

1
2Ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

**“ANALISIS, IMPORTANCIA Y APLICACION DEL
CONTROL DE GESTION.-UNA INTRODUCCION
A LA ADMINISTRACION POR SISTEMAS”.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN ADMINISTRACION
P R E S E N T A :
GENARO ANAYA FLORES

Director de Tesis:

L. A. E. PEDRO BRAVO ARAIZA



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

C O N T E N I D O

Página

INTRODUCCION I

Capítulo

I. INTRODUCCION AL CONTROL DE GESTION.

I.1 Antecedentes del tema y alcances del estudio 1

I.2 Administración y Gestión: nuevos enfoques 4

I.3 El enfoque de sistemas en el campo de la
administración 13

I.4 La planeación como sistema 17

I.5 El control como sistema 23

I.6 La información como sistema 25

Conclusiones 31

II. CONTROL DE GESTION : BASES Y CARACTERISTICAS.

II.1 Evolución histórica del control de gestión 34

II.2 Hacia la conceptualización del control de
gestión: una definición funcional 36

II.3 Las bases del control de gestión 39

- el entorno económico 40

- los valores económicos 41

- las decisiones 43

- las normas de gestión 44

II.4 Los límites del control de gestión 48

- los objetivos de la empresa 48

- la estructura de la empresa 50

II.5 Los fines del control de gestión 53

Conclusiones 60

III. EL CONTROL DE GESTION EN LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

III.1	Posición de la función del control de gestión en la estructura administrativa	63
III.2	La determinación de los centros de responsabilidad	74
III.3	Las ventajas de las organizaciones matriciales	77
III.4	La implantación del sistema de control en la organización	82
III.5	Determinación de las áreas críticas	87
III.6	Etapas en la implantación del sistema	89
	- diseño del sistema global	90
	- creación de un clima favorable	91
	- introducción del sistema	92
	Conclusiones	94

IV. LA PUESTA EN ACCION : INSTRUMENTOS DEL CONTROL DE GESTION.

IV.1	Contenido y procedimiento	96
IV.2	Funciones del control de gestión	102
	- el perfil del controlador de gestión	103
	- servicios y consejos	105
	- control funcional y control staff	106
	- la medida de resultados	109
IV.3	Establecimiento de estándares, de los niveles de tolerancia y análisis de las desviaciones	113
	- análisis de las desviaciones	118
IV.4	Instrumentos de control de gestión a corto y largo plazo	120
IV.5	El cuadro de mando: un instrumento dinámico	128
IV.6	Empleo de los índices en el control de gestión ...	134
IV.7	Los presupuestos y el control de gestión	137

IV.8 Análisis financiero, análisis factorial y control de gestión	145
Conclusiones	148
V. EVALUACION DE LOS RESULTADOS Y RETROALIMENTACION.	
V.1 Las evaluaciones y medidas de gestión	151
V.2 La informática para evaluar los resultados	154
V.3 Acciones correctivas y retroalimentación	157
V.4 Otros controles: control presupuestal y control interno	159
V.5 Control a priori - control a posteriori	162
Conclusiones	165
CONCLUSION GENERAL	167
LISTA DE FIGURAS	169
CITAS BIBLIOGRAFICAS	170
BIBLIOGRAFIA	172

I N T R O D U C C I O N

La optimización de recursos, la máxima utilidad y el menor costo, han sido desde siempre inquietudes, propósitos y condiciones de la existencia de todas las organizaciones. Estos aspectos adquieren mayor relevancia en los tiempos actuales, en los que el aspecto económico tiene prioridad en el desempeño de toda entidad, sea privada o pública.

Dentro del quehacer administrativo, las inquietudes anteriores han sido resueltas por medio de técnicas administrativas tradicionales, emanadas de las teorías vigentes. Actualmente, es evidente el escaso surgimiento de nuevas teorías en este campo; ha sido más notorio el perfeccionamiento de nuevas técnicas que deben adaptarse a ambientes con un cambio más rápido y difícil. Tal puede ser el caso del Control de Gestión, cuyo sello distintivo ha sido especialmente la aplicación práctica de técnicas específicas, más que la simple disertación teórica.

En este orden, este trabajo pretende aportar un panorama de este conjunto de técnicas, desde un punto de vista analítico; destacando al mismo tiempo su importancia y su aplicación a diversas entidades.

Inicialmente, en el capítulo I, va a explicarse lo que es la gestión, el control de gestión, el control de gestión como sistema y los subsistemas que lo componen.

La denominación "Control de Gestión" es poco relevadora por sí misma: si bien indica que es una técnica o sistema de control en una entidad específica; el término "Gestión" es, de entrada, incomprensible. La Gestión -refiriéndonos al medio mexicano- tiene ciertamente una acepción parcial: hace referencia a la actividad de un funcionario público o de un responsable de una empresa

pública. La diferencia entre Administración y Gestión parece en contrarse en la personalidad jurídica de la entidad: la Administración se encuentra en las empresas privadas; la Gestión en las entidades públicas. Inclusive el verbo "gestionar" tiene una connotación parcialmente activa: indica "tramitar", "conseguir", "realizar".

Las diferentes acepciones no son únicamente de carácter semántico sino, de hecho, funcionales. El control de gestión se reconoce como una actividad de las empresas públicas, de tal modo que la Reforma Administrativa de la década pasada se tradujo en el establecimiento del control de gestión en las secretarías de Estado, organismos descentralizados y otras entidades públicas.

Este establecimiento significó crear subdirecciones de control de gestión, o departamentos de control de gestión y siste-mas de control presupuestal a partir de 1973; situándose en nive-les que no corresponden a aquellos que alcanza esta función de acuerdo a los planteamientos de los diferentes teóricos de esta disciplina.

Es también evidente que el control de gestión no tiene una difusión amplia en nuestro país, por lo cual, sólo algunas empre-sas filiales de entidades europeas, lo han establecido en sus organizaciones. Ctra muestra de lo anterior es la escasa bibliografía existente en español sobre el tema, salvo la de algunos autores españoles o traducciones de otros teóricos europeos hechas en España.

De acuerdo a lo anterior, este estudio analítico pretende mostrar el contenido de esta técnica de control; por supuesto, casi toda la vertiente teórica a analizar será básicamente europea y tendrá que realizarse una adaptación a nuestro medio mexicano.

Un aspecto más hay que añadir: el control de gestión como sistema integrado, debe enfocarse desde la óptica misma de los sistemas. De esta manera su comprensión será relativamente más fácil. Será preciso verlo como un conjunto de funciones interre-

lacionadas y no partir de un análisis estático de las partes que lo componen. Es por ello que al analizar algún elemento específico se hará constante referencia a las otras partes del sistema de control. En este sentido, será una visión "fisiológica" más que "anatómica" de esta técnica.

Su amplia difusión en Europa Occidental, paralela al limitado establecimiento y alcance que tiene en la Administración Pública mexicana, da lugar a uno de los motivos principales de esta tesis. En mi opinión, la escasa teoría mexicana sobre el tema que está enfocada básicamente hacia el sector público, y en su mayor parte consiste no en sustentos teóricos aplicables al medio mexicano, sino en procedimientos de control de programas y bases para medidas de eficiencia y eficacia de diversos organismos, refleja hasta ahora el limitado interés por esta técnica. Otro aspecto es que en las tesis realizadas en nuestra facultad, en las carreras de Administración y Contaduría, ninguna ha tratado hasta ahora este tema, y dentro de nuestro plan de estudios no se incluye como asignatura y apenas se hace referencia a él en algunas de ellas.

