

El control estratégico de gestión y sustentabilidad: una revisión conceptual

*María Y. Figueroa Olvera*¹

Resumen

Este trabajo presenta una revisión conceptual del *control de gestión*, concebido en sus inicios como una técnica específica a principios del siglo XX. La finalidad será comprender sus alcances e importancia y cuáles han sido los cambios que se han presentado a partir de la incorporación y consideración de otros elementos que enriquecen la utilidad de su aplicación en las organizaciones, como es el caso de la estrategia y de la sustentabilidad.

La integración de estos aspectos en la aplicación del control de gestión, corresponden también a una respuesta que surge a partir de los acontecimientos que se han presentado en la economía mundial, así como a las transformaciones que se han caracterizado en el entorno, en la estructura de mercados concretos y en la misma organización de la sociedad, a través del tiempo y que en conjunto, le permiten a las organizaciones identificar algunos de sus desafíos y oportunidades.

La última parte de este trabajo consistirá en expresar nuestras reflexiones generales sobre los cambios en el control de gestión, integrando los términos antes citados.

Palabras clave: Control de gestión, estrategia, sustentabilidad.

1 Profesora de Tiempo Completo en el Departamento de Economía, Universidad Autónoma Metropolitana, Iztapalapa.

* Fecha de recepción: 01/05/2018. Fecha de aceptación: 14/09/2018.

La búsqueda de la precisión puede parecerse al perfeccionamiento de un fotógrafo, que a fuerza de mejorar la preparación de la fotografía, deja escapar al sujeto.

Philippe Lorino

1. Introducción

Este artículo de investigación presenta las diversas acepciones en que se ha abordado el término *control estratégico de gestión*, concebido en sus inicios como una técnica que sentó las bases de la productividad industrial a principios del siglo XX, hasta convertirse en la actualidad en un proceso de cambio continuo.

La importancia del *control de gestión* desde una visión tradicional ha sido medir, analizar y realizar acciones preventivas y correctivas. Una vez que las grandes empresas transnacionales se consolidaron en el siglo xx y se presentaron cambios en la economía mundial, superada la gran depresión y los periodos de entreguerras, la concepción hacia la importancia del control de gestión, también evolucionó hasta convertirse en un proceso de carácter integral y de observancia continua.

Por lo tanto, el argumento de discusión del presente trabajo es que el *control de gestión* (CG), el *control estratégico de gestión* (CEG) y el *control estratégico de gestión y sustentabilidad* (CEGyS), no son conceptos aislados, más bien son conceptos que se han ido complementando, precisamente con la integración e importancia concedidas a la creación de valor, desde la puesta en marcha de nuevos estilos de gestión y la consideración de la estrategia y la sustentabilidad. Estos aspectos se orientan a la evolución de las empresas y a las repercusiones del contexto internacional, de tal manera que el cambio radica en la forma y el modo como se ha concebido e implementado el *control de gestión* en distintas organizaciones a través del tiempo.

Lo que se pretende destacar a través de la revisión conceptual presente en este trabajo, es que el *control de gestión* como proceso. Pues se ha convertido en un apoyo fundamental para la toma de decisiones

y en un elemento imprescindible para alcanzar el equilibrio entre los integrantes de las organizaciones, las necesidades del cliente y las características del entorno.

Por lo tanto, el reto para las organizaciones en la actualidad es trascender del simple hecho de medir para evaluar a la creación de valor desde la gestión. Justamente, para alcanzar dicho equilibrio y asimilar la estrategia y la sustentabilidad como elementos indispensables en el contexto actual en que se concibe el *control de gestión*.

El artículo se conforma de tres apartados. En el primero, se describen las características del control desde su concepción tradicional y como fase del proceso administrativo. En esta perspectiva se destaca que el control se ha orientado hacia la medición de objetivos, la revisión de procesos, la comparación y verificación de los resultados obtenidos frente a las expectativas de la organización y también como una fase de apoyo altamente vinculada con la etapa de dirección, organización y planeación.

Desde el proceso administrativo, se destaca también que el control contribuyó a sentar las bases del desarrollo industrial y la productividad de las empresas en las primeras tres décadas del siglo XX. En contraposición, desde la visión de las relaciones humanas, la etapa de control basada en metas meramente cuantitativas ocasionó tensiones en el ambiente de las áreas organizacionales y una resistencia del trabajador ante un conjunto de restricciones y estándares, limitándose de esta forma, a una etapa coercitiva, más que a un proceso.

El segundo apartado presenta cómo ha evolucionado la importancia del *control de gestión* y cómo se relaciona con las estrategias que persiguen las organizaciones. En este sentido, el *control de gestión* ha presentado varios cambios. Al respecto, se trata de una nueva concepción de la gestión; no sólo es medir, sino trascender de las técnicas propias de verificación y comparación, a la creación de valor, a fin de considerar una visión integral de la empresa; es decir, una filosofía de gestión y un análisis sobre el entorno inmediato e internacional. Por lo tanto, en

esta lógica, el *control estratégico de gestión* debe concebirse como un proceso integral, para que realmente sea efectivo.

Corresponde al tercer apartado, presentar la integración del aspecto de sustentabilidad al proceso de *control estratégico de gestión*. Tal vez el aspecto más relevante y relativamente reciente. Su importancia radica en que el sentido de la sustentabilidad no solamente debe ser a nivel interno; es decir, en los procesos que se han estudiado en el interior de las organizaciones, sino que es una consideración que incluye otros ámbitos estrechamente relacionados, como los hábitos de los consumidores, la importancia del medio ambiente, las externalidades que se presentan en el entorno inmediato de la empresa y de otras organizaciones, así como la participación del Estado, mediante la formulación de políticas públicas concretas en esta dinámica.

Finalmente, en la sección de reflexiones, se pretende ampliar la discusión inicial para comprender el alcance e importancia del *control estratégico de gestión* y entre los cambios que se han presentado en la actualidad, cómo se ha integrado a las estrategias empresariales el sentido de sustentabilidad, justamente lo que en nuestra concepción enriquece este cambio de visión en la actualidad.

2. Las bases del control de gestión tradicional y la perspectiva de la creación de valor

El *control de gestión* fue concebido en el auge de la revolución industrial, aunque el término no se conocía como tal, una de sus principales finalidades fue presentar información oportuna, básicamente cuantitativa, para identificar las desviaciones que se presentaban en los bienes producidos, incluyendo la consideración del tiempo empleado por los trabajadores en el proceso productivo, las cantidades óptimas de los materiales o insumos que se necesitan, los estándares de calidad propuestos, entre otros aspectos. Las diferentes técnicas de control se fueron aplicando y mejorando principalmente por las industrias nacientes de la época. Las aportaciones sobre tiempos y movimientos, productividad y gestión de F. Taylor (1911) en la industria del acero de Estados Unidos

y los fundamentos de la contabilidad analítica de D. Brown (1914), en la empresa Du Pont, son ejemplos de este proceso tradicional en que el control se consideraba una técnica de medición, de establecimiento de estándares, una herramienta del análisis financiero y contable y de identificación de desviaciones para mejorar el desempeño de las empresas.

De acuerdo con Lorino (1993) los principios del control de gestión en su concepción tradicional, funcionaron en las primeras décadas del siglo XX, justamente por el contexto del entorno empresarial que imperaba en ese momento. Ejemplo de ello, fue un conjunto de empresas naciendo en diversos giros de actividad, que en sus inicios no tenían una competencia significativa, o bien, la existencia de grandes monopolios y un conjunto de consumidores ávidos por adquirir bienes y servicios orientados a sus necesidades básicas, más que a la sofisticación y diferenciación del marketing actual.

