

8ª Edición

Revisada y actualizada

Juan F. Pérez-Carballo Veiga

Control de gestión empresarial

Texto y casos





**Control de la gestión
empresarial**

Madrid 2013

Juan F. Pérez-Carballo Veiga

Control de la gestión empresarial

8ª edición revisada
y actualizada

Primera edición: 1990
Segunda edición: 1994
Tercera edición: 1997
Cuarta edición: 1999
Quinta edición: 2002
Sexta edición: 2006
Séptima edición: 2008
Octava edición: 2013

© ESIC EDITORIAL
Avda. de Valdenigrales, s/n. 28223 Pozuelo de Alarcón (Madrid)
Tel. 91 452 41 00 - Fax 91 352 85 34
www.esic.es

© Juan F. Pérez-Carballo Veiga

ISBN: 978-84-7356-896-8
Depósito Legal: M-3487-2013
Portada: Gerardo Domínguez

Fotocomposición y Fotomecánica: ANORMI, S.L.
Doña Mencía, 39
28011 Madrid

Imprime: Gráficas Dehon
La Morera, 23-25
28850 Torrejón de Ardoz (Madrid)

Impreso en España

Queda prohibida toda reproducción de la obra o partes de la misma por cualquier medio sin la preceptiva autorización previa.

Para mis hijos, Alejandro y Francisco.

Índice

Prólogo	15
Capítulo 1. Fundamentos del control de gestión	19
1. La función de control	21
2. Tipología de instrumentos de control	25
3. El control de gestión	29
4. El sistema de control	31
4.1. Estructura	31
4.2. Proceso	35
4.3. Sistema de información	36
5. Requisitos para un control eficaz	38
<i>Caso práctico: INDUSTRIAS ARAGÓN</i>	40
Capítulo 2. La información de costes y el control	43
1. El marco de la contabilidad de gestión	45
2. Los nuevos condicionantes	47
3. Tipología de costes	49
4. El coste del producto como unidad de medida	54
5. Determinación del coste de ventas	56
6. Control de la contabilidad de gestión	58
<i>Caso práctico: PLACAS DAZAÑA</i>	60

Capítulo 3. La práctica de los sistemas de coste	63
1. Los sistemas de coste	65
1.1. Sistemas de costes completos	65
1.2. Sistemas de costes estándar	68
1.3. Sistemas de costes variables	71
2. Criterios para aplicar la información de costes	74
2.1. Imputación de los costes indirectos al producto	74
2.2. Absorción de los costes indirectos	77
2.3. La organización por centros de coste	80
2.4. La medición del nivel de actividad	81
2.5. Cómo fijar los estándares	82
3. Las desviaciones de los costes de producción	83
3.1. Costes de los materiales	83
3.2. Costes de la mano de obra	86
3.3. Costes generales de producción	87
3.4. Algunas consideraciones finales	90
<i>Anexo:</i> Ejemplo de reparto de costes indirectos por actividades	91
<i>Caso práctico:</i> EQUIPOS MEDEA	94
Capítulo 4. El control por ratios económico-financieros	99
1. Los ratios como instrumento de control	101
2. Un ratio de síntesis: la capacidad de crecimiento interno (ICI) .	103
3. Control de la rentabilidad financiera (RF)	108
4. Medida de la eficiencia global: la rentabilidad económica (RE) .	111
5. La productividad de las ventas	114
6. Control de la utilización de la inversión	115
7. El control integrado por ratios	116
8. Una aplicación de control por ratios	120
<i>Anexo:</i> Fórmula de la rentabilidad financiera y pirámide de ratios	127
<i>Caso práctico:</i> ARANGO	129
Capítulo 5. El presupuesto de operaciones	133
1. La función del presupuesto	135
2. Propósitos del presupuesto	137
3. Proceso presupuestario	139

	<u>Págs.</u>
4. El presupuesto de operaciones	142
4.1. Presupuesto de ventas	142
4.2. Presupuesto de producción	144
4.3. Presupuesto de coste de ventas	147
4.4. Presupuesto de gastos generales	147
4.5. Cuenta de resultados operativos	148
5. Presupuestos flexibles	149
<i>Caso práctico: METALIZADOS ARAUJO</i>	154
Capítulo 6. Cálculo de las desviaciones presupuestarias	159
1. Planteamiento	161
2. Consideraciones sobre el análisis de desviaciones	165
3. Análisis de las desviaciones por ventas	167
3.1. Desviación por precio (DP)	167
3.2. Desviación por volumen (DV)	168
3.3. Esquema de las desviaciones de ventas	173
4. Desviaciones de costes de producción	174
4.1. Desviación por costes variables (DCV)	175
4.2. Desviación por costes fijos (DCF)	176
5. Desviaciones de gastos comerciales y generales	178
6. Informe integrado de desviaciones	179
<i>Casos prácticos: ASPEN</i>	182
FIBROBATELES	182
SECABONA	185
Capítulo 7. Control de las actividades operativas	189
1. La información y el control	191
2. Control de los factores clave de éxito	192
3. Limitaciones de los indicadores financieros	202
4. El cuadro de mando de las operaciones	204
4.1. Comercial	208
4.2. Producción	211
4.3. Compras	215
4.4. Personal	218
5. La aplicación del análisis de desviaciones	220
<i>Caso práctico: ESPORTEX</i>	224