La planeación y el control como funciones básicas, incluidas y críticas de todas las organizaciones son motivo de interés y de estudio constante por parte de todos aquéllos responsables de la buena marcha de estas entidades.

Planeación y control no son las fases más importantes del proceso administrativo, aunque sí pueden considerarse como las más críticas, pues constituyen realmente los dos polos de un sistema y de un proceso en constante movimiento: la planeación desenchadena toda la acción del elemento humano, material y tecnológico de la empresa u organización, o sea las funciones de implementación y de dirección; mientras que el control desenchadena el proceso de retroalimentación, necesario para reconducir la acción y la planeación.

En términos concretos, ésta es la tarea y el quehacer de

Los dirigentes de toda entidad; actividades que cada día requieren más cuidado, más empeño y más conocimiento del medio para llevarlas a cabo.

La planeación de nuestros tiempos actuales enfrenta el enorme reto de tomar decisiones que aseguren un futuro favorable para la empresa en un medio ambiente difícil: recesión económica que se ha prolongado indefinidamente, aunada a una contracción del mercado interno; devaluación constante, inflación mayor de tres dígitos, acelerado cambio tecnológico en algunos aspectos en contraste con la obsolescencia en otras áreas, restricciones de la inversión tanto privada como pública, etc., factores que limitan la planeación a mediano y largo plazo, y obligan a la constante revisión y ajuste de la planeación a corto plazo. Esto no significa abandono o desaliento de esta función; la respuesta más acertada ha sido el impulso de técnicas más agresivas, como la planeación estratégica, a través de la cual se da una respuesta lógica a las necesidades de escudriñar un futuro incierto, complejo y cambiante. Y donde se planea no sólo el objetivo de la entidad, sino su misión como tal.

Por lo que respecta al control, las actividades que en éste deben realizarse tampoco resultan sencillas. En esta función es importante conseguir eficiencia en todos y cada uno de sus aspectos: impulsar las acciones correctivas sin generar una carga burocrática a la entidad; verificar las acciones eliminando al mismo tiempo la imagen represiva, fiscalizadora y hasta fustigante de quien controla; motivar el autocontrol y poner atención sólo a algunos aspectos que salgan de lo establecido (Administración por excepción), ésto significará no pasar más tiempo controlando que actuando.

En el capítulo II se pasa a un estudio más específico del control de gestión. Se pretende con ésto formar una conceptualización funcional, más que etimológica; habrá que crear también un marco de referencia en torno a este tipo de control: bases,

límites, alcances y fines; para situarlo después en la estructura de una organización.

El control de gestión se encuentra actualmente establecido en Europa Occidental desde la década de los 60's. En países como Francia, España, Portugal, Bélgica o Alemania Occidental, esta función es práctica corriente en sus empresas, tanto privadas como públicas. La amplia difusión del control de gestión en estos países puede deberse a diferentes causas:

- El establecimiento del Plan Marshall en Europa Occidental después de la segunda guerra mundial.
- La influencia de diversas técnicas de control utilizadas en los Estados Unidos: precios de cesión, presupuestos, etc.
- La homogeneidad de técnicas administrativas al crearse en 1957 la Comunidad Económica Europea.
- La simplicidad de la legislación fiscal, que facilita la tarea contable y dirige mayor atención al cumplimiento de objetivos globales de la empresa.

El estudio de las bases y los límites del control de gestión servirá para crear un marco de referencia que lo sitúe dentro del campo administrativo. En base a estos aspectos, habrá que llegar a la clarificación de sus fines, tanto genéricos como específicos.

En el capítulo III se pretende mostrar la ubicación de la función control de gestión en el plano estructural. Con ello se pretende pasar de los aspectos teóricos a los aspectos prácticos. Desde luego, para analizar la ubicación estructural hay que realizar un análisis de las diferentes tipificaciones organizacionales: tipos de estructura, nivel de autoridad-responsabilidad; grado de centralización-descentralización, la determinación de los centros de responsabilidad, y finalmente, una guía de condicionantes a resolver y actividades a realizar para establecer el control de gestión en la estructura, de acuerdo al tamaño de la entidad y a sus características particulares.

Las dificultades que tradicionalmente han encontrado las em

presas, y en general todas las organizaciones han sido resueltas por las técnicas usuales empleadas.

En el capítulo siguiente -IV- se realiza un enfoque más funcional del control de gestión: instrumentos y herramientas más usuales, funciones específicas, el perfil (perfil) del controlador; la medida de resultados, la fijación de estándares, los niveles de tolerancia y el análisis de las desviaciones. Es evidente a primera vista, la fuerte vinculación financiera que tiene el control de gestión, aunque esto no significa que sea una variante de los controles financieros; el control de gestión también analiza el aspecto económico, por lo cual, no debe verse únicamente desde el ángulo contable-financiero.

Esta puede considerarse la parte medular del trabajo pues en ella se clarifican las funciones básicas de las técnicas del control de gestión, con lo cual se pone de relieve su carácter dinámico, motivador e impulsor.

El análisis de las técnicas y herramientas hace destacar las características particulares de cada una de ellas y la importancia de verlas como un conjunto interrelacionado y no como aspectos aislados.

El último capítulo pretende destacar la importancia de la retroalimentación. Si el control de gestión es un sistema integrado, ésta es una actividad necesaria para reconducir las acciones y replantear las bases de la planeación. Otros aspectos deben destacarse: sus relaciones con otros tipos de control, la utilidad en el empleo de la informática, la oportunidad en la realización del control (a priori, a posteriori).

La limitada divulgación de esta técnica en la empresa mexicana, la escasa aportación teórica de autores mexicanos, su falta de inclusión en los planes de estudio de las carreras administrativas, y su nulo tratamiento en tesis profesionales; condicionan en cierta forma el alcance de esta tesis, que por otra parte

presas, y en general todas las organizaciones han sido resueltas por las técnicas usuales empleadas.

En el capítulo siguiente -IV- se realiza un enfoque más funcional del control de gestión: instrumentos y herramientas más usuales, funciones específicas, el perfil (profil) del controlador; la medida de resultados, la fijación de estándares, los niveles de tolerancia y el análisis de las desviaciones. Es evidente a primera vista, la fuerte vinculación financiera que tiene el control de gestión, aunque esto no significa que sea una variante de los controles financieros; el control de gestión también analiza el aspecto económico, por lo cual, no debe verse únicamente desde el ángulo contable-financiero.

Esta puede considerarse la parte medular del trabajo pues en ella se clarifican las funciones básicas de las técnicas del control de gestión, con lo cual se pone de relieve su carácter dinámico, motivador e impulsor.

El análisis de las técnicas y herramientas hace destacar las características particulares de cada una de ellas y la importancia de verlas como un conjunto interrelacionado y no como aspectos aislados.

