

Artículo

# Congruencia de valores y sistemas de control de gestión



Antonio Farías Landabur

Departamento de Control de Gestión y  
Sistemas de Información  
Facultad de Economía y Negocios  
Universidad de Chile  
anfari@fen.uchile.cl

## 1. RESUMEN

La literatura en control de gestión sugiere que la aplicación de un tipo de control específico puede generar efectos positivos (negativos) en la gestión de una unidad organizacional específica, en la medida que los valores que subyacen al tipo de control aplicado sean congruentes (no congruentes) con los valores a los que los integrantes de dicha unidad adhieren. A partir de la revisión de la literatura en control de gestión y cultura organizacional, el presente estudio desarrolla un conjunto de proposiciones que sugieren la existencia de una relación óptima entre la intensidad con que se aplica un tipo de control específico y el tipo de cultura que posee la unidad organizacional, cuyos integrantes se desea controlar. Más específicamente, el estudio propone que para aquellas unidades donde prevalece la cultura racional el líder de la organización debería aplicar con mayor intensidad el control por resultados. En aquellos casos en el que en la unidad prevalece una cultura jerárquica, el líder debería aplicar con mayor intensidad el control sobre el comportamiento. Finalmente, cuando la unidad adhiere a los valores asociados con la cultura orientada al desarrollo, el líder debería aplicar con mayor intensidad el control cultural.

**A partir de la revisión de la literatura en control de gestión y cultura organizacional, el presente estudio desarrolla un conjunto de proposiciones que sugieren la existencia de una relación óptima entre la intensidad con que se aplica un tipo de control específico y el tipo de cultura que posee la unidad organizacional, cuyos integrantes se desea controlar**

## **La congruencia de valores aumenta la confianza entre la organización y sus miembros (Farías, 2009), fortalece la motivación intrínseca (Ren, 2010), mejora la satisfacción con el trabajo, aumenta la identificación con la organización y potencia el deseo de permanecer en la organización (Edwards & Cable, 2009).**

Los resultados de la investigación tienen una implicancia práctica importante. Para que la implementación de un sistema de control de gestión no genere rechazo (con las consecuencias negativas que esto significa), el líder de la organización debiera utilizar con mayor intensidad el tipo de control que sea más congruente con los valores de la unidad objeto de control.

El autor es Doctor en Dirección de Empresas del IESE (Universidad de Navarra), Ingeniero en Información y Control de Gestión de la Universidad de Chile, profesor asociado docente y académico jornada completa de la Universidad de Chile.

### **2. INTRODUCCIÓN**

La congruencia de valores aumenta la confianza entre la organización y sus miembros (Farías, 2009), fortalece la motivación intrínseca (Ren, 2010), mejora la satisfacción con el trabajo, aumenta la identificación con la organización y potencia el deseo de permanecer en la organización (Edwards & Cable, 2009).

En la gestión de organizaciones, la congruencia de valores se ve puesta a prueba en un sinnúmero de situaciones. Los sistemas de recompensas, las políticas de selección y desvinculación, los sistemas de información y comunicación, las relaciones de autoridad, son todos elementos cuyo diseño y aplicación deben ser coherentes con los valores de los miembros de la organización o, de lo contrario, su implementación generará desconfianza, desmotivación y, en último término, un peor desempeño.

En este contexto, una de las tareas más importantes que deben llevar a cabo los líderes de una organización es la implementación de planes y estrategias (Anthony & Govindarajan, 2007). Normalmente, quien dirige la organización delega dicha implementación en los integrantes de su equipo directivo (gerentes de área). Al delegar la gestión, el líder se enfrenta al problema de control de gestión: las personas en quienes delega la implementación de planes y estrategias trabajan para satisfacer sus propias necesidades. En

otras palabras, persiguen sus propios objetivos. En este escenario, el líder debe diseñar y aplicar sistemas de control de gestión que faciliten el alineamiento de los directivos, en torno al logro de los objetivos organizacionales.

La literatura en control de gestión sugiere que el diseño y la aplicación de un sistema de control puede generar efectos positivos (negativos) en las actitudes y conductas de los miembros de una organización, en la medida que éste sea congruente (no congruente) con los valores de la unidad organizacional, donde el sistema de control será implementado. Por ejemplo, si se implementa un sistema de control que enfatiza sólo el logro de metas en una cultura que valora la creatividad y la innovación, éste será rechazado de manera categórica por sus integrantes, debido a que el sistema no es congruente con los valores de dicha cultura. La creatividad no siempre se refleja en resultados inmediatos.

El presente estudio tiene como objetivo investigar, desde una perspectiva teórica, la relación entre los tipos de control, a través de los cuales se aplica un sistema de control de gestión, y su congruencia con los valores de la cultura, cuyos integrantes se desea controlar. A partir de una revisión de la literatura, el estudio desarrolla un conjunto de proposiciones que dan cuenta de la conveniencia de aplicar el tipo de control adecuado para la cultura apropiada. Los resultados de la investigación tienen implicancias prácticas para implementar un buen diseño y aplicación de los sistemas de control en las organizaciones. En concreto, si un líder desea controlar a los integrantes de una cultura determinada, debe elegir aquel tipo de control que sea congruente con los valores a los que éstos adhieren.

El resto del artículo se encuentra organizado de la siguiente manera: la sección 2 describe las principales funciones y dimensiones de la cultura organizacional; la sección siguiente identifica y describe los distintos tipos de culturas; la sección 4 describe los sistemas de control de gestión y los distintos tipos de control, a través de los cuales éstos se aplican; en la sección 5, se desarrolla

un conjunto de proposiciones que relacionan la aplicación de los distintos tipos de control con cada tipo de cultura. Finalmente, la última sección entrega las principales conclusiones del estudio.