	<u>Págs.</u>
Capítulo 8. Control de inversiones	229
1. La función de invertir	231
2. El proceso de la función de invertir	233
3. Determinación del movimiento de fondos	238
4. Revisión de los criterios de evaluación económica	243
4.1. Capitalización y actualización	244
4.2. Período de recuperación (PR)	244
4.3. Tasa interna de rentabilidad (TIR)	245
4.4. Tasa interna de rentabilidad corregida (TIRC)	247
4.5. Valor actual neto (VAN)	248
4.6. Índice de rendimiento (IR)	250
5. Análisis del riesgo económico	251
6. Control de los proyectos de inversión	254
6.1. Control de la ejecución	256
6.2. Evaluación de los resultados	260
6.3. La decisión de abandonar el proyecto	261
7. Algunas cuestiones de método	263
7.1. Períodos de cálculo	263
7.2. El tratamiento de la inflación	264
7.3. La tasa de corte	266
8. Enfoque financiero de los proyectos estratégicos	268
<i>Casos prácticos:</i> ELECTROPLAY	273
MOTORES ELÉCTRICOS	278
Capítulo 9. Control de la gestión financiera	283
1. Control de las finanzas de la empresa	285
2. Control de la estructura financiera	286
2.1. Coste de capital: un índice de control	288
2.2. Apalancamiento financiero	293
2.3. Control del riesgo financiero	296
3. Control de la liquidez	299
3.1. El presupuesto financiero	299
3.2. Período de maduración de las operaciones	301
3.3. Control del capital circulante	303
3.4. Variables de control de las cuentas bancarias	304
4. Control presupuestario de los gastos financieros	307

	<u>Págs.</u>
4.1. Desviación de coste	308
4.2. Desviación de volumen	310
5. El cuadro de mando de la gestión financiera	312
6. Control del riesgo por tipo de interés	314
7. Control del riesgo por tipo de cambio	318
<i>Caso práctico:</i> LABORATORIOS CASANDRA	323
Capítulo 10. Control de las empresas descentralizadas	327
1. Fundamento de la estructura por divisiones	329
2. Evaluación económica de la división	334
3. Control de la gestión de la división	338
4. Los estados financieros de una división	341
5. Precios de transferencia	341
5.1. Definición de una política	343
5.2. Aplicación de precios de mercado	345
5.3. Precios de transferencia basados en los costes	347
5.4. Negociación de los precios de transferencia	349
<i>Caso práctico:</i> HOTEL DEL MALECÓN	350
Capítulo 11. La función del <i>controller</i>	355
1. Responsabilidades del <i>controller</i>	357
2. Ámbito de actuación	360
3. Criterios de actuación	363
4. El <i>controller</i> de división	365
5. Las relaciones con la dirección	368
<i>Caso práctico:</i> AGROEQUIPOS	372
Bibliografía	379
Índice analítico	381

Prólogo

La administración de organizaciones del tamaño y complejidad como las actuales exige parcelarlas en unidades especializadas y de menor dimensión. Esta partición comporta aplicar principios de descentralización y delegación. El primero, para acercar la gestión a la realidad del mercado y de las operaciones internas de la empresa. El segundo, para que la Dirección comparta responsabilidades con su equipo de gestores en consonancia con la envergadura de las actividades desarrolladas por la empresa. Ambos, para lograr una mayor eficacia, productividad, iniciativa y flexibilidad de la gestión.

La función de control surge, de esta manera, como un requisito obligado para comprender y contrastar el modelo de negocio y evaluar el resultado de las decisiones delegadas así como el interés y conveniencia de cada una de las actividades que componen la cartera de la empresa.

Pero el control de gestión no sólo ha de permitir valorar el comportamiento de las actividades y las actuaciones de sus respectivos gestores, sino que, además, constituye un instrumento para modelar los procesos de coordinación y participación. La gestión de empresas exige de sus dirigentes que lideren, responsablemente, al colectivo que integra la organización. Al amparo de esta exigencia, el control de gestión ofrece un mecanismo valioso para contribuir a perfilar una cultura y un entorno de gestión tendentes a estimular y aunar esfuerzos individuales.

Ello es así porque todo sistema de control define un estilo de dirección específico, capaz de integrar y motivar favorablemente las conductas de las personas y de potenciar sus capacidades o, por el contrario, de anularlas y someterlas al dictado y discrecionalidad del dirigente de turno.

Lo sustantivo del control consiste, pues, en su capacidad para influir sobre los comportamientos de los responsables funcionales y operativos de la empresa y para integrarlos en un proyecto común. Parece razonable admitir que la eficacia de un gestor para contribuir al logro de este proyecto no depende, únicamente, de sus características personales; se requiere, además, la existencia de un marco organizativo propicio para el desempeño de sus funciones que le permita asumir responsabilidades específicas con iniciativa, autonomía y en coordinación con el resto de la organización.

Como consecuencia de lo anterior, el control de gestión es sobre todo un mecanismo insustituible para la mejora continua de la calidad de la gestión. Mediante las acciones correctoras que han de derivarse de los procesos de análisis de desviaciones, se pretende superar las situaciones adversas y potenciar aún más las favorables.

Por último, el control obliga a relacionar sistemáticamente los procesos de la empresa con el entorno en el que actúa, ya que el origen de algunas desviaciones habrá de buscarse en el comportamiento de variables exógenas a la compañía. Y, sobre todo, porque el fortalecimiento de la posición competitiva de la empresa, objeto último del control de gestión, depende de su capacidad para vincularse con las condiciones vigentes del mercado.

La implantación de un sistema formal de control requiere definir la estructura de responsabilidades de la organización, utilizar un proceso capaz de desencadenar acciones de ajuste cuando ello sea preciso y diseñar un sistema de información de objetivos a alcanzar y de resultados obtenidos. La gestión del sistema, no sólo su diseño, constituye un ingrediente importante para explicar su éxito o fracaso. No es tan crítico que el sistema sea técnicamente perfecto como que su utilización se adecue a la singularidad de cada entorno de gestión. Para ello, el *controller* ha de conseguir que su utilización sea asumida por el conjunto de las unidades operativas de la empresa, en cuanto que éstas convengan que les resulta útil para desarrollar mejor su actuación gerencial.