En relación a este último aspecto, se destaca que fue a partir de la década de 1930 y principalmente en los años cincuenta cuando la consolidación de varias empresas transnacionales y la diversificación de mercados propició que el sentido de medición en la etapa de control que hasta entonces se aplicaba en grandes empresas, trascendiera a lo que se conoce como la creación de valor. En este sentido, la creación de valor se asume como un concepto integral, que debe aplicarse en cada proceso de la organización e ir más allá del aspecto interno; es decir, considerar la estructura del sector donde opera la empresa, las características del mercado donde opera, la diferenciación de sus bienes y servicios con relación a su competencia y, en última instancia, la consideración de la apreciación del cliente.

**Tabla 1. De la medición a la creación de valor
¿Por qué sólo medir ya no funciona?**

Principios del control de gestión sobre la base tradicional (1900-1929)	Orientación basada únicamente en medir	La importancia de la creación de valor (1930-1950)
<p>1. La estabilidad del mercado donde operan las firmas</p>	<p>Establecer estándares de eficiencia, facilitaba la toma de decisiones y permitía la estabilidad de las firmas durante cierto tiempo, debido a que las tecnologías avanzaban lentamente, las cualificaciones de los asalariados eran fijas y la dinámica de la innovación no cambiaba radicalmente los procesos productivos.</p> <p>El objetivo del control era esencialmente asegurarse que las acciones estuviesen de acuerdo con los parámetros establecidos; era un modelo de termostato que evaluaba los desvíos y reaccionaba para compensarlos.</p>	<p>La innovación, la rápida evolución del mercado internacional y la creciente apertura de la competencia tanto nacional como internacional, no permiten que los mecanismos de eficiencia permanezcan estables durante largos periodos, es imprescindible que las firmas se adapten al cambio creando valor.</p> <p>El diagnóstico, la comprensión del sistema (productividad del trabajador, mermas o desperdicios en los insumos, desvíos en el presupuesto, en los estándares de producción y ventas), deben analizarse para la toma de decisiones estratégicas. Más que reducir dicho análisis a una simple corrección de procesos, la prioridad debe centrarse en la estrategia.</p>
<p>2. Obtención de información precisa</p>	<p>El controlador se concebía como un inspector. ¿Qué debe medirse y para qué? La orientación hacia los datos financieros era más importante, considerar todo recurso que tenía un impacto inmediato para los costos de la empresa, como los recursos que se consumían.</p>	<p>El diagnóstico debe ser continuo. Cualquier control de gestión que se centre solo en los costos y en los procesos está incompleto si no se centra en el valor. Medir el valor no es tarea fácil, porque cada una de las actividades de la empresa contribuyen a generar valor</p>

<p>2. Obtención de información precisa</p>		<p>Debe reflexionarse en: ¿Cómo crear valor en la planeación de la producción?, ¿Qué programa de capacitación mejora efectivamente la actuación de los empleados?, ¿Cada uno de los procesos de la organización está efectivamente integrado?</p>
<p>3. La eficiencia productiva</p>	<p>El control del beneficio de la empresa dependía de la estructura de costos de operación y de la forma en que se aplicaban. Se buscaba corregir las mermas y todos aquellos recursos mal aprovechados por la organización que afectaban las utilidades (salarios, amortizaciones, consumibles, prestaciones y servicios)</p> <p>Estándares permanentes con diagnósticos a largo plazo.</p>	<p>Centrarse en la filosofía del kaizen: cero defectos. Sin embargo, entender que este es un proceso permanente, pero al mismo tiempo gradual y que debe empezarse por tener cada vez menos defectos.</p> <p>El estándar debe concebirse como un punto de paso más que una referencia durable, no hay final, solo es una etapa para alcanzar otra mejor.</p> <p>El control debe centrarse en la visión del tiempo y de los resultados.</p> <p>Muchos indicadores de valor pueden medirse: calidad, oportunidad, grado de diferenciación, disponibilidad a partir del pedido, eficacia del servicio post-venta, índice de defectos, qué ofrece a diferencia de la competencia. El error recurrente es medir cifras, cuando la prioridad debe ser un cierto número de indicadores clave.</p> <p>Si las áreas y los procesos se controlan de forma separada no tienen valor. Adquieren valor cuando se interrelacionan, cuando se complementan.</p>

4. El costo de un factor de producción dominante, considerado como el costo global	<p>El costo global era equivalente al costo de un factor de producción dominante, generalmente la mano de obra directa.</p> <p>Los costos indirectos eran relativamente bajos. Los costos dominantes en la estructura de recursos consumidos eran: la mano de obra directa y la amortización de los equipamientos.</p>	<p>Los recursos absorbidos por la empresa son diversos y sus aplicaciones tienden a ser más equilibradas. Es muy raro que en una industria un factor de producción represente más del 30 por ciento del valor total y sea el factor dominante de los costos.</p> <p>En los servicios, los salarios constituyen la parte esencial de los costos de producción, pero no representan un solo tipo de costos de trabajo, se dividen en trabajos indirectos, trabajos altamente especializados etc.</p> <p>El control debe centrarse en el valor más que en los costos. El valor es el que establece el mercado y, en última instancia, es la apreciación del cliente.</p>
---	--	---

Fuente: Elaboración propia con base en Lorino (1993).

2.1. La etapa de control en el proceso administrativo

La concepción tradicional de la etapa de control, como última fase del proceso administrativo es fundamental para la supervivencia de las organizaciones y se ha orientado principalmente en un sentido de revisión, comparación y verificación de los resultados obtenidos, en relación a las expectativas.

Asimismo, a la etapa de control, se le atribuye la finalidad de determinar los estándares que miden el desempeño de la organización, tomando como referentes su misión y sus objetivos centrales. Por lo anterior, algunos miembros de la organización pueden percibir al control como una etapa coercitiva que reduce su autonomía, o bien, concentrarse en la realización puntual de lo previsto desde la etapa de planeación, sin considerar la importancia de las desviaciones que pueden presentarse en el curso de acción.

Tabla 2. Acciones que conforman la etapa de control desde el proceso administrativo

Establecimiento de estándares en:	Evaluación del desempeño	Comparación del desempeño con el estándar establecido	Acciones correctivas
Cantidad y calidad	Construir indicadores que permitan medir procesos y actividades	Confrontación de los estándares establecidos con los resultados obtenidos	Establecer un conjunto de medidas que resuelvan las desviaciones o errores detectados
Tiempo	Evaluar lo que se está haciendo	Determinar si existen desviaciones y errores	Asegurar que los resultados alcancen los estándares establecidos
Costos y presupuestos	Determinar los resultados de la evaluación	Identificar las relaciones causales de la desviación	Seguimiento y retroalimentación

Fuente: Elaboración propia con base en Jiménez (1980) y Hall (1989).

Con base en la tabla anterior, es posible advertir que la importancia del *control* desde esta visión ha sido medir, analizar y realizar acciones correctivas. El control mide los resultados obtenidos basándose en las expectativas de su formulación inicial: ¿En qué grado se alcanzaron?; seguido de disponer del análisis de los medios que permitieron alcanzar los objetivos: ¿Por qué se lograron? o ¿Por qué no fue posible alcanzarlos? Y a manera de retroalimentación, permitir a las organizaciones determinar acciones concretas para mejorar los resultados alcanzados, o trabajar en otras alternativas. La cultura organizacional es otro aspecto que influye en la aplicación de la fase de control.