### 3. CULTURA ORGANIZACIONAL

De acuerdo con la literatura, la cultura tiene como objetivo generar un conjunto de significados compartidos entre los miembros de un grupo, comunidad u organización (Robbins & Judge, 2012). En otras palabras, la cultura organizacional comprende un conjunto de creencias, valores y supuestos que proporcionan un marco de referencia, para dar un significado a los comportamientos de los integrantes de una organización.

La cultura se desarrolla a partir de la interacción de dos dimensiones: la dimensión material y la dimensión mental (Hofstede, 1998). La dimensión material de la cultura se expresa en símbolos tangibles, como el lenguaje, los ritos, los mecanismos de coordinación, los sistemas de control y las conductas de los integrantes de la cultura de la organización; es decir, lo que se conoce como la parte visible de la cultura. La dimensión mental, por su parte, comprende los valores, creencias y supuestos que, en conjunto, significan o dan sentido a las manifestaciones materiales de la cultura; o sea es la parte invisible de la cultura. En este contexto, la dimensión mental permite comprender e interpretar las expresiones concretas de la dimensión material de la cultura.

**La cultura se desarrolla a partir de la interacción de dos dimensiones: la material y la mental (Hofstede, 1998). La dimensión material de la cultura se expresa en símbolos tangibles, como el lenguaje, los ritos, los mecanismos de coordinación, los sistemas de control y las conductas de los integrantes de la cultura de la organización; es decir, lo que se conoce como la parte visible de la cultura.**

Las organizaciones utilizan los valores como el pilar fundamental que formaliza la dimensión mental de la cultura (las creencias y los supuestos, en general, se sintetizan en los valores organizacionales). La principal función de los valores consiste en orientar las conductas de los integrantes de la organización. Cada organización, debe definir aquellos valores que representan su esencia, lo que les permitirá desarrollar sus actividades de manera estable en el tiempo, disminuyendo la incertidumbre inherente a la existencia de toda organización.

Existen dos tipos de valores: los valores fundamentales y valores instrumentales. Los primeros se consideran valores transversales a la acción humana y, por lo tanto, debieran estar presente en todas las organizaciones. El respeto, la integridad y la solidaridad son buenos ejemplos de este tipo de valores. Los valores instrumentales, por otro lado, tienen como función principal promover comportamientos útiles, para alcanzar los objetivos organizacionales y, por lo tanto, promueven conductas que facilitan la implementación de planes y estrategias. Algunos de ellos son la eficiencia, la orientación a los resultados, el trabajo en equipo y la creatividad, entre otros.

Para que los valores se traduzcan en comportamientos concretos, la dimensión material de la cultura incorpora distintos mecanismos que facilitan la internalización de las conductas deseadas y no deseadas. Algunos de los mecanismos utilizados por las organizaciones son los procedimientos, las normas, las guías para la acción, las políticas y, principalmente, los códigos de conducta. La importancia de los códigos de conducta radica en que estos delimitan el espacio posible de acción de los integrantes de la organización. El código de conducta incorpora, además, las normas a través de las cuales éste se aplicará.

La cultura cumple distintas funciones al interior de las organizaciones (Robbins & Judge, 2012). Una función importante de la cultura consiste en desarrollar en sus integrantes la sensación de pertenencia. De acuerdo con Maslow (1970), la pertenencia a un grupo o comunidad es una de las necesidades sociales fundamentales que todo individuo requiere satisfacer. La cultura, además, ayuda a generar cohesión entre los miembros de la organización, facilita el desarrollo de la confianza y otorga identidad a sus integrantes.

Por otro lado, la cultura organizacional puede ser vista en sí misma como un mecanismo de control (Merchant & Van der Stede, 2007). Esta es, probablemente, su función más importante. Los individuos que trabajan en una organización, lo hacen con el fin de satisfacer sus propias necesidades y, por ende, sus objetivos divergen de los que tienen los restantes miembros de la organización, y de la organización misma. La cultura permite influir

## **La dimensión mental, por su parte, comprende los valores, creencias y supuestos que, en conjunto, significan o dan sentido a las manifestaciones materiales de la cultura; o sea es la parte invisible de la cultura. En este contexto, la dimensión mental permite comprender e interpretar las expresiones concretas de la dimensión material de la cultura.**

en el comportamiento de sus miembros, con el fin de que éstos trabajen para alcanzar los objetivos de la organización. En otras palabras, la cultura facilita el alineamiento de sus integrantes.

Al interior de una organización, conviven distintas culturas, especialmente en las de mayor tamaño. Generalmente, en toda organización convive una cultura dominante y distintas subculturas. La función principal de la cultura dominante es proporcionar a los integrantes de toda la organización un conjunto de valores compartidos, transversales a las distintas subculturas. De no existir una cultura dominante, el conflicto permanente que se produce entre las distintas subculturas al interior de la organización, dificultaría enormemente la cooperación y el alineamiento de las distintas unidades que la componen (Schein, 2010).

La existencia de distintas subculturas en una organización específica se explica, en la práctica, por distintas razones. Todas ellas, sin embargo, tienen un denominador común: se desarrollan a partir de un conjunto de características idiosincráticas. Dichas características pueden estar relacionadas con la especialización del trabajo, la ubicación geográfica, la mayor o menor orientación al cliente y la racionalidad subyacente a los sistemas de recompensa de un área específica, entre otras.

En el caso de la especialización del trabajo, por ejemplo, la presencia de distintas profesiones —agrupadas en distintas unidades organizacionales—, provoca que en cada área se compartan valores y comportamientos afines con la profesión, los que muchas veces conflictúan con los valores y comportamientos deseados por la organización. Un buen ejemplo de este tipo de conflicto cultural entre distintas subculturas, son las universidades complejas, donde coexisten científicos de áreas del conocimiento tan disímiles como las artes y las ciencias naturales.