El último capítulo pretende destacar la importancia de la retroalimentación. Si el control de gestión es un sistema integrado, ésta es una actividad necesaria para reconducir las acciones y replantear las bases de la planeación. Otros aspectos deben destacarse: sus relaciones con otros tipos de control, la utilidad en el empleo de la informática, la oportunidad en la realización del control (a priori, a posteriori).

La limitada divulgación de esta técnica en la empresa mexicana, la escasa aportación teórica de autores mexicanos, su falta de inclusión en los planes de estudio de las carreras administrativas, y su nulo tratamiento en tesis profesionales; condicionan en cierta forma el alcance de esta tesis, que por otra parte

pretende resolver la escasez notoria de referencias teóricas. La traducción que aquí se hace de algunos teóricos europeos, y la ubicación de esta vertiente teórica y técnica al medio mexicano es otro de los propósitos de este trabajo.

Se enfatiza además el carácter analítico de este trabajo. En mi concepto, es útil conocer y analizar lo que se ha hecho en otros países y cómo puede adaptarse ese soporte teórico-práctico a nuestro medio. El aporte de teoría y técnicas es un punto de partida para ahondar en aplicaciones, crear modelos específicos de control de gestión, desarrollar sistemas. Este trabajo debe constituir la base de aplicaciones cada vez más particulares del control de gestión.

CAPITULO I

INTRODUCCION AL CONTROL DE GESTION

I.1 Antecedentes del tema y alcances del estudio.

La conceptualización, estudio y aplicación del control en las empresas mexicanas no puede situarse en una fecha específica, dada la permanente evolución de la técnica administrativa en la última mitad del presente siglo. En este contexto, ha sido evidente la aportación que ha hecho la empresa pública mexicana en cuanto a procedimientos de control.

Por principio, el control está vinculado íntimamente a un régimen democrático, pues como afirma Silva Cinna "no hay democracia sin control, ni control sin democracia"¹. Es así que la orientación democrática del gobierno mexicano ha sido la afirmación del estado de derecho, expresado con un sistema jurídico y constituyendo así una primera modalidad de control; para el derecho mexicano control es sinónimo de vigilancia, verificación, información, dirección y autoridad.

En materia de control jurídico de empresas públicas mexicanas se distinguen dos sistemas: uno, centralizado, a partir de 1947, año en que se expide la primera ley para el control por parte del gobierno federal, de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, que continúa hasta 1976, fecha en que se promulga la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, con la cual se origina el sistema de descentralización sectorial, actualmente vigente.

Para Ruiz Cassieu, el control del Estado mexicano sobre sus empresas se ha realizado por medio de tres instancias modificadas a través del tiempo: control por parte de determinadas

secretarías, participación contralora de las secretarías cabeza de sector y control directo e indirecto del Congreso de la Unión (control político). El control, en las empresas públicas según Marcel Waline, es la verificación de la conformidad de una acción con una norma... ya sea jurídica [control de regularidad] o una norma de buena ejecución [control de rentabilidad o de eficacia].²

En Latinoamérica y España, de acuerdo con Agustín Gordillo se ha puesto mayor énfasis en el cumplimiento del orden jurídico (control de legitimidad), existiendo cierta convicción de que con ello se cumple lo principal y de esa manera el control puede descansar.³

Esta tendencia, de indudables efectos negativos y paralizantes para el manejo eficiente y dinámico de cualquier empresa moderna, ha comenzado a cambiar, influida por la doctrina europea que utiliza control de oportunidad o mérito a priori o a posteriori, alejándose del control "day to day", en el cual se encasilló el control de gestión.

Para resolver en el plano del derecho administrativo la tensión entre la gestión empresarial estatal y la administración central; más allá del tradicional control de legalidad, se han formulado dos principales esquemas que son: el contrato de programa entre el Estado y las empresas públicas, aplicado y vigente en Francia; y el sistema holding, aplicado y vigente en Italia, Bélgica, España y con ciertas variantes en México.

En este sistema se supone la existencia de una empresa matriz que coordina, dirige, orienta y armoniza la acción de empresas públicas dependientes; sirviendo como entidad intermedia entre las instancias superiores de la administración y las inferiores. En el holding para asegurar el control y el constante mejoramiento de la actuación del conjunto, es conveniente lograr periódicamente un juicio sobre su gestión, por parte de un órgano independiente, situado fuera del circuito. Este

control se dirige al examen de los aspectos contables y de control interno, de esta manera, el órgano de control elaboraría un informe no sólo financiero, sino económico. Concebido así, el control de gestión es un control sobre resultados y exige como presupuesto básico una definición y fijación de objetivos a las empresas públicas, o sea, el establecimiento de una política de objetivos; sólo así podrá valorarse la gestión de dichas entidades.

El control de gestión en la empresa pública por parte del ejecutivo puede ser de carácter microeconómico ("day to day") a nivel de los coordinadores de sector; y otro macroeconómico a nivel de programación y presupuesto (casi un control a priori) existiendo además el control a posteriori, a través de la verificación en cuanto a la exacta ejecución del gasto y el logro o no de los objetivos.

La gestión es una actividad amplia y el control sobre ella ejercido adquiere también ese carácter. El control de gestión puede ejercerse sobre elementos organizativos, aspectos financieros, laborales, y los que influyan en el desenvolvimiento de las actividades de la empresa y en la persecución de sus objetivos.

En materia de control de las empresas públicas mantienen su vigencia los principios universales que definen y caracterizan la función control. Por razones de su existencia, de su pertenencia al sector público y a sus múltiples objetivos, hacen que los sistemas y mecanismos de control se realicen de una manera especial.

Las diferencias entre la empresa privada y pública no sólo se refieren al origen del capital, sino a la determinación de sus respectivos objetivos, que en la empresa privada estarán dirigidos básicamente a la obtención de beneficios; y en aquellas entidades privadas no lucrativas, su orientación será hacia el

empleo óptimo de unos recursos determinados.

Tras esta breve sinopsis puede apreciarse que el control de gestión en nuestro país está vinculado principalmente a la empresa pública; entidades en las que aún no está completamente implantado, ya que su implantación es relativamente corta: a partir de la reforma administrativa iniciada el sexenio anterior. En el ámbito de la empresa privada su aplicación no está aún generalizada: fenómeno comprensible, ya que procedimientos tradicionales de control como el presupuestal o el control interno no están tampoco generalizados. Incluso a nivel teórico es muy escasa la literatura en español sobre control de gestión.

En este orden, esta tesis pretende ante todo resaltar la importancia de esta disciplina en el campo de la Administración, la cual no debía verse únicamente desde la perspectiva de un conjunto de técnicas, sino que implica además una filosofía, y está inserta en un contexto socio-económico.

I.2 Administración y Gestión: nuevos enfoques.

Los avances en cuanto a la literatura y enseñanza de la dirección empresarial, datan de unos cuantos años, en los cuales la especialización de los estudios han fragmentado el concepto de empresa como sistema total. Por ello, es necesario que antes de adentrarnos en el estudio de la planeación, el control o la información se entienda la "empresa" como un todo, ya que en ella está la razón de ser de estas funciones.

La empresa como sistema total puede explicarse con la "pirámide de gestión" que al mismo tiempo muestra la ubicación del sistema de gestión en la misma.