De acuerdo con Amat (2000), las prácticas empresariales en diferentes países reflejan que los aspectos culturales y condicionan la forma en que se realiza la etapa de control y, por esa razón, es necesario tener una perspectiva más amplia que asuma que el control debe estar estrechamente vinculado con cada etapa del proceso administrativo y con los miembros que integran la organización.

Otro aspecto que también se destaca en esta línea, es que el control no se limita a la simple comparación de objetivos, a la revisión de in-

formación, al análisis financiero y de otros indicadores en diferentes periodos, sino que además de considerar estos aspectos de forma complementaria, debe considerarse como un proceso integral, estrechamente relacionado con cada una de las etapas del proceso administrativo y que a su vez incluya la consideración de aspectos más cualitativos.

Considerando lo anterior, una cuestión central es ¿cómo vincular la etapa de control con las fases previas de planeación, organización y dirección en el proceso administrativo? En el caso de la fase de planeación, a partir de la información que se obtiene en la fase de control, es posible determinar los errores, las desviaciones y los obstáculos que impiden alcanzar los objetivos generales formulados en esta etapa. También es posible fortalecer aquellas acciones o medidas que mejoren su plena realización. De esta forma, una adecuada vinculación entre la planeación y el control, es que el control debe facilitar la identificación de los cambios pertinentes que deben aplicarse en el ámbito de las políticas, los procedimientos, los presupuestos y, de ser el caso, en el replanteamiento de los objetivos que tiene la organización de forma general o específica; donde la racionalidad y la factibilidad son tal vez los principios de la planeación más importantes a considerar en esta relación.

En el caso de la organización, se parte de que la fase de control se vincula en mayor medida con la importancia que tienen los principios de difusión, de la coordinación y de la continuidad. Con base en las aportaciones de Simon (1988), si bien, implica todo un reto alcanzar el equilibrio en una organización, los individuos están dispuestos a aceptar su condición de miembros de la organización, cuando su actividad dentro de ella, contribuye directa o indirectamente a sus propios fines personales. Es decir, cuando esta contribución tiene para el individuo un valor personal, por lo que los miembros de una organización pueden enlazar sus objetivos personales a la par de los objetivos de la organización, siempre y cuando exista correspondencia con los alicientes que la misma organización les ofrece, si son suficientes en cantidad y calidad, es posible lograr este equilibrio.

Sobre este aspecto expresado por Simon, es fundamental trascender de una estructura donde estén delimitadas las jerarquías a una etapa de

organización donde sea posible comprender la razón por la que existe cada puesto y lo que se espera de su realización. Esto con la finalidad de que los actores participantes identifiquen y asimilen la importancia de sus contribuciones en los resultados y en la etapa de control y no se presenten errores, omisiones o desviaciones por carecer de una adecuada difusión y comprensión de los alcances de sus respectivos puestos.

Asimismo, se parte de la perspectiva de que la creación de alicientes y la motivación, son factores determinantes para realizar un trabajo con los resultados que se esperan, puesto que el individuo, desarrolla una aceptación interna hacia la realización de la función encomendada e identifica la importancia que se espera de su contribución.

En relación a los principios de la coordinación y de la continuidad en la etapa de organización, conviene plantearse hasta qué punto las organizaciones establecen adecuadamente su estructura jerárquica y si pueden adaptarse exitosamente a los cambios que implica el entorno, ya sea para sobrevivir, mantenerse o para tener la capacidad de mejorar. Aquí también interviene un aspecto esencial que es el sentido de la flexibilidad y que está relacionado con la etapa de control; por ejemplo, a través de la determinación de qué mecanismos en un sistema de control son factibles de acuerdo a la estructura jerárquica.

En la etapa de dirección, la fase de control se vincula al proporcionar información cualitativa o cuantitativa en áreas específicas de la organización, las que, a su vez, son prioritarias para la toma de decisiones. En la etapa de dirección, la información que se genera a partir del control también determinará las acciones a implementar, las posibles soluciones a las controversias entre los participantes del proceso, y en su caso, el aprovechamiento de situaciones adversas.

Fred David (2008) establece que la dimensión de las organizaciones y su relación con la etapa de dirección y control es otro aspecto estrechamente vinculado a la aplicación de la fase de control. Con referencia a este punto, en la medida en que las organizaciones alcanzan una mayor complejidad y dimensión es conveniente realizar una progresiva

descentralización de las decisiones, a fin de permitir que las actividades sean efectuadas por quienes están en contacto directo con su realización.

Por lo anterior, se advierte que la descentralización puede presentar como desventaja una pérdida o un desvío de información, sobre cada proceso realizado en la empresa. Una forma de compensar esta limitante es asegurar que la persona a quien se le otorga un mayor margen de acción y autonomía coincida con los criterios y prioridades definidos en la etapa de dirección. La adecuación de estos criterios en los cursos de acción, justamente, constituye la importancia de la etapa de control, a partir de los indicadores que presenta y de qué manera esta información permite darles seguimiento a los objetivos corporativos, así como a los que se formulan en cada área de la empresa en situaciones específicas.

Para ejemplificar el punto anterior, las situaciones específicas que se presentan en alguno o en varios de los departamentos que integran una organización y que requieren estos mecanismos de control pueden ser: el departamento de ventas no está adecuadamente coordinado con el departamento de producción y esta situación genera retrasos en los pedidos efectuados por los clientes; problemas desde la unidad de mando, como la duplicidad de funciones o la falta de unificación de criterios en el seguimiento de un proceso, por desconocer un manual de organización o de procedimientos; el desaprovechamiento de nuevas tecnologías por una falta de capacitación en el personal; los cambios repentinos en el presupuesto de la organización, que implican replantear los objetivos y prioridades en los productos y servicios ofrecidos, o inclusive, replantear la estrategia, entre otros.

A partir del análisis de situaciones específicas y de la información sobre sus causas, es posible para la dirección emprender acciones concretas y seguir alternativas que mejoren los resultados, considerando a la etapa de control más que una fase, como un proceso dinámico.

2.2 El control como proceso

Esta es una perspectiva que se deriva desde las aportaciones de Drucker en la administración por objetivos y los estilos gerenciales, donde el control se integra a una serie de acciones concretas definidas desde la dirección, que persiguen un fin determinado. Drucker (1995) hace la distinción entre el *control*, entendido como un proceso en sí mismo y los *controles*, aludiendo a las técnicas que se emplean en dicho proceso.

Tabla 3. Diferencias entre el *control* y los *controles*

El <i>control</i> se relaciona con:	Los <i>controles</i> se relacionan con:
Las fases del proceso administrativo y principalmente con la dirección	Con la medición de información (indicadores)
Un objetivo central determinado desde la planeación.	Con medios
Una orientación hacia el futuro	Con hechos presentes
Un carácter normativo “lo que debe ser”	Tiene una orientación analítica (causa-efecto)

Fuente: Elaboración propia a partir de Drucker P. (1995).

Otro aspecto relevante es la orientación del proceso de control, es decir, ¿a partir de la información presentada en la fase de *control*, es posible realizar un análisis estratégico, mejorar la gestión o concentrarse en las acciones de carácter operativo en la firma?