La existencia de unidades organizacionales que operan en distintos países, e incluso en distintas regiones de un mismo país, es otra muestra de cómo ciertos elementos idiosincráticos explican la presencia de diferentes culturas (subculturas), en una misma

organización. En el caso de una empresa que opera en países con culturas tan diferentes como Alemania y Chile, las distintas formas de trabajar en cada país generará diferencias culturales entre los colaboradores de una y otra filial.

### **4. TIPOS DE CULTURA**

Como se ha dicho anteriormente, al interior de toda organización coexisten distintos tipos de culturas. Estas diferencias culturales se producen por distintos factores, los cuales se describen en los párrafos siguientes.

#### **4.1 Factores asociados a la dimensión material de la cultura**

Como ya sabemos, la cultura opera en dos dimensiones distintas y complementarias: la dimensión material y dimensión mental. En el caso de la dimensión material de la cultura, existen distintos factores que explican las diferencias culturales. En este caso, una de las clasificaciones más utilizadas en la literatura es la desarrollada por Hofstede, (1990). El autor, sobre la base de evidencia empírica, identifica seis dimensiones que explican las distintas manifestaciones conductuales en los miembros de una cultura:

#### **Culturas más orientadas a los procesos o más orientadas a los resultados**

En este caso, existe una tensión entre una conducta asociada a privilegiar los medios (el proceso) versus una conducta asociada a privilegiar los fines (los resultados). Los integrantes de una cultura orientada a los procesos se perciben a sí mismos como individuos adversos al riesgo y, al mismo tiempo, como empleados que limitan su nivel de esfuerzo a lo justo y necesario. La principal motivación del trabajador consiste en potenciar sus capacidades técnicas, para hacer su trabajo de manera efectiva. Los integrantes de una cultura orientada a los resultados, en cambio, se sienten cómodos en condiciones de incertidumbre (siempre hay un nuevo desafío que enfrentar) y realizan un gran esfuerzo, con el fin de alcanzar los resultados de los cuales son responsables.

**En las culturas orientadas a los empleados, éstos sienten que sus problemas personales son tomados en cuenta por la organización y, al mismo tiempo, que sus líderes se preocupan por su bienestar. En otras palabras, cuando los líderes toman decisiones que afectan su bienestar, éste es una de las variables que se consideran relevantes para tomar la decisión.**

#### **Culturas más orientadas a los empleados o más orientadas al trabajo**

En las culturas orientadas a los empleados, éstos sienten que sus problemas personales son tomados en cuenta por la organización y, al mismo tiempo, que sus líderes se preocupan por su bienestar. En otras palabras, cuando los líderes toman decisiones que afectan su bienestar, éste es una de las variables que se consideran relevantes para tomar la decisión. En las culturas orientadas al trabajo, existe una presión permanente por lograr resultados. Los empleados perciben que los líderes toman decisiones pensando en lo que es mejor para la organización y, por lo tanto, están interesados, principalmente, en el trabajo que los colaboradores llevan a cabo y en los resultados de dicho trabajo. En este caso, el bienestar del empleado no es una prioridad para la organización.

#### **Culturas orientadas a la organización versus culturas orientadas a la profesión**

La contraposición entre estos dos tipos de culturas genera un importante desafío para quien dirige la organización. En la práctica, si la tensión entre ambas culturas no es gestionada de manera apropiada, dicha tensión se traducirá en un conflicto permanente entre aquellas unidades donde los valores de los profesionales que ahí trabajan difieren de manera significativa de los que promueve la organización. Debido a lo anterior, en este apartado se analizan extensamente los aspectos más relevantes de la dinámica que se produce entre ambos tipos de cultura.

En el caso de las culturas orientadas a la organización, sus integrantes se identifican, primordialmente, con los valores a los que la organización adhiere. De una u otra forma, los empleados sienten que los valores de la organización son los valores que rigen su vida, tanto en el trabajo como en sus relaciones personales. Es así como, al momento de seleccionar a nuevos colaboradores, la organización toma en cuenta tanto sus competencias técnicas como su perfil valórico. En las culturas orientadas a la profesión, por el contrario, sus integrantes consideran que las relaciones personales no son un problema de la organización y, al mismo tiempo, que la empresa debe seleccionar a los nuevos empleados únicamente sobre la base de sus competencias técnicas.

La existencia de distintas culturas profesionales (subculturas) al interior de las organizaciones genera una disyuntiva, para quienes se desempeñan en las distintas áreas. Por un lado, el profesional tiene una manera de ver la realidad y de significar las conductas propias y de los demás. Por otro lado, la organización tiene como objetivo socializar entre sus miembros las creencias, valores y supuestos, que son el núcleo de la cultura de la institución, lo que se traduce en una forma distinta de interpretar la realidad y de significar los comportamientos de sus colaboradores. En este contexto, el profesional se encuentra tensionado por dos paradigmas culturales distintos: el de la profesión y el de la organización donde trabaja. Mientras más diverge el paradigma cultural de la profesión con el de la organización, mayor será el conflicto que se producirá entre estos dos mundos.

En los casos más extremos, el proceso de socialización que desarrolla la organización puede tener un impacto insignificante en el profesional al que se intenta internalizar los valores de la institución. En la práctica, en este tipo de organizaciones predomina el proceso de socialización generado por la propia profesión, la que trata de imponer su manera de interpretar la realidad al resto de la organización. Un buen ejemplo de este tipo de organizaciones, lo constituyen los hospitales y las universidades, entidades donde tanto los médicos como los profesores poseen un alto grado de autonomía, debido a que poseen el control sobre el proceso productivo primordial, que les permite cumplir con la misión que le ha sido encomendada desde la institución.