En esta pirámide de gestión se muestran varios estratos ascendentes, cada uno de los cuales representa un nivel diferente de dirección o "management", y al mismo tiempo un tipo específico de control (fig. 1)

PIRAMIDE DE GESTION

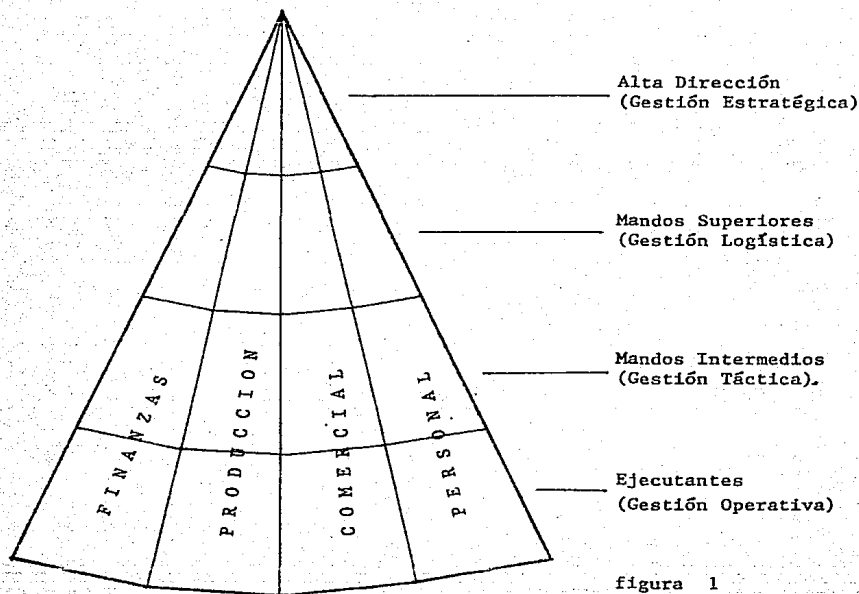


figura 1

Cada nivel supone un tipo de decisiones distintas, y cada cara de la pirámide representa una faceta distinta de la organización formal de la gestión: producción, finanzas, marketing etc. "En realidad, la fisiología o modo de funcionamiento de esa pirámide de gestión en sus distintos niveles y caras, está constituida por tres elementos básicos: la determinación de objetivos, la realización de esos objetivos y el control".⁴

A partir de una recogida de información, ésta se analiza y se cristaliza en un plan. Esta es la primera fase de determinación de objetivos. La realización de esos objetivos se logra estableciendo una organización de los medios, la comunicación

de metas, la motivación de las personas y la dirección correcta de las mismas. En la fase final, se medirán y evaluarán los resultados; de esta manera se replantearán las acciones hacia dichos objetivos, o se revisarán éstos en caso necesario; iniciándose de nuevo el ciclo. Estas actividades se impulsarán con una actitud innovadora y con la formación del personal.

La pirámide de gestión y los elementos de ésta, explican en parte la concepción de la empresa como sistema total. Desde el enfoque de las decisiones es posible también apreciar la empresa como un todo integral, para ello se emplea el diagrama decisional.

El diagrama decisional es, en forma sucinta, un esquema donde se enlazan los organigramas con los procedimientos por un lado, y con las definiciones de puestos por otro. El diagrama decisional se concentra sobre las responsabilidades y las interacciones de los componentes de cada organización (fig. 2)

Funciones	Unidades	Dirección X			Dirección Y			Dirección W		
Produc.	Prod. A	A			C			Cv	E	E
	Prod. B		D			S	E			R
Ventas	Promoción			S						
	Formación Vendedor.	A					N			
	Post. ventas		S							
Inv. de Mercados	Estadíst.			A	E					
	Encuestas						N			
	Estudios	Cv								
Aprovs.	Compras		S							
	Recepción									

A = aprueba
 R = revisa
 S = supervisa
 N = notificarle
 D = decide
 etc.

Figura 2

Tales interacciones tienen lugar al nivel de las decisiones, ya que al observar la pirámide de gestión puede apreciarse que a medida que se asciende en ella se complican las decisio-

nes. Es así que el funcionamiento dinámico de la pirámide es realizado cuando las personas de cada nivel y cada faceta de esta pirámide ejecutan y toman decisiones para crear así una gestión permanente y dinámica.

El diagrama decisional es una descripción fisiológica de la empresa, que, aunado a la visión anatómica de la empresa (organigrama) permiten hacer interrelaciones: sin variar este último pueden transferir decisiones a niveles más bajos o ampliar sus límites de actuación. El diagrama decisional no trata de sustituir herramientas tradicionales, como los manuales de organización, sino aumentar la utilidad de éstos.

Como se vio en la figura anterior, este diagrama adopta la forma de una matriz, las filas representan las funciones más importantes desglosadas por tareas, mientras que las columnas representan las unidades responsables que intervienen en la gestión. En la intersección de ambas se anota una abreviación de una actividad específica: aprobación, ejecución, notificación, supervisión, etc., evitando la proliferación de éstas, para no burocratizar la toma de decisiones, y al mismo tiempo el duplicidades en las funciones.

Levando el diagrama decisional en forma horizontal pueden identificarse los procedimientos y circuitos adecuados a la hora de establecer el sistema de información en la empresa; la lectura de columnas permite analizar el papel de cada responsable dentro de la organización.

La utilidad del diagrama decisional -de acuerdo a esta si nopsis inicial- es que considera a la organización como un todo, más que la suma de varios elementos separados. Al preparar se, los responsables de los puestos claves de la empresa exami nan detalladamente sus responsabilidades, sus relaciones con o tras áreas; y de esta manera sirve para resolver problemas de decisión y coordinación.

Los múltiples actos de la empresa constituyen un conjunto complejo que puede esquematizarse en términos de objetivos y de medios. Los objetivos son todo o parte de las metas de una empresa: rentabilidad, parte del mercado, dominio de acciones, etc. Así pues, los actos relativos a los objetivos y a los medios de la empresa pueden calificarse como actos de dirección.

La expansión de una empresa, el lanzamiento de un nuevo producto o la utilización de un sistema informático para el tratamiento automático de la información, son cierta categoría de actos en los que el objetivo principal es la utilidad de la empresa, consecuentemente, el mejor empleo de los recursos.

Si un responsable adapta los medios puestos a su disposición para alcanzar un determinado objetivo que le ha sido confiado, se hablará más fácilmente de gestión. Por ejemplo: si dicho responsable utiliza una determinada suma destinada a la capacitación del personal obrero y se esfuerza en utilizar esta suma para obtener mayores índices de calidad y productividad, entonces se muestra bien un acto de gestión. En este caso se hablará de optimización.

Cuando el objetivo está dado, así como el empleo de los medios determinados sin que exista margen de iniciativa para el interesado, se puede hablar de ejecución. La calidad esencial de este tipo de actos es estar conforme a instrucciones dadas.

La acción de gestión es intermediaria entre la acción de dirección que tiene poder sobre objetivos y medios, y la acción de ejecución que no tiene poder ni sobre los objetivos, ni sobre los medios.

La gestión es "la óptima utilización por un responsable de los medios a su disposición para alcanzar objetivos fijados" ⁵.