Tabla 4. Orientación de la fase de control, desde la información presentada

Orientación	Ambiente de la decisión	Características de la información obtenida	Ámbito de aplicación	Finalidad
Estratégica	Incertidumbre	Destaca las capacidades internas de la empresa y las características del entorno en el que se desarrolla	Sobre procesos y resultados	Supervivencia y aprendizaje

De gestión	Aleatorio	La información se concentra en aspectos internos de la firma, es histórica, enfocada en los cursos de acción y sus desvíos, con un horizonte de corto plazo.	Por objetivos y resultados	Diagnóstico, regulación y motivación
Operativa	Certeza	Se concentra en el detalle de los procesos, en aspectos rutinarios de la firma y en indicadores cuantitativos y periódicos.	Por procedimientos y resultados	Regulación

Fuente: Elaboración propia con base en Ghiglione, Di Lorenzo y Mayansky (2015).

Como se advierte, la etapa de control debe estar estrechamente vinculada con las demás fases del proceso administrativo y concebirse como un proceso permanente, que trascienda de la verificación y comprobación, a fin de alcanzar los objetivos formulados desde la planeación.

3. El control de gestión, el control estratégico de gestión y la sustentabilidad: elementos conceptuales

Al inicio de este trabajo se ha argumentado que el denominado *control de gestión*, ha evolucionado de ser una técnica específica de gestión, de análisis cuantitativo, como fue concebido a principios del siglo XX, a un proceso de creación de valor, integral y continuo, en el que se presenta información que permite analizar los aspectos internos de la firma y además un conjunto de elementos de análisis externo, particularmente, del entorno; es el caso de los cambios económicos, sociales, políticos y culturales, en una perspectiva nacional e internacional y la necesidad de tomar decisiones en un contexto de incertidumbre.

En nuestra visión, estas situaciones han propiciado la integración de otros elementos conceptuales que complementan y enriquecen los

alcances del control de gestión aplicado a las organizaciones y que son fundamentalmente: la gestión, la estrategia y la sustentabilidad.

Para desarrollar este argumento, se empezará por definir cada uno de estos términos:

Control: Del francés *controlér*, se refiere a la comprobación, inspección o intervención.

Gestión: De los vocablos latinos *gestio* y *onis*; significa la acción de llevar a cabo o de lograr algo. Otra definición es conseguir o resolver una situación determinada.

Estrategia: Del griego *strategía*; es el arte de proyectar y dirigir un conjunto de acciones para alcanzar un objetivo, los cursos de acción previamente meditados para obtener los resultados que se esperan.

Sustentabilidad o sostenibilidad: Es un término que se puede utilizar en diferentes ámbitos; en general, se refiere a la cualidad de sostenerse, de mantener un equilibrio y este equilibrio se presenta entre el individuo, las organizaciones y su entorno. Implica también satisfacer las necesidades inmediatas de una organización o de la sociedad en general, sin que por ello se vean perjudicados otros aspectos. Particularmente, este término se ha orientado hacia los recursos naturales y el medio ambiente (RAE).

En relación al primer argumento planteado en este apartado en que los términos CG, CGE y el CGEyS, no son términos aislados y que las diferencias radican en la forma y modo en que se han implementado, es posible advertir cómo se enriquecieron estos términos, en relación al contexto temporal donde se desarrollaron y de acuerdo a la finalidad con que se aplicaron en las organizaciones. A continuación, se presenta un resumen de las aportaciones más relevantes que contribuyeron a cambiar la concepción del control como elemento de medición a un proceso integral.

El principio de especialización propuesto por Adam Smith en su obra *La riqueza de las naciones* (1776), fue tal vez un antecedente indirecto

del *control de gestión* y de la consideración de la estrategia. Aunque el término no se conocía como tal, el economista irlandés observó en el proceso de control, que los operarios eran más rápidos en la confección de un vestido, ensamblando aquellas partes en las que tuvieran mayores habilidades y en contraste, eran más lentos, cuando ensamblaban todas las partes de la prenda.

De esta forma, el control se introduce a través de la verificación del proceso, en este caso, determinar ¿qué factores propiciaban o limitaban la producción?; y la estrategia, en el sentido de realizar acciones concretas, como un conjunto de operarios para ensamblar partes distintas de la prenda de vestir; mientras que el resultado refiere a obtener menos errores en la fase de producción y mayor productividad en el tiempo de confección de un vestido.

Durante la administración científica, si bien el concepto de *control estratégico de gestión* tampoco se denominaba así, las aportaciones fundamentales de esta corriente, radicaron en el proceso de verificación y gestión, mediante el establecimiento de estadísticas, del análisis de tiempos y movimientos de los operarios en el proceso productivo de las fábricas, en la formulación de indicadores que permitieran establecer los estándares de calidad del producto terminado y en el cálculo de las remuneraciones, considerando la productividad de la línea.

Ya en el siglo XX, tras finalizar la segunda guerra mundial, se inició un proceso de desarrollo económico favorecido por el cambio tecnológico y la internacionalización de la economía, especialmente en Estados Unidos y en algunos países de Europa Occidental. Otro aspecto vinculado fue la consolidación del desarrollo de las empresas transnacionales. En este escenario, el *control de gestión* aparece como una técnica relativamente nueva, de carácter operativo y basada en un sistema de costos.

Alfred Sloan (1950) aportó un marco conceptual que integró un sistema de control de operaciones en la empresa General Motors, a través de indicadores fundamentalmente financieros que permitían tomar decisiones, lo que introdujo un proceso sistemático de seguimiento de

los objetivos y de los resultados de la gestión. En la medida en que las multinacionales se expandieron a otros mercados, fue necesario aplicar un tipo de gestión de carácter descentralizado y una intensa profesionalización de los sistemas de control.

De esta forma, el control de gestión surge como una técnica financiera y cuantitativa, muy centrada en el corto plazo y en la maximización de las utilidades, claramente orientada hacia la corrección de las desviaciones en los cursos de acción, desde los objetivos corporativos de las empresas.

Una de las aportaciones más destacadas del *control de gestión* fue el análisis de las razones financieras y de los estados financieros, como la medición de los rendimientos sobre la inversión (ROI), que permitían evaluar la rentabilidad y liquidez de las empresas en periodos determinados y así plantear los objetivos corporativos y vincularlos con los mecanismos de control desde la gestión.

El concepto de estrategia fue otro aspecto central que se vinculó al *control de gestión*. Chandler y Andrews con su obra *Estrategia y Estructura* (1962), analizaron los casos de cuatro empresas estadounidenses (Du Pont, General Motors, Standard Oil Co. y Sears Roebuck) y llegaron a la conclusión de que la estructura de aquellas empresas se adaptó y ajustó de manera continua a su estrategia. Así, se destacó la relevancia de la factibilidad y de la flexibilidad en la planeación y la organización, como factores determinantes del éxito posterior de los procesos de *control de gestión*, donde la prioridad fue la estrategia empresarial en un determinado sector económico e industrial para mantenerse en el mercado (Chandler, 1995).

La aportación del concepto de estrategia, desde la visión de la empresa, permitió la determinación conjunta de los objetivos que persigue la organización y de las acciones concretas que deben realizarse para alcanzarla; constituyó el antecedente inmediato para introducir en el control la orientación hacia la gestión estratégica. En este sentido, la gestión estratégica aplicada a un proceso de control tuvo como aportación principal el destacar los valores no económicos y los efectos di-

rectos que tienen las empresas; es el caso del sentido de cohesión, la solidaridad, la disposición al cambio y el aprendizaje continuo.