En el marco descrito en las líneas anteriores, esta séptima edición del libro, como las anteriores, intenta presentar un planteamiento amplio de la función de control como responsabilidad directiva. Para ello, concilia la formulación conceptual de los sistemas de control con la introducción de las técnicas de más fre-

cuenta utilización. Asimismo, pretende superar la asociación que se hace habitualmente entre el control de gestión y el seguimiento de magnitudes estrictamente contables. Si la gestión de empresas y, en consecuencia, su control se orientan por definición hacia el futuro, difícilmente la contabilidad, como instrumento de registro de las transacciones monetarias pasadas, podrá explicar y anticipar, por sí sola, el éxito o fracaso empresarial. Por ello, junto a indicadores de índole contable se introducen otros de naturaleza operativa, más relacionados con los procesos, las operaciones y el medio en el que se ubica la empresa.

Al final de cada capítulo se incluyen, como continuación de la parte expositiva, uno o más casos prácticos que ilustran situaciones concretas asociadas a la aplicación del control de gestión. Algunos casos se han desarrollado a partir de experiencias vividas por el autor; otros son elaboraciones basadas en situaciones que se presentan, con frecuencia, en la práctica de los sistemas de control.

El contenido de este libro, en su conjunto, contempla los cometidos y técnicas más habituales de la función de control empresarial. Lógicamente, por razones de espacio, se han omitido materias de carácter más especializado que, sin embargo, pueden encontrarse en los libros incluidos en la bibliografía. La lectura del texto requiere conocimientos previos, aunque elementales, de administración de empresas y de contabilidad.

El autor desea expresar su agradecimiento, por los comentarios recibidos, de los profesionales de empresa con los que ha tenido la oportunidad de contrastar experiencias y puntos de vista sobre las materias aquí expuestas. Finalmente, manifiesta su reconocimiento a los autores que, con antelación, se han ocupado de desarrollar los fundamentos y la práctica del control de gestión.

JUAN F. PÉREZ-CARBALLO VEIGA

COMUNICACIÓN CON EL AUTOR

El lector que desee ponerse en contacto con el autor puede dirigirse al correo juanfperezcarballo@converthia.com.

Material complementario: los profesores de Universidad y Escuela de Negocios que utilicen este libro como texto de clase y así lo justifiquen, pueden solicitar para su uso docente exclusivo el «Manual de soluciones de los casos prácticos» incluidos al final de cada capítulo. Para ello, deben dirigirse al autor desde un correo de su centro docente e indicar cómo verificar los requisitos anteriores en la página de Internet de su institución.

Capítulo 1

Fundamentos del control de gestión

1. La función de control
2. Tipología de instrumentos de control
3. El control de gestión
4. El sistema de control
 - 4.1. Estructura
 - 4.2. Proceso
 - 4.3. Sistema de información
5. Requisitos para un control eficaz

Caso práctico: INDUSTRIAS ARAGÓN

1. La función de control

Cuando se describe la actividad gerencial es habitual mencionar las funciones básicas que la componen. A este respecto, el planteamiento, ya clásico en el ámbito de la administración de empresas, recoge, en su formulación más simple, las funciones de planificar, organizar, ejecutar y controlar. Estas cuatro funciones están integradas porque se desarrollan en el ámbito de una misma unidad económica, se ejecutan por los mismos gestores y se influyen entre sí, y porque todas ellas exigen la toma de decisiones para ser operativas.

Este enfoque reconoce la secuencia lógica, esté explicitada o no, en el trabajo de cualquier responsable empresarial. Pero la realidad no es tan formal ni lineal. Más bien las funciones anteriores se entremezclan en el propósito y en el tiempo, por lo que no siempre resulta fácil deslindar las fronteras entre ellas.

La clasificación anterior sí cobra todo su vigor cuando la gestión se refiere a la ejecución de un proyecto o programa específico: la aplicación secuencial de las fases de planificación, organización, ejecución y control parece obligada para contribuir a su culminación con éxito. Pero en la medida en que una empresa es algo más que una mera agregación de proyectos, se explica la mencionada yuxtaposición de los componentes de la actividad gerencial.

En este contexto, *el control* es aquella función que pretende asegurar la consecución de los objetivos y planes prefijados en la fase de planificación. Como última etapa formal del proceso de gestión, el control se centra en actuar para que los resultados generados en las fases que le preceden sean los deseados.

Así pues, una primera exigencia de esta función es que existan objetivos determinados. La cuestión de cuáles son los objetivos de la empresa resulta siempre, de difícil respuesta porque la empresa, por sí misma, ni decide ni formula objetivos propios. Son sus gerentes, la denominada Dirección, quienes los establecen. Bien es cierto que toda empresa precisa satisfacer determinados

requisitos para sobrevivir, tales como los de *rentabilidad*, *crecimiento* y *solven- cia*. Pero la importancia relativa de estos parámetros se halla influida por las prioridades de los directivos de la empresa, que a su vez se ven condicionados por intereses de otros colectivos (trabajadores, clientes, accionistas, proveedores y, en general, la comunidad en la que opera).

El proceso sustancial del control, aplicado mediante cualquiera de los instru- mentos disponibles para desarrollarlo, consiste en comparar lo real con lo planeado. La diferencia entre ambos estados constituye una primera valoración del grado de cumplimiento de los objetivos. Su interpretación permitirá acometer lo que sin duda ha de ser el fin último del control: actuar para asegurar la consecución de los objetivos. De poco sirve un control que se limite a identificar *desviaciones*. Estas han de ser sólo un medio para reorientar la acción cuando ello sea preciso.

En síntesis, sin objetivos no puede haber control y sin acciones éste pierde todo su valor como instrumento de mejora de la gestión.

Bajo esta perspectiva, no resulta fácil distinguir el linde entre planificar y controlar; más bien ambas funciones se interrelacionan de manera tal que su desagregación responde más a tratar de explicar un proceso, el de gestión, que una realidad difícil de compartimentar en tareas estancas. Este planteamiento no hace sino reafirmar que un sistema puede dividirse estructuralmente, pero si se fragmenta funcionalmente se corre el riesgo de que pierda su naturaleza.