En casos como estos, las organizaciones tratan de influir en la conducta de los miembros de estas subculturas, utilizando controles diseñados sobre la base de una racionalidad administrativa (controles burocráticos). Sin embargo, dada la complejidad de los procesos que gestionan este tipo de profesionales, los controles que impone la jerarquía no impactan de manera significativa en su comportamiento. En este caso, la organización trata con más

fuerza de imponer su forma de interpretar la realidad, generándose, de esta manera, una espiral de conflictos que aumenta de manera exponencial, lo que termina afectando el desempeño de la organización como un todo.

### **Culturas abiertas versus culturas cerradas**

Como su propio nombre lo dice, en las culturas abiertas los miembros se sienten cómodos en presencia de nuevos integrantes. Los nuevos empleados necesitan de un breve periodo para sentirse como en casa, y no se discrimina entre personas. Por el contrario, en las culturas cerradas, la sensación es que sus integrantes son personas especiales y, por lo tanto, forman parte de un grupo especial, por lo que no cualquier persona puede ingresar a él. En este caso, a un nuevo empleado le puede tomar más de un año sentirse parte del grupo.

### **Culturas donde prima un control más estricto versus culturas donde prima un control más laxo.**

En este caso, existe una tensión similar a la que ocurre entre las culturas orientadas a procesos versus las orientadas a resultados. En las culturas donde prima un control más estricto, existe un monitoreo y una supervisión permanente del desempeño de los empleados en los procesos que gestionan. Cumplir con los procedimientos se vuelve primordial. En las culturas donde prima un control más laxo, el monitoreo y supervisión del comportamiento de los empleados en los procesos es secundario. Los desempeños se controlan, principalmente, sobre la base de los resultados obtenidos. En otras palabras, en un caso se controlan los procesos, en el otro caso se controlan los resultados.

### **Culturas normativas versus culturas pragmáticas**

En las culturas normativas, lo más importante es cumplir de manera estricta con las políticas, las reglas y los procedimientos definidos por la organización. Aún a costa de no satisfacer apropiadamente las necesidades de los clientes y, por lo tanto, no obtener los resultados requeridos, el cumplimiento de la norma es lo primero.

Esto se puede resumir en una frase: cómo se logran los resultados, importa. En las culturas pragmáticas, satisfacer las necesidades de los clientes es lo primero. Por ende, los resultados son más importantes que cumplir a toda costa con los procedimientos. Se puede definir en una sola expresión: a veces, para lograr resultados hay que saltarse las normas.

### **4.2 Factores asociados a la dimensión mental de la cultura**

Al igual que en el caso de la dimensión material de la cultura, distintos factores explican las diferencias culturales en la dimensión mental. En este caso, dichos factores surgen debido a que la forma en que las creencias, valores y supuestos compartidos significan las conductas de sus integrantes, difiere de cultura en cultura. De hecho, una misma conducta puede significarse como deseada en una cultura y como no deseada en otra. Un buen ejemplo de ello, lo constituye la dicotomía entre cultura pragmática versus cultura normativa, discutida en el apartado anterior. En el primer caso, una conducta orientada a lograr la satisfacción del cliente por sobre el cumplimiento de las normas es interpretada como una conducta apropiada. En el segundo caso, la misma conducta es considerada inapropiada.

En lo que respecta a la dimensión mental de la cultura, una de las clasificaciones más utilizadas en la literatura es la desarrollada por Quinn & Kimberly (1984). Los autores identifican cuatro tipos de culturas:

#### **Cultura de clan**

Este tipo de cultura adhiere a normas y valores asociados con la pertenencia. Asimismo, enfatiza el desarrollo del recurso humano y valora la participación de los miembros del grupo en la toma de decisiones. El cumplimiento de los mandatos emanados de la organización se fundamenta en la confianza, la tradición y el compromiso de largo plazo con la institución. La orientación estratégica del grupo se caracteriza por una implementación de planes y estrategias definida de manera consensuada.

**Al igual que en el caso de la dimensión material de la cultura, distintos factores explican las diferencias culturales en la dimensión mental. En este caso, dichos factores surgen debido a que la forma en que las creencias, valores y supuestos compartidos significan las conductas de sus integrantes, difiere de cultura en cultura.**

## **Como es de esperar, al interior de todas las organizaciones las personas persiguen sus propios objetivos. El logro de dichos objetivos se encuentra asociado a la satisfacción de un conjunto diverso de necesidades (Maslow, 1970).**

### **Cultura orientada al desarrollo**

En este tipo de cultura, se enfatiza una actitud positiva frente al cambio. Las personas se motivan por la importancia intrínseca de la labor que llevan a cabo. Para el grupo, el crecimiento y la adquisición permanente de recursos son factores importantes.

### **Cultura jerárquica**

Aquí, es posible identificar los valores y normas propias de la burocracia. Un objetivo importante de esta cultura consiste en proveer a sus miembros una sensación de seguridad, continuidad y estabilidad en el trabajo. Las conductas de sus integrantes se encuentran estructuradas sobre la base de roles formales, y los mandatos de la institución se cumplen a través de la aplicación de reglas y normativas.

### **Cultura racional**

La sensación de logro individual es muy importante en este tipo de cultura. Sus principales objetivos son la efectividad y la eficiencia. Por ello, la planificación y la definición de metas constituyen los principales medios para lograr ambos objetivos. Las personas se motivan, porque creen que un buen desempeño será recompensado por la organización.

Tanto los tipos culturales asociados a la dimensión material como los asociados a la dimensión mental de la cultura son puros y, por lo tanto, no se encuentran como tal en la realidad. No es razonable esperar que una organización posea creencias, valores y supuestos asociados a un único tipo de cultura. De ser así, sería equivalente a decir que en ella no existen subculturas. Lo que se espera es que los distintos tipos culturales estén presentes —en algún grado—, en todas las organizaciones. Siguiendo con el ejemplo de las normas y los resultados, se espera que en toda organización se cumplan las normas y alcancen los resultados. En una institución bancaria, por ejemplo, es de esperar que los vendedores alcancen los resultados financieros cumpliendo las reglas; así como los evaluadores de riesgo cumplan las normas de manera tal que sus decisiones no pongan en peligro la viabilidad de la compañía.