A partir de la recesión mundial de 1973, el fin del sistema Bretton Woods y la crisis ocasionada por la caída de los precios del petróleo en varios países en desarrollo, se creó la necesidad de una nueva orientación en el marco de aplicación del *control de gestión*.

En los últimos veinticinco años del siglo XX, el auge del sector de servicios, la importancia de la gestión del conocimiento, los procesos de deslocalización de las empresas, la atribución de valor a los aspectos intangibles, el uso masivo de internet y de las redes sociales, propiciaron grandes transformaciones en los hábitos de consumo. Principalmente, en el análisis empresarial se incluyeran otros aspectos de carácter cualitativo como la consideración de la incertidumbre del entorno, los aspectos demográficos, sociales, culturales y políticos, el análisis de la competencia y de los mercados objetivos, no solo en los sectores económicos donde operaban las organizaciones, sino entre países y regiones, así como la consideración del cambio tecnológico, de la competitividad y de la innovación.

Dentro de este contexto, Kaplan (1991) inició un proyecto centrado en la organización del futuro, lo que le permitió crear el Balanced Scorecard (BS), denominado también Cuadro de Mando Integral (CMI). Este sistema logró introducir la estrategia al proceso de *control de gestión*, integrando a su vez la consideración de la misión y la visión de la empresa en indicadores específicos, además de realizar un análisis de causa y efecto de los factores que no permitían alcanzar los objetivos. Paralelamente, también permitió integrar aspectos vinculados a los recursos humanos como la promoción, la redistribución y la evaluación, desde el *control de gestión estratégico*.

No obstante, como ha destacado Knights y Morgan (1991), en muchos casos se sigue empleando una perspectiva cuantitativa en los procesos de *control de gestión*. En este sentido, el énfasis en las operaciones, en los indicadores y en los procedimientos, puede ir en detrimento de la estrategia, de ahí la importancia del discurso y la identidad en la

práctica de gestión por parte de los miembros que integran las organizaciones. Asimismo, la estrategia puede ser adecuada a las necesidades de la empresa, pero la forma en que se realizan las acciones derivaría en la limitación de sus alcances o en su fracaso.

Por su parte, Amat (2013) destaca que no todas las empresas despliegan su estrategia, por lo que existe una notable diferencia entre la formulación de la estrategia y su implantación. En este sentido, le atribuye suma importancia al aspecto cultural. Algunas causas que ocasionan que no funcione un sistema como el BS son:

- Las empresas no han podido integrar el sentido de la estrategia corporativa al proceso de control.
- No se involucran todos los actores que integran la organización a la realización de la estrategia corporativa.
- Se genera bastante información, a veces poco relevante que desvía la atención en aspectos centrales de la estrategia.
- Se mantiene la atención en indicadores operativos periódicos, pero no se miden sus impactos reales para desarrollar la estrategia.
- No se aprovecha la retroalimentación, ya sea por falta de difusión o comprensión de los involucrados.
- El análisis causa-efecto de situaciones concretas, no se emplea para cuestionar la elaboración de la estrategia o para considerar su replanteamiento.

En esta perspectiva, se plantea como reto en el marco del control de gestión estratégico actual, no solo considerar los enfoques cuantitativos que se han concentrado en los aspectos financieros y contables de las organizaciones, sino que deben complementarse con la atención de aspectos cualitativos, centrados fundamentalmente en las personas, desarrollando un sentido de cohesión, de compromiso, más que de coerción y sanción y emplear la utilización de métodos basados en los integrantes de las organizaciones tales como: el enfoque de grupos, el método de casos, la entrevista en profundidad y el análisis semántico.

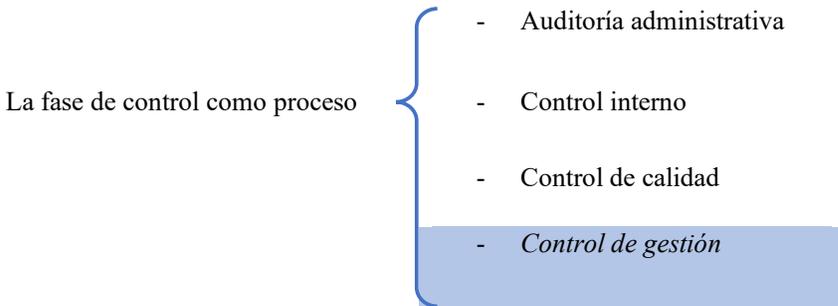
4. El control estratégico de gestión: la vinculación de la estrategia

Como se presentó en el apartado anterior, el término *control de gestión* (CG) comenzó a emplearse en el ámbito empresarial hasta la década de 1970. Fue concebido como un proceso y un sistema integral que se implantaba en una organización de cualquier tipo y tuvo como propósito asegurar la movilización eficaz de los recursos y la energía de los empleados. Este proceso también implicó el establecimiento del diagnóstico de una situación determinada y, posteriormente, plantear los objetivos y definir un conjunto de acciones concretas para alcanzarlos.

En la última fase del CG, se confrontaba el diagnóstico, los resultados y las expectativas, de tal manera que fuera posible identificar las relaciones causa-efecto de los problemas detectados y establecer los cursos de acción para compensar las diferencias encontradas en los estándares originalmente planteados. El CG, también fue considerado un instrumento de gestión; puesto que se concibe como una función descentralizada y coordinada que establece un plan de acción y que verifica en qué medida los objetivos de la organización han sido alcanzados.

Con relación a los objetivos, de acuerdo con Kemakhen (1971), el concepto de CG, no solo se enfocó en el logro de los objetivos sustantivos de la organización; es decir, los que están directamente relacionados con la razón de ser de la empresa, sino que también integró el análisis de los objetivos parciales que apoyaban la realización de los considerados como sustantivos.

Figura 1



Fuente: Elaboración propia con base en Kemakhen (1971).

Tabla 5. Etapas que se realizan en el *control de gestión*

1.	Elaboración de indicadores para evaluar el desempeño de cada uno de los departamentos de la organización.
2.	Determinar errores y desviaciones. Confrontar los indicadores que se obtuvieron con los objetivos centrales y secundarios de la organización.
3.	Identificar las posibles causas de las desviaciones en el cumplimiento de los objetivos
4.	Creación de un modelo predictivo: estimación de las contribuciones de cada una de las áreas de la organización, si se resuelven las causas que ocasionan los errores o las desviaciones
5.	Establecimiento de acciones correctivas desde la gestión, una vez concluido el proceso de verificación.
6.	Presentación del informe. ¿En qué medida los resultados obtenidos contribuyen a la realización de los objetivos centrales y secundarios de la organización?

Fuente: Elaboración propia con base en Kekmakhen (1971).

Por su parte, el concepto de *control de gestión estratégico* (CGE), se deriva de la introducción de la estrategia, o conjunto de estrategias que realiza la organización para alcanzar ciertos fines, vinculado estrechamente con la gestión. Es decir, va más allá de una fase correctiva de procesos tangibles, su importancia radica en identificar y determinar acciones preventivas desde la gestión, considerando la estrategia que se planteó. Fundamentalmente, el CGE se encarga de analizar qué tan efectiva ha sido la estrategia seguida por la organización en la obtención de

los resultados esperados durante el proceso de gestión y también al final del proceso.