De hecho, la realidad primaria es el propio sistema; en este caso, el proceso de gestión. Si éste, ulteriormente, se rompe en partes (planificación, organiza- ción, ejecución y control) es con el fin de conocerlo y manejarlo más fácilmen- te. Pero evitemos confundir el signo (el modelo parcelado) con la realidad (el proceso global), pues ello dificulta aplicar adecuadamente los mecanismos de conexión entre las partes. Cuántas empresas, aun siendo sistemas unitarios, se ven desvertebradas por organigramas más o menos discrecionales y coyuntura- les, que las contemplan con una visión vertical, basada en la jerarquía y la espe- cialización, cuando su funcionamiento responde a la realización de procesos que requieren la participación y coordinación de unidades funcionales que se enca- denan transversalmente.

Es más, si el control, en última instancia, es acción, ¿no ha de entenderse que las fases de ejecutar y controlar se funden también en la realidad de la empresa?

Respecto a las acciones que se derivan del control éstas actúan sobre:

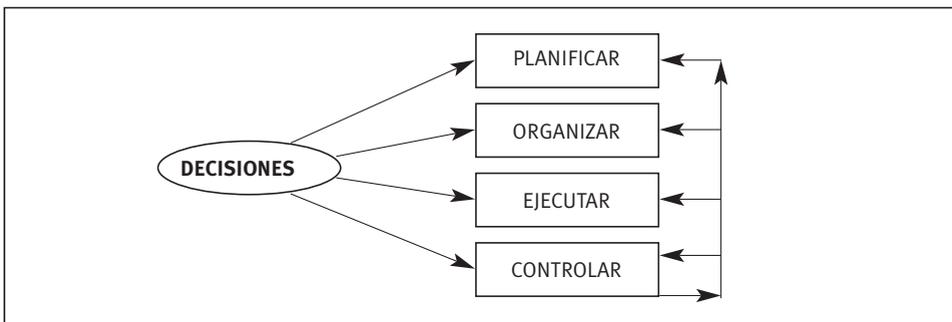
1. Los *objetivos* y *planes*, en cuanto que por probarse incorrectos hayan de modificarse.

2. La *organización* para alcanzar los objetivos y planes, cuando se muestre incapaz para este propósito.
3. La *ejecución* de los planes, si no es la más apropiada.

Si bien el tercer tipo de acciones es el más común, no deben omitirse los dos primeros. Unos objetivos y planes mal planteados anulan los esfuerzos para alcanzarlos y una organización mal diseñada neutraliza la mejor ejecución posible. Además, los objetivos y los planes se fundamentan en expectativas de comportamiento del entorno y, en consecuencia, quizás cambien con el tiempo al hacerlo las circunstancias en que se gestaron. Por ello, pueden dejar de ser válidos y, por lo tanto, también la opción organizativa diseñada para aplicarlos.

La Figura 1 resume lo expuesto: la relación entre las funciones gerenciales básicas y el papel del control. También, señala la exigencia de que el control actúe sobre sí mismo, para asegurar que cumple con su finalidad. Por último, resalta que la razón de ser de las cuatro funciones reside en la toma de decisiones.

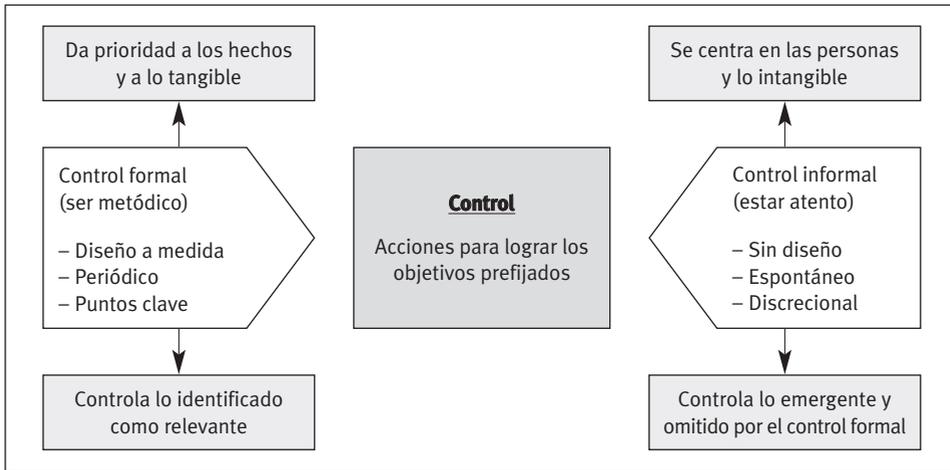
FIGURA 1
DINÁMICA DE LA GESTIÓN



Como el control es un elemento consustancial de la gestión, tiene que practicarse, de una forma u otra, en todos los niveles de la organización. No es válido aceptar que sólo la unidad orgánica de control sea la encargada de aplicarlo. Toda área con responsabilidad debe practicarlo, aunque sea la unidad de control quien establezca las políticas y procedimientos y suministre la información precisa a las áreas para que lo ejerzan.

Los procesos generales descritos se acometen con distinta sistemática, pudiéndose diferenciar, según la Figura 2, dos categorías extremas de control: el *formal* y el *informal*.

FIGURA 2
SISTEMÁTICA DEL CONTROL



El primero tiene lugar con un ritmo sistemático y periódico. Se apoya en procedimientos predefinidos y su operación está autorizada explícitamente. El control informal, por el contrario, se produce sin método ni regularidad: no aplica instrumentos ordenados sino que se fundamenta en la discrecionalidad y en la espontaneidad. En este sentido, el control informal no se diseña, sino que se genera de modo natural y gradual, aunque sí puede ser alimentado e influido. Mientras el formal asegura el seguimiento de los puntos de control identificados como claves, el informal está atento a lo nuevo y emergente y a lo omitido por el control formal, exigiendo un contacto mayor con las personas.

Es difícil encontrar situaciones puras de control según esta clasificación. Más bien ambos tipos de control conviven y se refuerzan en toda organización porque los dos son necesarios y complementarios. El formal, periódico y organizado, contempla puntos de control permanentes. El control informal, esporádico y cambiante, incorpora información ocasional y subjetiva. La Figura 2 resume el contenido de ambos tipos de control.