El término "gestión" se utiliza desde hace tiempo, su acepción más usual es como sinónimo de ocuparse, conducir, dirigir un negocio, un dominio. Su uso en el lenguaje empresarial ha sido tal que es difícil discernir las características que lo diferencian de gobernar, pedir, decidir, administrar, dirigir, ver ejecutar. Su definición, más funcional que etimológica o gramatical, es necesaria ya que es un término que se utilizará en este trabajo muy frecuentemente.

Veremos ahora el contenido y las características de la actividad de gestión.

El análisis económico de una actividad de gestión -de acuerdo a la definición dada anteriormente- cubre los objetivos a alcanzar, los medios posibles y los ajustes de optimización.

a) Si una actividad se puede descomponer en objetivos cifrables se conduce a cuatro dimensiones:

- cantidad: se constata en un número de unidades producidas, vendidas, compradas, lo mismo se refiere a productos que a servicios. Su traducción económica es el costo.

- calidad: se aprecia en la cantidad de mermas, rechazos, reveses registrados. El costo de ellos es una primera apreciación económica. Pero la calidad insuficiente tiene consecuencias poco cifrables, como son la inconformidad de una clientela, la perturbación en la marcha de un servicio.

- plazo: un adelanto o retraso en un calendario de actividades muestra el incumplimiento del plazo fijado, lo que ocasiona un exceso o defecto de productos o servicios. Un ejemplo representativo es un exceso de stock o su ruptura, que en ambos casos tienen un costo que es necesario considerar.

- rentabilidad: se determina comparando costo y precio de venta. La diferencia, sea utilidad o pérdida, mide el rendimiento económico obtenido. Por lo general, sólo las actividades comerciales tienen acceso al mercado y al precio de venta. Otras actividades no cuentan con autonomía que les permita competir.

La actividad de un responsable de gestión se aprecia en función de los costos a minimizar, lo mismo que la rentabilidad a maximizar.

b) Al nivel de los medios, el responsable de gestión tiene un doble papel: la obtención y la selección óptima.

- obtención: el responsable necesita tanto de bienes de carácter permanente como de bienes renovables. Si necesitara autorización previa para obtenerlos, se limita entonces su libertad de acción. Es mejor realizar una delegación de poderes precisos; en este caso, el responsable se encontrará en una autonomía establecida.

- selección óptima: dado que algunas decisiones deben tomarse en forma rápida, o en un plazo determinado; el responsable de gestión debe reflejar el mejor empleo de sus medios.

La gestión óptima se refleja y se inserta entre el establecimiento de las normas de gestión - las cuales serán vistas adelante-, y el control de la acción. En estos límites se sitúa la independencia del responsable.

c) Los ajustes: la autonomía de un responsable de gestión puede conducirlo a las situaciones siguientes: en cuanto a los objetivos, puede proponer nuevos, criticar los antiguos o sugerir modificaciones. En cuanto a los medios: puede proponer su fabricación, o la realización de nuevas inversiones dirigidas a reducir costos, etc.

Esta explicación de lo que es la gestión es útil, ya que " salir de la metodología económica y querer dar un contenido concreto a la noción de gestión, y situarla como un tipo original de decisión parece delicado, en razón del carácter a la vez empírico y evolutivo de la empresa." ⁶

Esta aseveración parte del hecho que en el aspecto empírico de la empresa no existe una unificación de términos y expresiones, ya que el empleo de la palabra "gestión" se emplea para referirse a actos de ejecución o de dirección. Esto último no es incorrecto en sí, sino que la gestión tal y como se define y utiliza aquí hace referencia a dos límites: objetivos y medios.

Por supuesto que no existe una lista de tareas propias de la gestión, pues una de ellas puede ser a la vez de dirección, de gestión o de ejecución. Tampoco es factible, ni útil, hacer coincidir la estructura orgánica de la empresa con las tres -clases de actos; ya se indicó que tales acciones tienen ante todo una connotación económica, en cierta forma independiente del aspecto organizacional, que cubre otros aspectos, pues varios puestos poco o nada tienen que ver con los actos de gestión (como los laboratorios y otros departamentos técnicos).

Es al nivel de la dirección o nivel ejecutivo (gerente o director, según se trate) donde los actos de dirección y gestión más se confunden. Un dirigente depende de los actos de gestión, y a su vez, los actos de dirección se reflejan en aquéllos. Un dirigente debe a veces arbitrar o conciliar conflictos que eventualmente puedan surgir entre dos o más actos de gestión que pueden oponerse u obstaculizarse mutuamente, perjudicando así su utilidad.

En cuanto al aspecto evolutivo de la empresa -sobre todo en los últimos 60 años- diversos autores como Meyer, Blanco, Khemarem y Ardoin, coinciden en que las dos vertientes más importantes del pensamiento administrativo se traducen en concepciones doctrinales relativas a la toma de decisiones, que de alguna manera sirven para situar la gestión.

1) La administración, tal y como la concibe Fayol, se opone a la noción de gestión en que aquella muestra la previsión y el

control como privilegios de la dirección; la noción de beneficio, aunque reconocida, aparece más como una consecuencia lógica que como motor de acción; la delegación de poderes se concibe de manera restringida y facultativa; por ser una concepción de conjunto, la administración fayoliana no conduce a una categoría de actos determinados, y por ello no existe una identificación entre las 3 clases de actos explicados anteriormente; esta doctrina es ciertamente autocrática en su concepción de la orden y poco preocupada por la eficacia económica.

2) El "management", expresión de uso corriente y extendido en Estados Unidos; la cual va más allá de la noción de gestión. El planteamiento que hace Peter Drucker hace referencia a actos de nivel superior a la gestión. Lo mismo que la noción de la administración fayoliana, se refiere más a una concepción de conjunto y no a establecer una categoría de actos.

Los bosquejos anteriores de las dos doctrinas hacen más evidentes las transformaciones de la empresa, y el lugar que ha tomado la gestión, sobre todo respondiendo a la doble necesidad de la adecuada delegación de poderes y la eficacia económica.

Ejemplificando una vez más, en la actividad de ventas, este aspecto se aprecia cuando la empresa crece en tal magnitud que se ve precisada a adoptar la decisión de dotar de cierta autonomía a sus unidades regionales, convirtiéndolos de esa manera, en responsables de gestión.

En la actividad de producción, donde intervienen a la vez el servicio comercial, el servicio financiero y el servicio industrial y técnico; demanda la intervención de la dirección general a fin de buscar y encontrar un óptimo para el conjunto de servicios mencionados y arbitrar posibles diferencias. Este último ejemplo muestra el alcance del acto de gestión, que puede conducir a una optimización parcial y a una suboptimización global, por consecuencia. Este es el papel de la dirección ge-

neral donde se aprecia mejor la expresión de gestión general.

1.3 El enfoque de sistemas en el campo de la administración.

Uno de los objetivos centrales de este trabajo es el estudio analítico del control de gestión, a partir de un enfoque de sistemas; por esta razón es importante analizar previamente el significado de este concepto.

El enfoque de sistemas significa que un sistema total (sea una organización, una persona, etc.), compuesto de partes integrantes e interdependientes (subsistemas) opera como un todo para producir los resultados deseados; cualquier cambio en una de sus partes afecta al resto y, por lo tanto, al sistema en su conjunto.