Una vez que se determinan los hallazgos frente a las expectativas que se generaron a partir de la estrategia, es cuando el CGE establece las acciones específicas a efectuarse en cada área de la empresa, para que contribuyan con la realización de los estándares establecidos.

Otro aspecto relevante, este proceso se vincula con la finalidad de la estrategia y el estilo de gestión. A su vez, los indicadores obtenidos en el resultado permiten la posibilidad de replantear la estrategia en sí misma, o bien, modificar algunos aspectos de la gestión, considerando los de carácter interno de la organización y de carácter externo, que en este caso se concentran en el mercado objetivo. Además de tomar en cuenta las etapas del proceso de CG de la década de los setenta, se integran los siguientes elementos al proceso:

Tabla 6. Etapas que se integran en el control de gestión estratégico

1.	Construcción de indicadores que analicen los resultados con base en las expectativas de la estrategia empresarial. (Aspectos tangibles: procesos productivos; gestión interna; aspectos intangibles: estrategia y mercados objetivos)
2.	Determinación de los errores o desviaciones durante el proceso de verificación y al final del proceso.
3.	Confrontación de resultados ¿Se lograron las expectativas de la estrategia con los resultados presentados?
4.	Identificación de relaciones causa-efecto.
5.	Análisis de la gestión vinculada con la estrategia: ¿Es necesario replantear la estrategia o la gestión para alcanzar los estándares? Establecimiento de acciones correctivas.
6.	Retroalimentación: concentrada en acciones preventivas, correctivas y en la estrategia desde la gestión interna y del entorno.

Fuente: Elaboración propia con base en Schardong y Diehl (2016), Delicado M. (2014) y Naranjo y Mesa (2015).

Con base en lo anterior, ¿cuál es la diferencia entre el CG y el CEG? La diferencia radica en un aspecto fundamental: el sentido de proximidad y el seguimiento de la acción. Mientras que el CG recoge información a partir del resultado final de las operaciones realizadas; el CEG, presenta información específica adicional, además de establecer el resultado final de las acciones, especifica también el resultado de las operaciones durante el proceso en que se realizan, durante el devenir de la acción misma.

La introducción de la estrategia y su vinculación con la gestión es otra diferencia que se advierte. ¿Qué se debe considerar en la formulación de la estrategia? y ¿los resultados que se presentan son pertinentes con las expectativas de la estrategia? De ahí la importancia por integrar la estrategia al *control de gestión*, donde el control se efectúa durante la acción y no sólo abarca la consideración del resultado final del proceso, sino también la vigilancia de las acciones realizadas en cada uno de los departamentos de la organización, durante la realización de sus actividades. La estrategia al *control de gestión* se aplica a la empresa privada como tal y a las empresas públicas e instituciones, en las que cobra más sentido una dinámica de prevención, que de acciones correctivas.

La estrategia corporativa y su vinculación con la gestión empresarial y el control concebido como proceso, ocupa un lugar central en el ámbito de la gestión de las organizaciones. Varias escuelas de negocios han vinculado la estrategia corporativa con un adecuado análisis de la complejidad del mercado donde se establecen las firmas. Además, con un enfoque desde la microeconomía, con especial atención en la elasticidad de la oferta y la demanda de ciertos productos o servicios; derivado de la investigación de mercados, con el análisis del sector económico donde opera la firma, los competidores y las turbulencias de la economía nacional o internacional. Entre los autores que se han destacado en esta línea se encuentran: Ansoff (1991), Miles y Snow (1978), Hofel y Shendel (1978) y Porter (1990).

En contraste, otros autores como Mintzberg (1978), McHugh (1985), Courtney (1999), han argumentado que el análisis de la formulación de la estrategia trasciende de la consideración del sector industrial, de

los competidores del entorno y de las capacidades de la firma, y debe complementarse con un proceso racional que integre aspectos como la construcción social, los cambios en el ámbito político y cultural y la creación de escenarios prospectivos que permitan tomar decisiones.

Por su parte, Knighths y Morgan (1991) inician con el análisis de la formulación de la estrategia corporativa, a partir de la integración de las dos perspectivas antes citadas, proponiendo de forma adicional la importancia que reviste el discurso y la difusión de la estrategia y cuando ésta se convierte en una forma de identidad entre los miembros de la organización.

Otro elemento que integran estos autores es el sentido de emergencia, considerándola como la transición del discurso estratégico hacia la reproducción efectiva de su práctica, pese a que la estrategia puede estar perfectamente planteada, es posible que las desviaciones se presenten a partir de los cursos de acción.

Courtney, Korkland y Viguerie (1999) han planteado también cómo elaborar una estrategia en entornos empresariales con un elevado grado de incertidumbre. Sostienen que, ante la incertidumbre, algunos directivos dejan al margen todo análisis y se basan en su intuición. En contraste, otros se allegan de bastante información, mediante un conjunto de indicadores, y esto les genera una especie de miopía en los aspectos verdaderamente centrales.

Además, consideran que la práctica habitual consiste en exponer una visión de los acontecimientos futuros suficientemente precisa para que se pueda reflejar en un análisis efectivo, vislumbrar escenarios alternativos y comprobar hasta qué punto sus previsiones son sensibles a los cambios de las variables esenciales. Este esquema funciona en empresas que se encuentran en entornos empresariales relativamente estables; mientras que, en entornos inestables, la aversión al riesgo puede generar una parálisis en la toma de decisiones y es cuando se concentran en los programas de reingeniería, en la gestión de la calidad o en la recurrente reducción de costos. Aunque estos aspectos son valiosos, no

pueden reemplazar una adecuada formulación de la estrategia, o en su caso, su necesario replanteamiento.

Al respecto, proponen la consideración de cuatro niveles de incertidumbre, con un conjunto de acciones específicas desde la gestión para cada nivel. Los niveles o escenarios son:

- 1) Cuando el horizonte futuro es suficientemente claro.
- 2) Cuando se presentan escenarios futuros alternativos no previstos.
- 3) Cuando se presenta un abanico de futuros hipotéticos, definido por variables esenciales.
- 4) Cuando existe una auténtica ambigüedad en el escenario².

La formulación de la estrategia y su adecuada implantación se relaciona con el aspecto de *control de gestión estratégico*, en el que se convierte el criterio por excelencia para orientar y evaluar el desempeño de la organización planteado desde sus objetivos centrales, su misión y visión.

4.1 El *control de gestión estratégico* y sustentabilidad (CGEYS)

La aplicación de este proceso de control es relativamente reciente, en 1987, el término sustentabilidad (en inglés *sustainability*), se empleó por primera vez en el informe publicado por la Organización de Naciones Unidas, denominado “*Our common future*”, de ese año, conocido también como el Informe Brundtland, en honor a la primera ministra de origen noruego Gro Harlem Brundtland, que lo redactó con un equi-

2 Los autores destacan que la experiencia en los estudios de caso analizados, indica que por lo menos la mitad de los problemas en la formulación de la estrategia para las empresas, pertenecen al ámbito de los niveles 2 y 3. Mientras que las firmas que se concentran en sectores maduros formulan sus estrategias desde el nivel 1. Aunque un nivel 4 es poco frecuente, existe y, en este caso, corresponde a las firmas que incursionan en mercados prácticamente desconocidos, a las que se orientan hacia sectores donde el cambio tecnológico es acelerado o cuando ingresan mediante inversiones extranjeras en países que no ofrecen garantías de estabilidad económica, social y política.

po de trabajo, conformado por especialistas en temas de desarrollo. A grandes rasgos, el informe analiza, critica y pone en consideración las políticas del actual desarrollo económico globalizador, reconociendo que los avances en el desarrollo actual en el mundo se están llevando a cabo a través de un costo medioambiental muy alto.