Por otro lado, es razonable esperar que los distintos tipos culturales relacionados con la dimensión material de la cultura se desprendan de los distintos tipos culturales relacionados con la dimensión mental de la cultura, debido a que éstos proporcionan el marco de referencia que permiten interpretar las conductas que se manifiestan en los otros. Es así como, las culturas normativas, orientadas a los procesos y donde prima un control más estricto, promueven comportamientos asociados a los valores de la cultura jerárquica; mientras que las culturas pragmáticas, orientadas a los resultados y donde prima el control más laxo, promueven conductas asociadas a la cultura racional. De manera similar, las culturas orientadas a los empleados y a la organización, promueven comportamientos asociados a los valores de la cultura de clan; mientras que las culturas orientadas al trabajo y a la profesión, promueven conductas asociadas a la cultura orientada al desarrollo.

Debido a que el objetivo del presente estudio es investigar la relación entre la congruencia de valores y la aplicación de los distintos tipos de control, para efectos de esta investigación, los tipos culturales utilizados serán aquellos asociados a la dimensión mental de la cultura; es decir, cultura racional, cultura jerárquica, cultura de clan y cultura orientada al desarrollo.

## **5. SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN**

Como es de esperar, al interior de todas las organizaciones las personas persiguen sus propios objetivos. El logro de dichos objetivos se encuentra asociado a la satisfacción de un conjunto diverso de necesidades (Maslow, 1970). En otras palabras, las personas tienen necesidades insatisfechas y salen a trabajar con el fin de satisfacerlas. En este escenario natural, los empleados tienen divergencias en términos de objetivos, tanto respecto de sus pares como de los líderes de la organización. La divergencia de objetivos se transforma en un problema, cuando los líderes de la organización delegan la gestión de los procesos, actividades y tareas en uno o más directivos de los niveles jerárquicos inferiores, y el resultado de dicha gestión afecta su bienestar (problema de agencia).

En toda institución, quien la dirige requiere implementar planes y estrategias con el fin de alcanzar los objetivos de la organización que, en la práctica, coinciden con sus propios objetivos. Sin embargo, los directivos en los que se ha delegado dicha implementación se esfuerzan, como ya se ha dicho, por satisfacer sus propias necesidades. Esta divergencia de objetivos se replica, en forma descendente, a lo largo de los distintos niveles que forman parte de la jerarquía de la organización. En otras palabras, en cada nivel jerárquico, quien lo dirige enfrenta el problema de control de gestión.

El objetivo central de un sistema de control de gestión, entonces, consiste en lograr la máxima congruencia de objetivos posible entre los líderes y sus colaboradores. En el más alto nivel jerárquico, por ejemplo, el gerente general (quien delega la implementación de la estrategia) requiere que los gerentes de las distintas áreas (quienes son los encargados de implementar la estrategia) se esfuercen por lograr los objetivos de la organización, mientras —al mismo tiempo—, trabajan para lograr sus propios objetivos.

Un buen sistema de control de gestión es, por lo tanto, aquel que permite a la organización influir en el comportamiento de sus miembros, con el fin de aumentar la probabilidad de que se produzcan los comportamientos necesarios, para que la implementación de planes y estrategias sea exitosa. Para influir en el comportamiento, los sistemas de control utilizan tanto mecanismos ex ante, tales como planes e incentivos; así como mecanismos ex post, que se centran, principalmente, en la evaluación del desempeño de los colaboradores y las recompensas asociadas a dichos desempeños.

Por otro lado, un sistema de control de gestión se aplica sobre la base de tres tipos de controles: control por resultados (output control), control sobre el comportamiento (behavior control) y control cultural (clan control) (Ouchi, 1979). Tanto el control por resultados, como el control sobre el comportamiento son llamados, comúnmente, controles formales; mientras que el control cultural es considerado, la mayoría de las veces, como un tipo de control informal.

### Control por resultados

El control por resultados tiene como objetivo impulsar el logro de las metas por parte de los miembros de la organización, más que monitorear la forma en que dichos resultados han sido alcanzados. Este tipo de control es importante sobre todo cuando existe un limitado conocimiento del proceso de transformación y, al mismo tiempo, es posible medir los resultados de forma precisa. El control por resultados se aplica, típicamente, a través de las siguientes etapas: (1) se definen los resultados esperados; (2) se mide el

desempeño real; (3) se evalúa el desempeño sobre la base de la diferencia entre desempeño real y desempeño esperado, y (4) se asignan recompensas, cuando los resultados han sido alcanzados.

### Control sobre el comportamiento

Cuando se conoce el proceso de transformación, o sea al conocer la relación entre los recursos que éste requiere y los resultados que de él se obtendrán, es posible aplicar control sobre el comportamiento. El objetivo de este sistema de control de gestión es promover las conductas necesarias para alcanzar los resultados deseados y, al mismo tiempo, evitar las acciones que atenten contra el bienestar de la organización. Su aplicación contempla, normalmente, la definición de un procedimiento estándar, la formalización de reglas y rutinas, el monitoreo y la supervisión del desempeño en la gestión de los procesos, la aprobación de los presupuestos y la estructura de los informes de gestión.