Aunque de hecho, ninguna persona que tenga que ver con la administración puede ignorar el enfoque de sistemas, es útil reafirmar que en lo que se refiere al control de gestión, el considerar todas las influencias y variables que interactúan al realizar un trabajo, y las interacciones con otros sistemas, debe ser una actividad permanente.

Visto desde otro ángulo, el enfoque de sistemas consiste en ver las variables críticas con mayor claridad, así como las relaciones de éstas; todo problema, elemento o fenómeno se debe tratar considerando sus consecuencias e interacciones con otros elementos.

Desde luego que la noción de sistemas y sus principios básicos no son nuevos, ni tienen nada extraordinario; sólo que en los últimos años se ha resaltado más su aplicación, dado lo numeroso y complejo de las variables que afectan a toda organización.

En el aspecto teórico, la inclusión de la Administración en el contexto de sistemas comenzó con Chester I. Barnard, quien concebía al ejecutivo como componente de una organización formal y a ésta como parte de un sistema cooperativo total, compuesto

por elementos físicos y biológicos, sociales y psicológicos; la unión de estos elementos físicos y sociales ha dado pauta al concepto de los "sistemas sociotécnicos", en los cuales, la estrecha relación de ambos elementos demanda el enfoque global de los mismos.

Como ya se mencionó, el concepto de sistemas y sus principios básicos no son nuevos en sí mismos; la teoría de sistemas sí es de una aparición relativamente nueva dentro de las distintas vertientes teóricas que han enriquecido la técnica administrativa.

Es así como, bajo la perspectiva de la teoría de sistemas, se han establecido diversas clasificaciones de éstos, siguiendo un mismo número de criterios. En nuestro enfoque de sistemas para la administración, es pertinente anotar algunos conceptos claves para reafirmar esta concepción:

- una organización -como sistema- debe ser visto como un todo, más que como la suma de sus partes.
- toda empresa es un sistema "abierto", ésto, en razón de que intercambia información, energía y material con su medio exterior.
- todo sistema tiene límites, que en la medida de su apertura, serán más flexibles.
- un sistema abierto necesita para su supervivencia, consumir más insumos que los productos que realiza. Este estado se le conoce en la teoría de sistemas como "estado uniforme" u "homeostasis dinámica". Es decir, es indispensable igualar al menos los insumos con los productos.
- para que se alcance este estado anterior, el sistema requerirá de una retroalimentación, o sea, información para conocer la relación insumo-producto. Este es el propósito básico del control administrativo, por consiguiente del control de gestión.
- todos los sistemas abiertos, en especial los sociales, tien-

den a la especialización de sus elementos.

Si bien la teoría de sistemas se ha ido ampliando con el tiempo, no es posible dar una definición unánime, ya que la teoría de sistemas se aplica a muchas disciplinas del conocimiento y cada estudioso la contempla desde un punto de vista distinto

Sin embargo, es posible reunir los elementos más importantes de las definiciones dadas por los diferentes estudiosos, como lo hace Gómez Ceja: "Un Sistema es una serie de elementos que forman una actividad, un procedimiento o un plan de procedimientos que buscan una meta o metas comunes mediante la manipulación de datos o energía o materia".⁷

De acuerdo a esta definición puede deducirse que los sistemas constituyen un campo de actividades de toda persona que supervise, administre o dirija a determinado número de subordinados, y que tenga responsabilidades en cuanto a procedimientos o métodos utilizados por ambos. La ubicación de los sistemas y procedimientos de trabajo se ubica en la fase de planeación, momento en el que se define la manera de hacer las cosas. Es por eso que ninguna entidad económica prescinde de los sistemas de trabajo; aunque más importante que su existencia, es que cubran los objetivos para los que fueron implantados, y que se desarrollen sobre bases técnicas para aprovechar óptimamente los recursos.

El reconocimiento a la importancia de los sistemas se hace evidente con la especialización de profesionales y de departamentos, por lo que ya existe un campo específico para ellos, como existe para producción, ventas o recursos humanos. Este campo ha dado pauta a la llamada administración por excepción y administración por sistemas.

Con la evolución de la teoría de sistemas, en el establecimiento de sistemas de negocios, ha surgido la idea de diseñar sistemas nuevos de manera integral, a fin de contribuir a alcanzar las metas de las empresas y emplear las ventajas de capaci-

dad del equipo y las técnicas administrativas. Esta introducción de nuevos sistemas en una empresa permite mejorar el sistema general, desplegar verdaderas condiciones de operación, guiar a la entidad en la dirección que intenta la administración. Si se aplica el enfoque de sistemas para llegar a una meta, habrá que volver a examinar las verdaderas metas de la entidad.

Paralela a la teoría de sistemas, existe también la ingeniería de sistemas, cuyo origen está en los proyectos de la fuerza aérea norteamericana y la NASA. La ingeniería de sistemas parte de la base siguiente: no se debe perder nunca la óptica del sistema total, y que éste sólo puede explicarse como un conjunto de subsistemas relacionados entre sí. Su doble campo en la empresa es el siguiente:

- apoyo en la toma de decisiones complejas sobre proyectos individualizados, sin antecedente y con múltiples variables implicadas. Tal es el caso del lanzamiento de un nuevo producto o la creación de una fábrica. Si las variables que intervienen pueden medirse, será básicamente investigación de operaciones pero si el problema va más allá de la simple cuantificación, su intervención es necesaria. Esto es, un apoyo al análisis de proyectos.

- su otro campo está en el estudio y perfeccionamiento de aquellas operaciones rutinarias, o por lo menos reiterativas. Esta es desde luego, una tarea más fácil que la anterior; el análisis de las actividades repetitivas de la empresa se debe centrar principalmente sobre el sistema de gestión existente, presente en toda empresa, por la simple razón de serlo.

Para estudiar el sistema de gestión, es preciso descomponerlo en subsistemas componentes. Bajo la perspectiva de este trabajo, el sistema de gestión se compone de tres subsistemas básicos: sistema de planeación, sistema de control y sistema

de información. Tal como lo propone Robert N. Anthony, el punto de partida para elaborar un sistema de gestión, debe ser el sistema de control, pues es el que dirige las operaciones en curso de la empresa. Anthony también recalca dos aspectos sobre este sistema de control de gestión:

- la parte esencial es la financiera, ya que el aspecto monetario es un elemento en común a todas las actividades de gestión.
- tanto el aspecto informático, como el matemático, sólo deben ser elementos de apoyo, y no esenciales.

De esta manera, y para llegar a la descripción del sistema de gestión de la empresa, es necesario el análisis de sus subsistemas integrantes -tal y como se han establecido aquí-, sobre todo se ampliará en lo relativo al subsistema de control, que es la parte medular del presente estudio. Pero deberá analizarse previamente el punto de partida: sistema de planeación, y el soporte: sistema de información; ambos serán analizados a continuación.

I.4 La planeación como sistema.

Guillermo Gómez Ceja define la planeación como "El proceso que nos permite la identificación de oportunidades de mejoramiento en la operación de la organización en base a la técnica, así como el establecimiento formal de planes o proyectos para el aprovechamiento integral de dichas oportunidades!"⁸

La planeación, más que la simple elaboración de planes, es la construcción del futuro que se desea. Por ser el punto de partida hacia la actividad misma, implica a todos los niveles de la empresa; es el esfuerzo realizado por la empresa como medio para tomar mejores decisiones en la selección de alternativas.