Los conceptos de sustentabilidad, sostenibilidad corporativa (SC), responsabilidad social corporativa (RSC), desempeño social corporativo (DSC), triple línea base (TBL), sostenibilidad económica (SE), ciudadanía corporativa (CC) y otros mecanismos de sostenibilidad han recibido una atención creciente en la literatura de gestión y práctica empresarial (Scherer & Palazzo, 2011).

Además, la incorporación de la visión de sustentabilidad a las prácticas empresariales ha surgido como una forma de alcanzar procesos más transparentes y éticos en la forma de hacer negocios; son una práctica de gestión empresarial para asumir las responsabilidades sociales, económicas y ambientales que las organizaciones tienen con sus accionistas.

En la perspectiva empresarial, y especialmente en relación al proceso de control de gestión estratégico, el concepto de sustentabilidad refiere a una metodología que busca hacer eficientes y eficaces los procesos de producción en el ciclo de vida de un bien, o en la prestación de un servicio con alto impacto en la sociedad, así como a un conjunto de prácticas empresariales que buscan mantener el equilibrio entre la organización y su entorno.

La finalidad de un enfoque sustentable es mejorar el desempeño de la organización mediante el aumento de la satisfacción del consumidor, la reputación y la mejora de las estrategias de gestión y la prevención de riesgos a la seguridad humana y medioambiental.

De acuerdo con Hurtado y Serrat (2014), la diversidad de las herramientas de gestión corporativa con enfoque sustentable aborda una amplia gama de aspectos. Son ejemplos, la norma de gestión ambiental ISO 14001 y la norma de gestión de la calidad ISO 9001, que han ganado importancia para muchas empresas en las últimas décadas. Destacan

también los estándares de responsabilidad social SA 8000, ISO 26000, SGE-21 y rendición de cuentas 1000, que son normas sociales y éticas, así como normas de gestión específicas con relación a la seguridad y salud en el trabajo.

Si bien, el anterior proceso de CGE ya consideraba los aspectos externos en que se encontraba la organización, además de los procesos de gestión internos, su enfoque solo se concentró en el análisis de la competencia en un determinado sector económico, con la finalidad de fortalecer la estrategia corporativa. Por su parte, el CGE y S se orienta en la inclusión de valores no necesariamente económicos y en otros actores vinculados a las organizaciones (proveedores, clientes, empleados) que afectan positiva o negativamente el entorno inmediato donde se establecen las empresas.

Figura 2. Introducción del enfoque sustentable al proceso de control estratégico



Fuente: Elaboración propia con base en Sánchez y Schneider (2014).

Entre las prácticas más comunes que se verifican en los procesos de control de gestión estratégica y sustentabilidad están: el control en el proceso de extracción de los recursos naturales, el diseño del producto, los materiales empleados en su envase y embalaje, las leyendas de seguridad, la reutilización y reciclaje de los bienes producidos, así como el manejo de desechos y el uso del agua.

El ámbito no tangible, tiene que ver con los impactos o efectos inmediatos que algunas acciones empresariales tienen en la sociedad donde se establecen. Por ejemplo, el desarrollo de proyectos comunitarios que generen desarrollo económico y los hábitos de consumo saludables.

Tabla 7. Diferencias en la aproximación conceptual

	<i>Control de gestión (CG)</i>	<i>Control estratégico de gestión (CEG)</i>	<i>Control estratégico de gestión y sustentabilidad (CEG)</i>
Delimitación	Formulación de estrategias internas a nivel de la empresa	Formulación de estrategias internas a nivel de la empresa y a partir del contexto de la competencia	Formulación de estrategias internas a nivel de la empresa y del contexto de la competencia, considerando las afectaciones inmediatas al entorno.
Criterios para la comparación de indicadores	Misión y objetivos de la organización Análisis del sector industrial Análisis interno (competencias, sinergias, interrelaciones)	Estrategias de negocio (segmentación estratégica). Análisis de la estructura organizativa vigente Tamaño de la empresa Recursos y competencias compartidos	Recursos y competencias compartidos Flexibilidad de la estructura y objetivos: equilibrio de los actores implicados: empresa, individuos, entorno

Orientación	<p>Construcción de indicadores que identifiquen desviaciones al final del proceso ¿Se lograron los objetivos con los resultados obtenidos?</p>	<p>Construcción de indicadores que identifiquen desviaciones durante y al final del proceso Identificación y diseño de estrategias competitivas: ¿La estrategia formulada alcanzó los objetivos? ¿Es necesario replantear la gestión? ¿Es necesario replantear la estrategia?</p>	<p>Construcción de indicadores que identifiquen desviaciones durante y al final del proceso Identificación y diseño de estrategias competitivas: ¿Cuáles son los impactos de las prácticas empresariales en el entorno de la organización? ¿Se logró un equilibrio entre todos los actores implicados en el proceso?</p>
--------------------	--	---	--

Fuente: Elaboración propia con base en las aproximaciones de los términos conceptuales

5. Conclusiones

Como fase del proceso administrativo, desde una perspectiva tradicional, la etapa de control ha tenido una importancia fundamental en su contribución a sentar las bases del desarrollo industrial y la productividad de las empresas en las primeras tres décadas del siglo XX. Sin embargo, en un entorno laboral basado solamente en metas cuantitativas está incompleta, puesto que un proceso de control integral implica trascender de la medición y crear valor.

Por otra parte, un aspecto central en la forma en que se concibe el *control de gestión estratégico* en la actualidad es la relevancia que han tenido los objetivos sociales de sustentabilidad. La Organización de las Naciones Unidas ha identificado como ejes de desarrollo sustentable principalmente los temas ambientales, sociales y de actividad económica. El carácter de sustentable por lo tanto es un trabajo compartido en el que intervienen varios actores: sector público, organizaciones diversas e individuos (consumidores e integrantes de las organizaciones) y la forma en que repercuten en el entorno. En la medida en que sea posi-

ble crear un balance entre los intereses de dichos actores será posible comprender el enfoque integral al que alude la gestión con enfoque sustentable, porque, como se ha reiterado, tiene un valor no económico.

Considerando cada uno de los términos anteriores y las aportaciones de los diferentes autores en la ciencias económicas y administrativas, es posible definir al *control estratégico de gestión y sustentabilidad* (CEGyS) como un sistema que tiene la finalidad de verificar el logro de situaciones específicas, mediante cursos de acción previamente planeados para alcanzar las expectativas fijadas, manteniendo a su vez un equilibrio entre los actores que participan en este proceso: las organizaciones, los individuos y el entorno.

Por lo tanto, ninguno de los términos expresados son excluyentes; por el contrario, se completan entre sí, de tal manera que permiten a las organizaciones proporcionar un conjunto de alternativas útiles que contribuyan a realizar de manera eficaz, las funciones de supervisión y de gestión, mediante información pertinente y suficiente, ya sea cualitativa o cuantitativa, que resulte fundamental en la toma de decisiones.

Puede resumirse que el control estratégico de gestión y sustentabilidad persigue estructurar una metodología para facilitar el trabajo complejo y, a su vez, proporcionar la identificación de una estrategia en la función directiva, sin descuidar el equilibrio de cada uno de los elementos de la organización, verificando las acciones y teniendo como prioridad los efectos directos de estas prácticas en el entorno donde se establecen.