### Control cultural

El control cultural, por su parte, se enfoca en la socialización de creencias, valores y supuestos, que posibiliten la internalización de los objetivos de la organización en sus colaboradores, de manera tal que produzcan, con la máxima probabilidad posible, los comportamientos y los resultados deseados. Lo importante aquí no es la definición y monitoreo de la conducta y los resultados en sí mismos, sino más bien alcanzar un consenso respecto de la importancia de lograr los objetivos organizacionales. El proceso de socialización, por lo tanto, es un proceso vital para las organizaciones. De fallar en el logro de sus objetivos, será difícil que la organización pueda alinear los comportamientos claves, para lograr los resultados adecuados.

En este contexto, la cultura organizacional puede ser considerada como un mecanismo más dentro de un sistema de control de gestión. Aunque la literatura normalmente lo considera un mecanismo informal de control, en la práctica su mayor o menor formalidad (informalidad) depende de la mayor o menor formalidad (informalidad), con que la organización y sus líderes gestionan el proceso de socialización.

## 6. CONGRUENCIA DE VALORES Y SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN

La relación entre la cultura organizacional y el resto de los mecanismos de control de gestión puede tener efectos positivos o negativos en el comportamiento de los integrantes de una organización. Todo depende de la congruencia de valores



presentes en la relación, la que es entendida como el grado en que los valores de la organización coinciden con los valores a los que adhieren sus integrantes. Si bien es cierto, siempre habrá un cierto grado de divergencia entre los valores de la organización y los valores de las unidades que la componen (por la existencia de subculturas), una falta de congruencia importante dificultará de sobremanera el alineamiento de los comportamientos necesarios, que permitan alcanzar los objetivos organizacionales.

La literatura en control de gestión proporciona evidencia de la importancia que, para la relación entre cultura y control, tiene la congruencia de valores. Henry (2006), por ejemplo, estudia el efecto que la existencia de distintas culturas puede tener en la elección de los sistemas de medición del desempeño, por parte de los líderes de 383 empresas canadienses. Los resultados del estudio aportan evidencia significativa de que la adopción de los sistemas de medición del desempeño (control por resultados) que una organización realiza, depende del tipo de cultura organizacional que en ella predomina.

Siguiendo con los sistemas de medición del desempeño, Bhimani (2003) proporciona evidencia significativa de que la percepción de éxito en la implementación de un nuevo sistema de contabilidad de costos, depende del grado en que los valores del grupo que lo utiliza se encuentran alineados

con los valores que subyacen a la racionalidad propia del sistema (congruencia de valores). En el caso de la organización estudiada, el nuevo sistema está imbuido de los valores de la cultura centrada en el desarrollo, por lo que se espera que los individuos que adhieren en mayor medida a esos valores, lo perciban como más apropiado. Los resultados del estudio muestran que, efectivamente, los ejecutivos que presentan más altos puntajes para la cultura centrada en el desarrollo (ejecutivos del área de ingeniería), perciben como más exitoso el nuevo sistema, que los individuos que presentan menores puntajes (ejecutivos del área contable).

De acuerdo con los ejemplos anteriores, parece importante comprender en qué casos la aplicación de un tipo de control puede tener efectos positivos o negativos, en la gestión de una unidad que posee una cultura determinada. Dicho de otra forma, en términos prácticos, es importante saber cuándo es apropiado aplicar un tipo de control u otro en una unidad determinada. Sobre la base de la matriz desarrollada por Ouchi (1997), en los párrafos siguientes se analiza y discuten los principales aspectos que un líder debería tener en cuenta, cuando decide aplicar un tipo de control específico en una unidad organizacional, que posee una cultura específica. Para ello, se llevará a cabo un análisis de cuadrantes de la matriz, que se encuentra representada en la Figura 1.

**FIGURA 1: TIPOS DE CONTROL Y SUS CONDICIONES ANTECEDENTES**



Fuente: Ouchi, 1977

## 6.1 Análisis de cuadrantes y tipos de culturas

En el cuadrante I, existe un conocimiento perfecto del proceso de transformación y una alta capacidad para medir resultados. En este sentido, tanto la cultura racional como la jerárquica están en condiciones de aplicar el control por resultados (output control) y el control sobre el comportamiento (behavior control). Sin embargo, entendiendo que la cultura racional se caracteriza por adherir a valores asociados a la efectividad y eficiencia, el logro de resultados es lo primordial; y el cumplimiento de las reglas es secundario. Esto no significa que el no cumplir las reglas sea un objetivo en sí mismo. Mientras las reglas definidas por la organización no se constituyan en un obstáculo para alcanzar los resultados, cumplirlas no es un problema. Sin embargo, si la observancia de las reglas hace imposible alcanzar los resultados deseados, entonces, se pone en duda que su cumplimiento sea apropiado.

En este contexto, si la organización trata de utilizar su poder formal para imponer el cumplimiento estricto de las reglas, procedimientos y políticas por ella definidas, a través, por ejemplo, de un esquema de incentivos, que castigue fuertemente los comportamientos que se desvíen de la norma, lo que sucederá —con alta probabilidad—, es que los integrantes de la cultura racional rechazarán dicho esquema con vehemencia, conflictuando permanentemente con la organización, y generando en sus integrantes un alto nivel de desconfianza hacia sus líderes.

Para los integrantes de una cultura racional, por lo tanto, un sistema de recompensas que permita premiar solamente el logro de las metas es lo adecuado. En el caso del área comercial de un banco, por ejemplo, el sine qua non de su existencia es vender lo más posible, aun cuando eso signifique un cierto grado de laxitud en el cumplimiento de la política de crédito de la institución. En la práctica, se observa que mientras mejores son los resultados que logran los ejecutivos comerciales, mayores son las recompensas que éstos reciben.