Existe una planificación informal, que se realiza en los

grupos directivos, en los comités y en las reuniones de los al tos niveles. La planeación formal se realiza cuando se ampara por grupos staff y por sistemas que suministran la información.

Va hemos visto que la gestión consiste en la realización de determinadas acciones por un grupo humano, de una manera a la vez económica y eficaz. Se trata pues, de escoger las acciones en función del resultado esperado y de los medios disponibles, o sea, asegurar una explotación óptima de los recursos.

Dado que las acciones se deciden tomando en cuenta ciertos objetivos, éstos se determinan por las necesidades a satisfacer. Entendida así, una gestión racional implica:

- identificar y prever las necesidades a satisfacer; determinar los objetivos que pueden ser perseguidos para satisfacer esas necesidades y buscar las acciones pertinentes para alcanzar e sos objetivos.
- el proceso de decidir : o sea, la toma de decisiones y la eje cución de esas decisiones.
- el control de la ejecución, para que los objetivos sean alcan zados.

Vista con este enfoque, la gestión se encuadra en las tendencias de la Administración por objetivos. Las operaciones vis tas antes se articulan entre sí en el sistema P.P.B.S. ("Planning-Programming-Budgeting-System"); éste comenzó antes de 1960 con Novick, Hitch y Robert McNamara, hasta ser implantado en 1965 por Kennedy en la administración federal de los Estados U nidos. El sistema P.P.B.S. está concebido en sus orígenes como un sistema destinado a entidades no lucrativas, aunque también puede aplicarse a negocios lucrativos.

En general, toda empresa necesita un sistema de planeación y control dirigido a clarificar los objetivos, identificar las alternativas existentes y evaluar el beneficio de esas altern tivas (costo de oportunidad) en la satisfacción de los objetivos de la empresa. La integración de objetivos con recursos pue

de emplearse el P.P.B.S. el cual integra objetivos, resultados y recursos utilizados. (fig. 3)

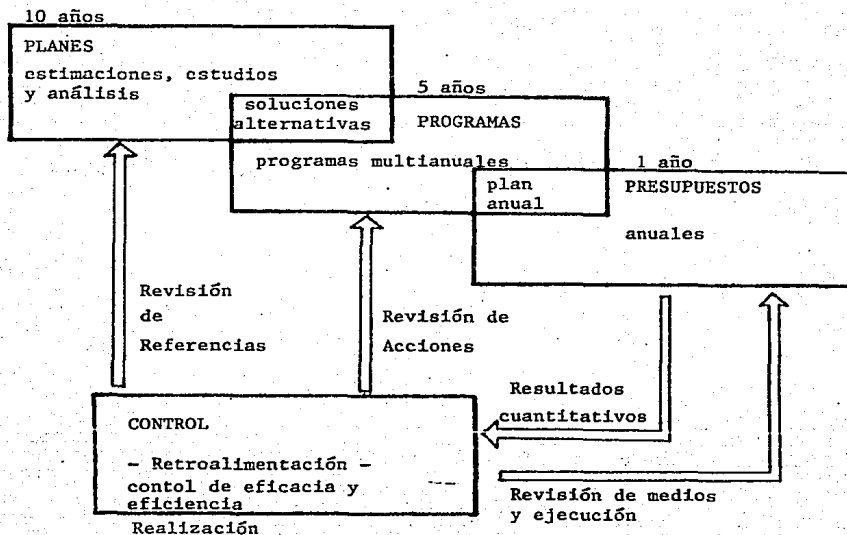


figura 3

En el modelo anterior vemos la planificación a largo plazo, ligada con la programación a mediano plazo, a su vez conectada al presupuesto. El ciclo es cerrado con un control de gestión, que implica medidas a corto, mediano y largo plazo. Cada una de las cuatro fases anteriores tiene las siguientes funciones a cumplir:

a) el Plan (planning) tiene tres misiones estratégicas: facilitar la elección al investigar necesidades actuales y futuras, evalúa las acciones y presenta a cada responsable diversos objetivos que pueden perseguir; es una función de análisis, ya que

cuantifica las metas, valiéndose de técnicas matemáticas y económicas, mide la eficiencia y eficacia de las acciones y se establece una jerarquía de necesidades y metas, objetivos, acciones y costos, la cual es presentada a los responsables. Es una función continua de investigación, ya que dichas necesidades, metas, objetivos y acciones, no se determinan una sola vez, sino que evolucionan. Así, el plan investiga continuamente las necesidades futuras para proponer nuevos programas, o modificar los que están vigentes.

b) El programa (programming): establecidas las metas y fijados los objetivos se determinan las acciones necesarias para alcanzar ambos. Estas acciones se agrupan en un programa, que puede ser de diversos tipos (de ventas, de producción, etc.) el programa da coherencia y hace compatible en el tiempo las metas y los objetivos. Los diversos programas puestos en práctica en una entidad dada están relacionados entre sí por complementariedad (poner en práctica un programa determinado, implica necesariamente poner en práctica otros) o por sustituibilidad (un programa puede sustituir a otro, si ambos persiguen el mismo objetivo).

c) El Presupuesto (budgeting): si el programa se alimenta continuamente por el plan, se puede obtener el presupuesto en una forma sistemática. De esta manera, un presupuesto contiene categorías, subcategorías de objetivos; los programas y los elementos de éste. Así, se cuantifica y califica el objetivo y se indica el costo global de los mismos. El presupuesto como plan de acción precisa lo que se va a hacer, así como el quién va a hacerlo y los medios que utilizará; es un instrumento que enlaza la decisión con la ejecución, y asegura al mismo tiempo la eficacia y la eficiencia consideradas en la decisión. Constituye un verdadero instrumento de "management" ya que las responsabilidades no se fija sólo en torno a ciertas tareas, sino en

los objetivos a alcanzar y los resultados (outputs) a producir. El presupuesto-programa ayuda al directivo a ser responsable de la acción, ya que: está motivado, al conocer los objetivos y los medios necesarios; posee el instrumento para planificar y organizar; motiva a su personal y comunica los resultados obtenidos, comparando con la totalidad de los objetivos en marcha.

Todas estas condiciones aseguran la eficiencia y la eficacia, verificándose por el control puesto en marcha. Como consecuencia, sólo interviene en casos aislados, siguiendo con ello el principio de la administración por excepción.

d) El Control: comprende tres fases, el registro de los datos de acuerdo con la ejecución de los programas, en primer término luego, la comparación de las previsiones con los resultados, el análisis de las desviaciones y la interpretación de sus causas. Y por último, la sugerencia de las acciones correctivas a los responsables. Para que el control regulador sea eficaz debe: fundamentarse en un sistema de información, más allá de la información contable, que por estar inspirada en una regulación de tipo jurídico (fiscal) no responde a todas las necesidades de la gestión. La información no contable se encuentra en la mayoría de los casos dispersa y habrá que coordinarla y sistematizarla para poder utilizarla para los fines del control de gestión, habrá que añadir además una contabilidad analítica para poder utilizarla en la función de control. El control debe también ser rápido, metódico, regular y periódico; y debe también estar integrado al proceso de la decisión (en un proceso de retroalimentación). De esta manera, el control regulador o control de gestión replantea el curso de las acciones a corto, mediano y largo plazo, cerrando el ciclo de la gestión global de la empresa, vista desde un enfoque de sistemas.