Por último, es preciso distinguir entre el *control automático* y el que exige decisiones a medida. El primero es aquél que, identificada una anomalía, la corrige automáticamente, mediante algún mecanismo o con reglas de decisión preestablecidas. Esto es habitual en el control de producción o de inventarios. Es el caso, por ejemplo, de los sistemas de control en tiempo real de los procesos químicos, con estabilizadores automáticos. El control no automático requiere, por el contrario, tomar decisiones específicas que dependen del criterio del decisor. Esta es la situación habitual en el control de la gestión empresarial.

2. Tipología de instrumentos de control

De la descripción realizada del control se deduce que se dispone de numerosas herramientas para practicarlo. El Cuadro 1 ofrece una síntesis que, sin ser exhaustiva, recoge los instrumentos más frecuentes. Cada uno tiene su propósito, pero, en su conjunto, cubren razonablemente las necesidades de control en cualquier organización. Junto a estos procedimientos de tipo general hay que añadir otros, más específicos, por funciones, como las técnicas de control de calidad de los productos o de los procesos.

CUADRO 1
INSTRUMENTOS DE CONTROL

Instrumentos	Descripción
<ul style="list-style-type: none"> • Manuales organizativos y de procedimientos 	Incluyen funciones, responsabilidades y decisiones de las unidades de actividad y políticas para la toma de decisiones.
<ul style="list-style-type: none"> • Intervención 	Autorización individualizada de gastos y pagos con énfasis en aspectos formales.
<ul style="list-style-type: none"> • Inspección 	Revisión <i>a posteriori</i> de actuaciones individuales.
<ul style="list-style-type: none"> • Control interno 	Fijación de procedimientos <i>a priori</i> , con asignación previa de autorizaciones, segregación de funciones y limitación de importes.
<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría interna 	Revisión de la razonabilidad de la información y comprobación de procedimientos, mediante personal de la propia empresa.
<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría externa 	Examen por firma externa de la razonabilidad de los estados financieros.
<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría operativa 	Evaluación de la calidad de la gestión.
<ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad analítica 	Información sobre los costes e ingresos por producto y centro de responsabilidad a efectos de planificación, control y toma de decisiones.
<ul style="list-style-type: none"> • Control presupuestario 	Comparación de los resultados obtenidos con los presupuestados, con desglose de desviaciones por causas y responsables.
<ul style="list-style-type: none"> • Análisis por ratios 	Comparación de indicadores seleccionados con los valores fijados como objetivos.
<ul style="list-style-type: none"> • Cuadro de mando 	Documento que sintetiza la marcha de la empresa (o de una de sus áreas) con relación a sus objetivos más relevantes.

El análisis de estos instrumentos sugiere las siguientes consideraciones:

1. Por el componente temporal cabe diferenciar el *control a priori* del *control a posteriori*. En general, cuando se habla de control se hace referencia al segundo y así lo establece el principio de cálculo de desviaciones. Sin embargo, el control *a priori* es igualmente útil, porque el primer requisito para que se cumpla un objetivo es establecerlo y comunicarlo con claridad, como hacen, por ejemplo, los manuales organizativos y de procedimientos. Además, más importante que corregir los errores, es evitarlos.

Estos manuales definen las funciones, responsabilidades y decisiones asignadas a las diversas áreas de la empresa. También, formulan las políticas para la toma de decisiones. En la implantación de manuales como los que se comentan no tiene lugar la comparación entre lo real y lo previsto, aunque ello pueda ser realizado por otros mecanismos de control (auditoría interna, por ejemplo). Pero, con independencia de esta función de complementariedad, los manuales en sí mismos constituyen un instrumento de control porque inducen al *autocontrol*: si una persona sabe que sus funciones van a ser revisadas, tratará de ajustarse a las pautas establecidas. La existencia de manuales no debe confundir las prioridades; por el contrario, debe reconocerse que tan importante como controlar las actuaciones es propiciar la acción coordinada. Por ello, los manuales de procedimientos deben apoyar la iniciativa y la creatividad en el marco de las políticas de las empresa, huyendo de normas rígidas y agobiantes que paralicen el avance de la organización por el freno que representan. En cualquier caso, ninguna partitura impide una buena interpretación a un buen maestro.

Igualmente, los *presupuestos* son un mecanismo para influir sobre la conducta de las personas, puesto que un objetivo de todo plan es definir pautas y criterios de actuación. En los presupuestos se autorizan, por ejemplo, los niveles de gastos. Parece razonable que, por el hecho de hacerlo, los responsables tenderán a respetarlos, máxime si han participado en su elaboración. Pero además, los presupuestos marcan objetivos: si se sabe que habrá evaluación, se tratará de hacerlo lo mejor posible si existe el estímulo adecuado para ello.

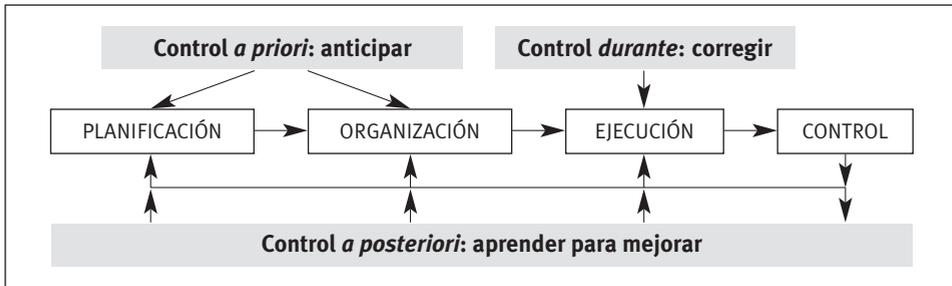
El control *a priori* debe ser seguido del control *a posteriori* o contraste entre lo real y lo previsto. Si no fuese así, el autocontrol perdería fuerza y efectividad cuando el compromiso e integración del personal con la empresa sea débil.