En el caso de la cultura jerárquica, el cumplimiento de las normas, reglas y procedimientos, es lo más importante; y alcanzar los resultados es secundario. En ese sentido, aunque exista una alta capacidad para medir resultados, los integrantes de este tipo de cultura privilegiarán el cumplimiento de las reglas que, por lo demás, se supone llevará al logro de los resultados deseados. Esta relación de causalidad opera debido a que existe un conocimiento perfecto del proceso de transformación. En otras palabras, se sabe, de manera perfecta, lo que hay que hacer, para alcanzar las metas de la unidad.

Al igual que en el caso de la cultura racional, lo anterior no significa que alcanzar los resultados deseados no sea importante. Sin

embargo, si para la obtención de dichos resultados es necesario romper las reglas, entonces prevalecerá el cumplimiento normativo por sobre el logro de resultados. Volviendo al ejemplo del banco, a diferencia del área comercial, los ejecutivos del área de riesgos tienen como misión salvaguardar el cumplimiento de la política de crédito de la institución. Como es posible observar en la práctica, cuando los analistas de esta área evalúan una solicitud de financiamiento para un cliente específico (solicitud enviada por el área comercial), si consideran que el riesgo de entregar el crédito es mayor al máximo permitido por la política de crédito del banco, entonces la solicitud será rechazada, aun cuando eso signifique una venta perdida para el área comercial.

En el caso del cuadrante II, existe una alta capacidad para medir resultados, pero un conocimiento imperfecto del proceso de transformación. En este contexto, no es posible definir reglas y procedimientos de manera razonable, puesto que no se tiene la información necesaria para hacerlo. En otras palabras, sólo la cultura racional puede prosperar.

En el cuadrante III, existe una baja capacidad para medir resultados y un conocimiento perfecto del proceso de transformación. En este caso, el control por resultados no tiene sentido, puesto que asociar recompensas a indicadores que miden de manera imprecisa la contribución de cada colaborador al logro de las metas de su unidad, generará un conflicto permanente con la organización y, al mismo tiempo, una disminución de la motivación y la confianza de sus integrantes hacia sus líderes.

De acuerdo con la discusión precedente, es razonable afirmar lo siguiente:

### Proposición 1

En una cultura racional, el líder de la organización debiera utilizar con mayor intensidad el control por resultados, en vez del control sobre el comportamiento.

### Proposición 2

En una cultura jerárquica, el líder de la organización debiera utilizar con mayor intensidad el control sobre el comportamiento, en vez del control por resultados.

En el caso del cuadrante IV, existe una baja capacidad para medir resultados y un conocimiento imperfecto del proceso de transformación. Esta situación se encuentra típicamente representada en organizaciones donde la innovación —basada principalmente

en la investigación básica y aplicada—, es la piedra angular de su quehacer. Sus integrantes están intrínsecamente motivados por la tarea que realizan, más allá de si son recompensados por alcanzar unos resultados determinados. Todas estas características son propias de la cultura orientada al desarrollo. En este sentido, tratar de imponer en este tipo de organizaciones el control por resultados o el control sobre el comportamiento, solamente generará conflicto, desmotivación y desconfianza.

El caso de Laboratorios Alcon ilustra muy bien esta situación. Como en toda institución donde el éxito de su gestión se debe, principalmente, a la creación y gestión del conocimiento, los medios de producción se encuentran en manos de los profesionales que generan y gestionan dicho conocimiento. En el caso de esta empresa, las actividades claves son gestionadas por científicos. El caso muestra cómo los científicos se niegan a ser controlados, a través de resultados y/o reglas y normas. Dado que el conocimiento del proceso de transformación es imperfecto y, al mismo tiempo, medir los resultados del desempeño en el corto plazo es poco informativo (ruido en la medición), los científicos consideran que no tiene sentido utilizar cualquiera de estos tipos de controles. En otras palabras, se dan cuenta que, en la aplicación de este tipo de controles, no existe congruencia entre sus valores (asociados a su profesión) y los subyacentes al sistema de control implementado por la organización.

Un caso similar es el de la empresa Google. En esta organización, centrada completamente en la creación de nuevos servicios y

aplicaciones, un énfasis en el control por resultados o sobre el comportamiento parece un sinsentido. En la práctica, la empresa utiliza la cultura de la innovación (cultura orientada al desarrollo), como el principal mecanismo de control de las acciones de sus colaboradores.

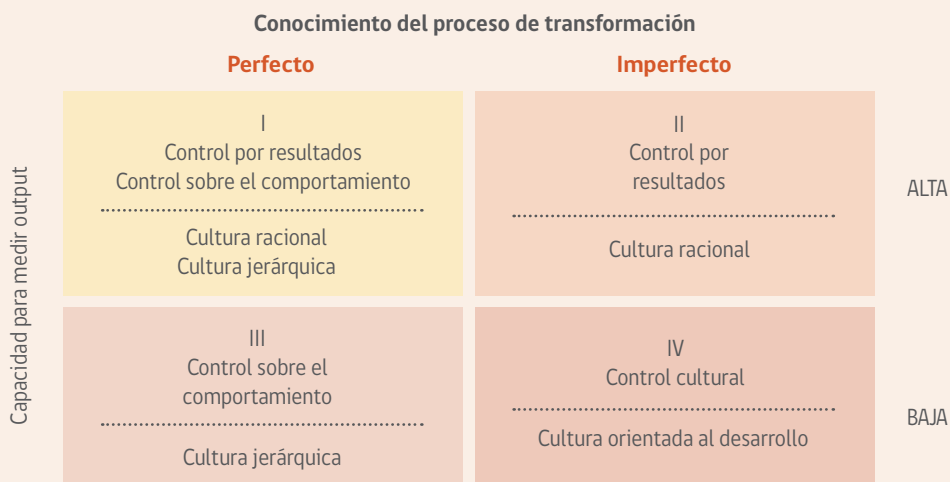
La compañía pone énfasis en la importancia que tiene para el cumplimiento de su misión que sus colaboradores trabajen con intensidad y de manera creativa. En algunos casos, este esfuerzo no se traducirá en un resultado interesante desde el punto de vista del negocio, pero en otros, sí. Esto se debe a que no existe un conocimiento perfecto de cuáles son las acciones que se deben llevar a cabo para alcanzar los resultados deseados, puesto que la creatividad no sabe de reglas. A esto se debe que las recompensas se centren, principalmente, en la entrega de más recursos, para que la persona pueda desarrollar proyectos de mayor envergadura y que le son más atractivos, desde el punto de vista de la motivación intrínseca.

