área es precisamente lo que hemos tratado de iniciar aquí. Esperamos en un futuro próximo poder continuar desarrollándolo en alguno de estos problemas. □

Referencias

- Anthony, Robert N. y John Dearden (1980), «Management Control Systems», 4ª edición, Richard D. Irwin.
- Anthony, Robert N., John Dearden y Vijay Govindarajan (1992), «Management Control Systems», Richard D. Irwin, 7ª edición.
- Anthony, Robert N. y Vijay Govindarajan (1995), «Management Control Systems», Richard D. Irwin, 8ª edición.
- Drucker, Peter (1964), «Control, Controls and Management», en Bonini, Jaedicke y Wagner, «Management Controls: New Directions in Basic Research», McGraw-Hill.
- Hofstede, Gert (1981), «Management control of public and not-for-profit activities», *Accounting Organizations and Society*, vol. 6, nº 3, págs. 193-221.
- Horngren, Charles T. (1972), «Cost Accounting: a Managerial Emphasis», 3ª edición, Prentice-Hall.
- Kerr, Steven (1975), «On the Folly of Rewarding A while Hoping for B», *Academy of Management Journal*, vol. 18, págs. 769-783.

- Lawler, E.E. III y J.G. Rhode (1976), «Information and Control in Organizations», Goodyear.
- Merchant, Kenneth (1985), «Control in Business Organizations», Pitman.
- Merchant, Kenneth (1998), «Modern Management Control Systems», Prentice-Hall.
- Merton, R.K. (1958), «Bureaucratic Structure and Personality», 1940, resumido y analizado en March, James y Herbert Simon, «Organizations», John Wiley & Sons.
- Ouchi, William G. (1977), «The relationship between Organizational Structure and Organizational Control», *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, marzo, págs. 95-113.
- Pérez López, J.A. (1993), «Fundamentos de la dirección de empresas», Rialp.
- Selznick, Philip (1958), «The TVA and the Grass Roots», 1949, resumido y analizado en March, James y Herbert Simon, «Organizations», John Wiley & Sons.
- Simon, Herbert (1964), «On the concept of organizational goal», *Administrative Science Quarterly*, vol. 9, págs. 1-22.
- Tannenbaum, R. y W.H. Schmidt (1958), «How to choose a leadership pattern», *Harvard Business Review*, marzo-abril.