En cuanto que el control es una actividad que no añade valor, aparentemente, para el cliente final, se acrecienta la importancia del control *a priori* que pretende que las actividades se ejecuten correctamente, evitando los reprocesos. Por ello, implantar un sistema y fomentar una actitud que garanticen hacer las cosas bien la primera vez, reduce el protagonismo del control *a posteriori*. No sólo se ahorran los costes de corregir la ejecución, sino que también se reduce la necesidad de implantar controles repetitivos para verificar lo realizado.

La Figura 3 muestra la relación entre el control *a priori* y el control *a posteriori*, así como con el control durante la ejecución.

2. El Cuadro 1 es heterogéneo en cuanto a la metodología de control. Unos instrumentos se refieren a procedimientos de actuación, otros tratan de evaluar la calidad de la gestión; unos se hacen *a priori* y otros *a posteriori*. Pero lo

FIGURA 3
DIMENSIÓN TEMPORAL DEL CONTROL



común a todos ellos es que persiguen actuar sobre las conductas de las personas. De hecho, el control de gestión se ejerce no sobre las cosas sino sobre las personas. Cuando, por ejemplo, se decide reducir costes, en realidad éstos sólo podrán disminuir en la medida en que los responsables de generarlos actúen en el sentido deseado. Por ello, el control debe contemplar el comportamiento de la organización, puesto que los procesos implican reacciones y actitudes de las personas. Esto introduce un segundo requisito para que se cumpla un objetivo: *motivar* a quien ha de alcanzarlo para que se esfuerce en conseguirlo, ya que no puede haber impulso que se materialice en acciones donde falte vitalidad y voluntad.

Para influir sobre la conducta del personal a fin de que apoye los objetivos de la empresa, se pueden controlar:

- los *resultados* de su gestión,
- las *acciones* que ejecutan,
- su *compromiso*.

El control de resultados analiza el grado de consecución de los objetivos prefijados. Con ello se responsabiliza a las personas de alcanzar determinados logros, prescindiendo de evaluar las acciones que hayan realizado. Este sistema posibilita funcionar con autonomía, por lo que es válido para estilos de gestión muy heterogéneos: lo que cuenta son los resultados. Por ello, constituye la base de la descentralización en la gestión. Aunque su aplicación es apropiada para los niveles más altos de la pirámide de mando, también se puede utilizar para peldaños inferiores. Este es el caso, por ejemplo, de un sistema de ventas que fije objetivos por vendedor y asigne comisiones por cumplimiento de cuotas. Por supuesto que el control por resultados exige que éstos sean controlables.

El segundo procedimiento aborda el control de las acciones. Pretende que las personas realicen determinadas acciones (y omitan otras) sobre la base de que los resultados deseados se obtendrán por el mero cumplimiento de las mismas. Formas típicas de este tipo de control son, por ejemplo, los manuales de procedimientos, la segregación de funciones, la intervención previa y la implantación de límites de autorización. Aunque este sistema genera rechazos en determinados entornos, por su tendencia a la «burocratización administrativa», en contrapartida, fomenta la coordinación entre las áreas y la consolidación de una memoria organizativa que establezca «qué hacer» y dé continuidad a los procesos con independencia de quién los ejecute.

Finalmente, el tercer sistema induce al personal a hacer lo que considere más adecuado para la empresa, fomentando una actitud individual positiva y reforzándola mediante la influencia del grupo. Este planteamiento exige propiciar un ambiente de satisfacción y generar *valores compartidos*, reforzando el compromiso del personal con su empresa. Sólo así será útil este enfoque del control. De hecho, se pretende que la organización comparta los valores y objetivos que defina la Dirección de la empresa; que no se limite a hacer lo que ordene la Dirección, sino que quiera alcanzar los objetivos aprobados y se comprometa con ellos. Este enfoque es la antítesis del denominado control por coacción, el cual, conviene recordarlo, sólo es capaz de alcanzar lo que estrictamente se demanda.

3. En cuanto a las *unidades de medición*, se pueden identificar tres:

- La más frecuente es la que se expresa en unidades monetarias, pues permiten homogeneizar actuaciones y desempeños diferentes. Los controles financieros son capaces de medir y evaluar la ejecución de áreas no financieras.
- También es habitual utilizar unidades físicas como pueden ser, por ejemplo, la producción en toneladas o la plantilla media.
- El uso de *ratios*, ya sean financieros u operativos, es recomendable cuando el cociente entre dos cantidades resulte más significativo o diferencial que la información que suministren ambas por separado.

Junto a estas medidas utilizadas en la evaluación del desempeño y del rendimiento de las actividades hay que añadir otras de carácter cualitativo y de evaluación más subjetiva, que permiten matizar y enmarcar las actuaciones expresadas en términos cuantitativos. Tal es el caso del clima laboral, de la innovación, de la imagen de la empresa en el mercado o de la satisfacción de sus clientes.

3. El control de gestión

En el control empresarial conviven instrumentos muy diferentes, aunque con una finalidad compartida: contribuir a alcanzar los objetivos de la empresa. En este sentido, cabe diferenciar el *control operativo* del control de gestión.

El primero pretende que las tareas específicas se desarrollen conforme a los planes. Este es el caso, por ejemplo, del control de la línea de producción o de una máquina dentro de ella. Cuando la máquina no funciona con las prestaciones esperadas, el operario responsable, o un mecanismo automático, corrige su operación y la devuelve a la situación deseada. En general, en el control operativo los criterios, reglas de actuación e información utilizados deben ser concretos y precisos, por lo que el elemento de comportamiento de las personas es menos relevante.

El control de gestión es la función por la cual la Dirección se asegura que los recursos son obtenidos y empleados eficaz y eficientemente para el logro de los objetivos de la organización. Su propósito es gobernar la organización para que desarrolle las estrategias seleccionadas para alcanzar los objetivos prefijados.