En concordancia con la discusión precedente, parece apropiado afirmar lo siguiente:

**Proposición 3**

En una cultura orientada al desarrollo, el líder de la organización debiera utilizar con mayor intensidad el control cultural, respecto al control por resultados o el control sobre el comportamiento. Sobre la base de las proposiciones desarrolladas, se propone a continuación una adaptación de la matriz de Ouchi (1977), que

**FIGURA 2: TIPOS DE CONTROL Y SU RELACIÓN CON LOS TIPOS CULTURALES**



Fuente: Elaboración propia (adaptación de Ouchi, 1977)

incorpora la relación óptima entre cada tipo de control y los distintos tipos culturales presentes en una organización.

Una mención especial requiere la relación entre los distintos tipos de control y la cultura de clan. Debido a que este tipo de cultura enfatiza los valores asociados a la pertenencia y la participación de los miembros del grupo en la toma de decisiones, ningún tipo de control debiera generar en sí mismo una falta de congruencia de valores, en la medida que los resultados, las normas y las reglas, sean definidas de manera participativa y su aplicación no ponga en peligro el bienestar de sus integrantes.


## 7. CONCLUSIONES

La principal motivación para realizar la presente investigación se asocia con la existencia de evidencia empírica, que sugiere que la aplicación de un tipo de control específico puede generar efectos positivos (negativos) en la gestión de una unidad organizacional determinada, en la medida que los valores que subyacen al tipo de control aplicado sean congruentes (no congruentes) con los valores a los que adhiere dicha unidad organizacional. Dicho de otra forma, la evidencia empírica sugiere que no cualquier tipo de control es apropiado para cualquier tipo de cultura. Por el contrario, para que la aplicación de un tipo de control específico no genere conflicto, desmotivación y desconfianza hacia los líderes de la organización, debe existir congruencia de valores entre la cultura presente en una unidad organizacional y el tipo de control aplicado.

A partir de la revisión de la literatura, el presente estudio desarrolla un conjunto de proposiciones que relacionan los distintos tipos de culturas con la implementación de los tipos de control adecuados para cada una de ellas. Más específicamente, el estudio propone que para aquellas unidades donde prevalece la cultura racional el líder de la organización debería aplicar con mayor intensidad el control por resultados. Por el contrario, cuando en una determinada unidad organizacional prevalece una cultura jerárquica, el líder debería aplicar con mayor intensidad el control sobre el comportamiento. Finalmente, cuando la unidad adhiere a los valores asociados a la cultura orientada al desarrollo, el líder debería aplicar con mayor intensidad el control cultural.

Los resultados de la investigación tienen implicancias importantes para la gestión de organizaciones. Si un líder desea aplicar un determinado tipo de control, debería considerar si éste es congruente con los valores de la cultura a la que desea controlar. De lo contrario, su aplicación provocará, con alta probabilidad, un conflicto permanente entre los integrantes de dicha cultura y la organización, generando un impacto negativo en la motivación,

un aumento de la desconfianza y, finalmente, una disminución en el deseo de sus integrantes de ser parte de la organización.

Los resultados del estudio también señalan la importancia de desarrollar investigaciones futuras en al menos dos vertientes. La primera se relaciona con estudios que aporten evidencia empírica, respecto de las relaciones propuestas en el presente trabajo. Una segunda mirada interesante sería el desarrollo de estudios teóricos y empíricos que aborden la aplicación de los distintos tipos de control en un contexto inter organizacional. Debido a que en este caso los controles a aplicar se deben elegir en conjunto, es posible que la congruencia de valores no sea tan relevante para tomar la decisión. Por ejemplo, si una de las organizaciones posee una cultura racional y la otra una cultura orientada al desarrollo, ¿cuál(es) es (son) el (los) tipo(s) de control que se debería(n) aplicar para generar una cooperación que permita que la relación sea exitosa? 

## Referencias

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007).** Management control systems. McGraw-Hill / Irwin.
- Bhimani, A. (2003).** A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 523-548.
- Edwards, J. R., & Cable, D. M. (2009).** The value of value congruence. *Journal of Applied Psychology*, 94(3), 654.
- Fariás, A. (2009).** La influencia del contexto en las relaciones de confianza. Doctoral dissertation, Universidad de Navarra.
- Henri, J. F. (2006).** Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, organizations and society*, 31(1), 77-103.
- Hofstede, G. (1998).** Identifying organizational subcultures: An empirical approach. *Journal of management studies*, 35(1), 1-12.
- Maslow, A.H. (1970).** Motivation and personality. New York: Harper and Row.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007).** Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson Education.
- Ouchi, W. G. (1977).** The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative science quarterly*, 95-113.
- Ouchi, W. G. (1979).** A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Quinn, R. E. & Kimberly, JR (1984).** Paradox, Planning, and Perseverance: Guidelines for Managerial Practice. JR Kimberly & R. e. Quinn (eds.), *Managing organizational translations*, 295-313.
- Ren, T. (2010).** Value congruence as a source of intrinsic motivation. *Kyklos*, 63(1), 94-109.
- Robbins, S., & Judge, T. A. (2012).** Essentials of Organizational Behavior. Pearson Education.
- Schein, E. H. (2010).** Organizational culture and leadership. John Wiley & Sons.