Un aspecto que también se evidencia con la incorporación del enfoque de sustentabilidad en las prácticas empresariales ha sido un debate entre el sector académico, empresarial, ámbito gubernamental y empresas de consultoría, respecto a si existe un proceso lineal y específico en el control de gestión estratégico con enfoque sustentable.

Respecto a la complejidad que se presenta en las prácticas corporativas con el enfoque sustentable y las controversias que se han generado en los marcos conceptuales y sus alcances. Sobre todo en la formación de sentidos diversos en la implementación y en la gestión

y evaluación del desempeño de las prácticas empresariales; como ha destacado Hurtado y Serrat (2014), se advierte que, a pesar de las numerosas publicaciones académicas sobre temas de gestión y medición de la sustentabilidad, la concepción de lo sustentable en el contexto actual y, particularmente en el caso de México, ha tenido un escaso progreso en relación al *control de gestión* con este enfoque y, en particular, en la unificación de instrumentos que realicen una integración real de la sustentabilidad en cada una de sus dimensiones.

Por tanto, es necesario considerar la necesidad de un ajuste, un replanteamiento, en cuanto a los niveles de desarrollo, sensibilización y estrategia en cada organización, debido a que en la actualidad no hay un acuerdo consensuado en los marcos de trabajo, reglas o estándares para su reconocimiento y la medición de sus logros de manera uniforme.

El actual desafío que presenta el *control de gestión estratégico y sustentabilidad*, implica examinar los elementos que actúan como barrera para la generación de evidencias de desempeño y evolución. En este sentido, resulta pertinente considerar ¿de qué manera las organizaciones pueden capitalizar los mecanismos de gestión corporativa en el diseño de estrategias sustentables en los procesos?; ¿qué aspectos son limitantes o relevantes para que los mecanismos de gestión corporativa presenten un enfoque analítico y de estrategia? y ¿qué aspectos deben ser replanteados en la toma de decisiones de acuerdo con el enfoque de sustentabilidad?

Con base en los elementos descritos, el *control de gestión estratégico y sustentabilidad* (CGEyS), es un proceso integral que ha evolucionado a través del tiempo. La diferencia que se advierte entre los diversos términos empleados en la literatura especializada: *control de gestión*, *control estratégico de gestión* y *control estratégico de gestión y sustentabilidad*, radica en el enfoque al que le otorgan prioridad desde la implementación de los procesos; es decir, el sentido de verificación, de gestión, la estrategia y la sustentabilidad. A partir de ahí, se desarrollan etapas específicas, que identifican las causas y efectos de las desviaciones, que determinan acciones preventivas y correctivas y, de ser el caso, la propuesta del replanteamiento de los objetivos y las estrategias.

Pese a la diversidad de enfoques de *control de gestión estratégico* y las herramientas disponibles en la actualidad, aún no existe un proceso de control homogéneo, lineal o una práctica que sea considerada como la mejor alternativa en la implementación de la gestión de la sustentabilidad corporativa. Esto se debe principalmente a que el núcleo de la actividad y la situación específica de una empresa requieren de un análisis específico, que considere no solo a la organización en sí misma, sino al conjunto de actores que participan constantemente, lo que es indudable, es la importancia creciente que está adquiriendo el medio ambiente, la reutilización de algunos productos y la importancia del consumidor no solo como el actor que determina las ventas, sino como contribuyente en este enfoque sustentable.

Por lo tanto, aplicar un tipo de *control de gestión estratégico* con carácter universal puede ser más bien limitante, considerando la diversidad de retos y características propias de las organizaciones y de los países donde se establecen. No obstante, el enfoque sustentable enriquece el concepto y visión del proceso de control, justamente porque su valor va más allá del sentido esencialmente económico.

Bibliografía

Amat, Joan. Control 2.0. *Una perspectiva del control de gestión menos financiera y más cualitativa*. Profit. Barcelona. 2013. p. 238.

_____. *Control de gestión. Una perspectiva de dirección*. Ediciones Gestión. Barcelona. 2000. p. 260.

Ansoff, H. Igor. *El planteamiento estratégico: nueva tendencia de la administración*. Editorial Trillas, México. 1991. p. 284.

Bradley J. Olson, Satyanarayana Parayitam y Yongjian Bao. *Strategic Decision Making: The Effects of Cognitive Diversity, Conflict, and Trust*. Journal of Management, Canadá. Universidad de Alberta. Vol. 33, Núm. 196, abril de 2007. pp. 196-222.

Chandler Alfred. *Leviathans : multinational corporations and the new global history*. Cambridge, Reino Unido. 2005.

- David, Fred R. *Conceptos de Administración Estratégica*. Pearson Prentice Hall. México. 2008. p. 384.
- Delmas, Magali y Toffel, Michael. “Organizational responses to environmental demands: opening the black box”. *Strategic Management Journal*, Estados Unidos. Wiley InterScience. Núm. 29, 2008, pp. 1027-1055
- Delicado Miguel. “La contribución de los sistemas de control de gestión para el éxito empresarial”. *Cuadernos de Contabilidad*. Bogotá. Vol. 15, núm. 39, 2014, pp. 853-881.
- Ghiglione, Luis, Di Lorenzo Raúl y Mayansky Félix. *Planeamiento y control de Gestión*. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 2015. p. 127.
- Harvard Business Review. *La gestión en la incertidumbre*. Deusto. Madrid. 1999. p. 247.
- Hurtado y Serrat. “Estrategia corporativa en el ámbito de la sostenibilidad”. *Intangible Capital*, Universidad de Vigo. Vol. 12, núm. 1, 2016. pp. 167-197.
- Kahn, William, Barton, Michelle y Fellows, Steven. “Organizational crises and the disturbance of relational systems”. Estados Unidos. Universidad de Boston. *Academy of Management Review*. Vol. 38, No. 3, 2013. pp. 377–396. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.5465/amr.2011.0363>
- Kekmakhen A. *El control de Gestión*. Universidad de Deusto, 1971.
- Knights, David y Morgan Glenn. “Reino Unido. Universidad de Manchester”. *Organisation Studies*. Vol. 12, núm. 2. 1991, pp. 251-253.
- Lorino Philippe. *El control de gestión estratégico: la gestión por actividades*. Ediciones Alfaomega. Ciudad de México, México. 1993.
- Martínez S. María del Carmen, Maldonado G. Gonzalo (Coords). *La gestión en las organizaciones: un enfoque de cultura, comportamiento, estrategia y desarrollo de lo local*. México. Universidad Autónoma de Aguascalientes. 2013. p. 148.

Simon Herbert. *El comportamiento administrativo: Estudio de los procesos de adopción de decisiones en la organización administrativa*. Editorial Aguilar. Buenos Aires. 1988.

Naranjo y Mesa. *El control estratégico en el perfeccionamiento de la Gestión Universitaria: Caso Única*. Folletos Gerenciales, Junio de 2005.

Sánchez y Schneider. “Strategic Management and Sustainable Development: A review of literature”. *Revista Metropolitana de Sustentabilidad*, Vol. 4, núm. 3, 2014.

Vassolo Roberto y Silvestri Luciana. *Dirección estratégica en países emergentes: elementos fundamentales para plantear el crecimiento de las empresas latinoamericanas*. Granica. Buenos Aires, 2011. p. 206.