Por *eficacia* se entiende el grado en que se contribuye a alcanzar un objetivo. La *eficiencia*, por el contrario, trata de medir la productividad de la gestión, es decir, la relación entre resultados y costes. Otra manera de establecer esta diferencia consiste en considerar que eficiencia es hacer las cosas bien, mientras que eficacia es hacer las cosas importantes. Por ello, la eficacia se relaciona más con los objetivos y metas de la empresa que la eficiencia. En resumen, la eficacia es el fundamento del éxito de la empresa, en cuanto que la eficiencia es más un requisito para obtenerlo que una garantía de que se produzca.

Es habitual encontrar situaciones en que una unidad es muy eficiente pero poco eficaz. Por ejemplo, la sección de crédito y cobro a clientes puede ser muy productiva en tramitar expedientes, pero aplicando unos criterios rígidos de concesión de créditos y unos métodos de cobro que importunen, indiscriminadamente, al cliente. También es posible la situación inversa. Por ejemplo, el servicio postventa puede contribuir muy eficazmente a alcanzar los objetivos aunque sin eficiencia: todas las reclamaciones de clientes se atienden a plena satisfacción de éstos, pero incurriendo en unos costes desproporcionados al fin perseguido.

Las características señaladas en un epígrafe anterior para la función de control son aplicables al control de gestión aunque éste incorpore algunas otras adicionales, según se expone a continuación.

En cuanto al ámbito de actuación, el control de gestión debe contemplar toda la empresa. Su objetivo, a diferencia de otros medios de control más específicos,

consiste en asegurar la buena marcha del conjunto de la organización. Para ello, es preciso controlar las distintas funciones, actividades y áreas de responsabilidad y efectuar la síntesis necesaria para ofrecer una visión global de la calidad de la gestión con base al control por resultados.

Con respecto al objeto, es importante reiterar la diferencia entre el control de actividades y el control de la gestión de los responsables. El primero evalúa si una actividad (producto, proyecto, división, etc.) es conveniente o no para la empresa; analiza el interés de mantenerla. El control por responsabilidad aborda el desempeño de los gestores. No es infrecuente que una actividad atractiva esté mal gestionada y viceversa.

El control de gestión está limitado en el sentido de que no puede contemplar todos los parámetros involucrados en una actividad. De hecho, deberá centrarse en aquellos más importantes. Parece lógico que en toda actividad unos aspectos de la gestión sean más relevantes que otros. Y entre los más relevantes, probablemente haya unos pocos que sean críticos. Es decir, si se gestionan correctamente, es razonable prever que la empresa, o una unidad de la misma, tenga éxito. A estas últimas variables se les denomina *factores clave de éxito* (FCE). Pues bien, es de esperar que el control de gestión se centre, prioritariamente, en controlar este tipo de factores y en los parámetros que los miden. De aquí el carácter parcial y selectivo del control de gestión.

Finalmente, el control de gestión aplica diversos procedimientos, métodos e instrumentos que han de estar integrados en un sistema formal. Esto es, el control de gestión exige definir un *sistema* que incorpore los controles más relevantes de la empresa.

En cuanto que el control empresarial pretende actuar sobre la conducta de las personas, tan importante como las especificaciones de diseño del sistema a aplicar es la utilización que se haga del mismo. No es aventurado decir que es más eficaz un sistema de control sencillo y bien gestionado que un sistema muy perfeccionado pero mal utilizado.

Lo importante no es disponer de un modelo perfecto, sino de uno capaz de influir satisfactoriamente sobre la actuación de los distintos rangos de responsabilidad, pues el control actúa sobre las personas. En este sentido, la sencillez es un atributo deseable en cualquier sistema de control para evitar la confusión.

Es frecuente que sistemas diseñados, en sus aspectos formales, con gran minuciosidad y rigor queden reducidos a mera rutina por ser gestionados deficientemente. Un sistema de control de gestión debe ser algo más que un procedimiento para medir los resultados de la organización. En la práctica, todo siste-

ma de control comporta un estilo de dirección definido por la intensidad de la participación, cuyo fin principal es contribuir al aprendizaje y a la mejora.

4. El sistema de control

El desarrollo formal del control exige el diseño y la implantación de un sistema entendido como el conjunto de acciones, procedimientos y tareas que, ordenadamente relacionados entre sí, son necesarios para aplicarlo.

El sistema de control se compone de:

- la *estructura*,
- el *proceso*,
- el sistema de *información*.

Por supuesto que el sistema de control no es la mera agregación de sus componentes. Estos deben funcionar de modo conexo, apoyándose mutuamente para incrementar su eficacia. Por ejemplo, la estructura de control ha de ser congruente con su proceso y el sistema de información debe suministrar datos útiles para formular las acciones de ajuste. Sin embargo, no siempre sucede así: en vez de reforzarse mutuamente, los componentes del sistema pueden entrar en conflicto. Si esto ocurre, habrá que adoptar medidas de rediseño para eliminar las tensiones producidas.

4.1. Estructura

La estructura de control hace referencia al ámbito organizativo en el que se desarrolla, es decir, al conjunto de unidades organizativas en que se articula la empresa a efectos de control. En este contexto, a estas unidades se les denomina *centros de responsabilidad*. La naturaleza de cada centro de responsabilidad depende no sólo de las funciones que desarrolla, sino también de las opciones que se elijan en cuanto a sus responsabilidades. Con carácter general, un centro de responsabilidad es una unidad organizativa, con una misión específica, unos recursos asignados y dirigida por un responsable de sus resultados.

En realidad, la necesidad de definir una estructura de control surge de la dimensión y complejidad de la empresa. En organizaciones simples y reducidas,

probablemente no sea imprescindible implantar una estructura de control, pues éste se ejerce por un único individuo sobre el conjunto de la empresa, quien es capaz de conocer y decidir todo lo concerniente a las operaciones significativas.

Sin embargo, en empresas de mayor dimensión y complejidad es preciso delegar responsabilidades y tareas. No parece razonable que una única persona pueda asumir la toma de todas las decisiones y seguir su ejecución. En la medida en que se produzca esta delegación, será preciso concretarla por áreas y darle contenido, surgiendo así el concepto de estructura que se comenta.

En términos generales, la estructura ha de definir los siguientes aspectos:

- las unidades de gestión a controlar,
- los objetivos,
- las responsabilidades asignadas a cada unidad,
- los criterios de evaluación.

Una tipología genérica de unidades a controlar se recoge en el Cuadro 2. En él aparecen los centros de responsabilidad utilizados más frecuentemente, con indicación de sus objetivos y criterios de evaluación.

La estructura explícita también los objetivos de cada centro, pues ello es preciso para poder aplicar el proceso de control que se describe posteriormente. La formulación de objetivos, en el marco del sistema de control, debe contemplar la totalidad de la empresa, lo cual requiere que se cumpla el principio de *congruencia*: los objetivos de un centro han de ser compatibles con los del resto de los centros de responsabilidad y convergentes con los de la empresa en su conjunto. Este principio refuerza la tarea esencial de la dirección: organizar los recursos y los procesos de manera que cada responsable pueda alcanzar sus objetivos específicos y contribuir al logro de los objetivos generales de la empresa.

Además, la estructura establece los criterios de evaluación de cada centro. Como recoge el Cuadro 2, cada tipo de centro incorpora sus propios criterios de evaluación. Estos deben satisfacer un criterio de *objetividad* entendido como su capacidad para sintetizar el conjunto de la gestión: si ésta es satisfactoria, así lo debe indicar el parámetro seleccionado. Es difícil que un solo criterio sea capaz de conseguir este requisito, máxime cuando a la diversidad de las áreas de gestión se añade una perspectiva temporal, es decir, un compromiso para equilibrar los resultados a corto y a largo plazo.

En cualquier caso, el proceso de delegación descrito no explicita todas las posibles actuaciones que asume el responsable de un centro. De hecho, sólo se

CUADRO 2
CENTROS DE RESPONSABILIDAD PARA EL CONTROL

Centro de	Objetivos	Criterios de evaluación	Ejemplo
Producción	Plan de producción	Calidad, costes, cantidad y plazos	Sección de fábrica
Servicio	Eficacia y eficiencia del servicio	Retrasos, gastos, reclamaciones	Sección de mantenimiento
Ingresos	Ventas en unidades	Desviaciones en ventas y gastos	Delegación comercial
Gastos discrecionales	Calidad ajustada a los recursos asignados	Satisfacción de usuarios y gastos	Asesoría jurídica o fiscal
Beneficio	Posición competitiva Cuenta de resultados	Beneficio Factores clave	División
Inversión	Posición competitiva Beneficio e inversión	Rentabilidad Factores clave	Filial

delegan de forma expresa las de mayor entidad. Por ello, a efectos de control, han de contemplarse todos los parámetros relevantes que se sitúen bajo la responsabilidad del jefe del centro.

Otro principio importante es el de *controlabilidad*. Este expresa que el responsable de un centro sólo puede ser evaluado por aquellos parámetros que controla, es decir, aquéllos sobre cuyo comportamiento puede actuar de forma significativa. Distinta es la evaluación del centro como actividad, como unidad económica, para lo cual han de contemplarse todos los parámetros importantes, sean o no controlables por su responsable.

La estructura de control debe diseñarse, como un traje, «a medida» para cada empresa y en base a las siguientes consideraciones:

1. Naturaleza de las actividades: Para cada negocio existen factores clave de éxito diferenciados, es decir, áreas de gestión prioritarias. Resulta entonces conveniente que la empresa se organice en torno a estos aspectos críticos y que los defina como elementos prioritarios de control.

2. Características del entorno: Las peculiaridades del entorno en el que se mueve la empresa afectan al diseño y funcionamiento de su sistema de control y, en concreto, a su estructura e información. A estos efectos, la dimensión

más relevante se refiere a la incertidumbre que incorpora el medio externo de la empresa y que condiciona el modo en que se organiza para enfrentarse a dicha incertidumbre. Cuanto mayor sea ésta mayor será la necesidad de disponer de información rápida y de actuar con oportunidad.

3. Estrategia de la empresa: Para un mismo tipo de actividad, la opción estratégica de posicionamiento competitivo de la empresa condiciona su estructura de control. Por un lado, porque se pueden identificar factores clave de éxito adicionales y específicos. Por otro, porque la organización ha de responder a las exigencias de la estrategia ordenando los recursos para aplicar los planes formulados.

4. Estructura de la organización: Como la estructura de control convive con la de organización de la empresa, la asignación de responsabilidades y el grado de control sobre los recursos deben ser congruentes.

Es frecuente que la incorporación de un nuevo directivo suponga modificar la estructura de organización. Es una actuación sencilla, transmite un mensaje de cambio y poder y se considera que esta acción, por sí sola, obligará a que todo lo demás se adapte al nuevo diseño organizativo. Este comportamiento, junto a otras consecuencias, puede afectar seriamente al sistema de control en funcionamiento y, en concreto, a su estructura.

5. Estilo de dirección: En cuanto que la estructura de control define la delegación de responsabilidades, se habrá de incorporar a su diseño el mayor o menor grado de delegación existente. Por ejemplo, un estilo de dirección poco participativo, donde las decisiones se tomen centralizadamente, no sería compatible con una estructura muy desagregada en centros de responsabilidad. De hacerse así, sería expresión de una descentralización más formal y burocrática que real, útil sólo para valorar el rendimiento de las unidades operativas.

Sin duda los rasgos personales del máximo directivo de la empresa ejercen una influencia decisiva sobre el funcionamiento del sistema de control. Así, se ha llegado a sugerir que una empresa es la sombra alargada de la personalidad y carácter de su máximo dirigente.

Por último, la estructura de control ha de contemplar también los centros de actividad a fin de poder evaluar su interés respectivo. En este sentido, un centro de actividad hace referencia a una unidad de negocio que constituye o ejecuta una función económica diferenciada. Este es el caso de un producto, un canal de distribución, una división o un centro interno de servicio, por ejemplo. Esta partición por centros de actividad permite evaluar el interés estratégico y económico de los mismos.