Hay que destacar además otros aspectos de la planeación: no limita la iniciativa de los responsables, más bien anima la

actuación oportuna, las decisiones rápidas y proporciona una estructura de referencia confeccionada de antemano que permita rápida toma de decisiones. La planeación es una respuesta válida al impacto del cambio en el ambiente de la empresa; es un nexo entre el cambio y el desarrollo de la empresa.

Si el cambio supone una oportunidad o una amenaza para la empresa, debe reaccionar adecuadamente si es que desea beneficiarse de ese cambio. La reacción pues, supone que debe tomarse una decisión de tipo estratégico, que afectará la marcha de la empresa en el largo plazo. Este es el papel estratégico de una dirección creativa. La estrategia definida por el Boston Consulting Group es " la previsión detallada de eventos probables y de las acciones a tomar para destruir el equilibrio en las fuerzas competitivas de un mercado, una actividad o un sector, y para reestablecerlo sobre bases más favorables a la empresa".⁹ La estrategia modifica los elementos estructurales de la empresa, sin correlacionarse directamente con el tiempo, es decir, la planeación estratégica no debe ser necesariamente a largo plazo. La estrategia es una actividad global, integradora de todas las funciones de la empresa: mercadotecnia, finanzas, etc. Implica inversiones importantes, nuevos productos y mercados, que pueden dirigir a la empresa hacia el triunfo, cuando existe una tendencia a la decadencia o el estancamiento.

El ámbito de la planeación se complementa con la planeación táctica, que no modifica los elementos estructurales de la empresa al manejar recursos reducidos y no existen cambios drásticos.

Lo mismo que la anterior, la planeación táctica implica en mayor grado el corto plazo, aunque se puede planificar a cinco o más años en una empresa sin modificar los cauces, lo cual supone pura táctica.

En resumen, la planeación estratégica selecciona alternativas, parte de un enfoque global e integrador de la empresa, tra

baja con una perspectiva del largo plazo y señala las directrices de trabajo. La planeación táctica por su parte, tiene un enfoque funcional integrado, precisa la inversión de recursos limitados, contempla un horizonte a corto y mediano plazo y en ella se concretan objetivos y responsabilidades.

De lo expuesto anteriormente sobre la planeación, pueden deducirse algunos objetivos fundamentales de ésta, considerando el enfoque global de la misma: la proyección al futuro de las actividades de la empresa para establecer estrategias de un desarrollo deseado. Es útil también para deducir la evolución de determinadas funciones de la empresa o de sus divisiones y para preparar los presupuestos anuales, considerando lo establecido en el primer año del plan trazado. La planeación supone por un lado la existencia de objetivos y de previsiones; los primeros son aquéllo que la empresa desea y busca obtener; las últimas son lo que esta empresa espera.

La diferencia entre objetivos y previsiones constituye un vacío de planeación, es decir, una necesidad de planear con medidas sean estratégicas o tácticas. La planeación no consiste en acertar el futuro, y su valor no está dado por el grado de acierto, sino por la disciplina de seguir un plan, aunque tampoco su valor lo da el plan en sí mismo.

I.5 El control como sistema.

El control es una función que puede considerarse como el reverso de la planeación; así, las técnicas de control son en primer lugar técnicas de planeación. Desde Henri Fayol hasta Peter Drucker, la función de control ha tenido una fase evolutiva interesante: ha pasado de su aspecto cualitativo inicial hasta la visión de sistemas. En su aspecto funcional, el control tiene dos sentidos diferentes: como verificación o examen de acuerdo a un enfoque latino; como guía e impulso correctivo

apreciado en su sentido anglosajón. Desde luego que en este trabajo se tratará la función de control en una forma más profunda, en esta parte sólo se hará referencia a la importancia de enfocarlo y comprender esta función desde un enfoque sistemático.

Con un sistema de control se busca conducir las actividades a fin de obtener una coincidencia o una superación de los resultados deseados.

Antes de diseñar cualquier sistema de control, deben tomarse en consideración dos prerrequisitos básicos: los controles requieren planes y al mismo tiempo demandan que la organización esté bien estructurada.

En esencia toda técnica, procedimiento o sistema de control consta de cuatro elementos comunes; no importa si el control se refiera a manejo de efectivo, calidad de productos o procedimientos de oficina. Tales elementos o etapas son:

- 1) la fijación de los estándares.
- 2) la comprobación de los resultados reales.
- 3) toma de decisiones, cuando dichos resultados no satisfacen los estándares.
- 4) la realización de acciones correctivas.

Este último punto supone cierta retroalimentación al sistema de control, y si bien, puede implicar otras funciones de administración, más allá del proceso de control. Con ello se advierte (en términos de sistemas) que el proceso de administración o gestión es un sistema integrado, la separación de actividades de control y otras funciones administrativas han sido separadas principalmente para efectos de estudio, aunque en la práctica real no es posible separar unos y otros.

Es evidente que el control no es sólo una operación de comprobación, sino también un resultado: que alguna actividad no se salga de la ruta fijada.

Por otra parte, la falta de uno de los elementos del control puede conducir a situaciones como las siguientes:

- medida de resultados pero ausencia de objetivos: el ejemplo típico es la contabilidad histórica, que además de carecer de oportunidad no constituye un mecanismo de control.
- definición de objetivos sin medida de realizaciones: este es el caso de algunas actividades comerciales en las que los objetivos se definen pero en forma vaga, no existiendo la posibilidad de medirse.
- ausencia de medidas correctoras por no poder determinar la influencia de los medios utilizados en el proceso correctivo.

De la misma manera, la estructura organizacional puede llegar a bloquear la aplicación de medidas correctoras si no existe una dirección firme y una estructura bien delimitada.

Hay que considerar que el control puede ser efectivo sin ser total, ésto sucede cuando algunos de los muchos factores que determinan un proceso no pueden ser manipulados. Este es un aspecto clave de la gestión: analizar a fondo aquéllos factores manipulables para que compensen el efecto de los factores independientes. De hecho, salvo aspectos puramente técnicos, no puede hablarse en la mayoría de los casos más que de un control parcial.

Si el control ha de enfocarse como sistema es preciso recalcar que los objetivos, las acciones correctivas y las desviaciones deben quedar bajo una responsabilidad bien definida. La esencia del control es la acción, es así que en un sistema de control la parte clave es el responsable de las acciones correctivas. Las actividades no son eficaces si no están bajo control pero también pueden estar bajo control las actividades mal orientadas, se tiene que elaborar previamente un cálculo de los resultados de los objetivos planteados.

I.6 La información como sistema.

Como se había indicado, el sistema de información es el tercero de los sistemas a través de los cuales se llegará al a

nálisis del sistema de gestión en la empresa.

Para que la información opere realmente como un sistema y sea más útil de esta manera, hace falta una visión de superestructura, montada sobre la estructura orgánica de la empresa. Esta falta de visión ocasiona que cada órgano, área o departamento se considere propietario de la información que produce, poniendo trabas y condiciones a los que necesitan consultarla. La mecanización en el tratamiento de la información es un paso para eliminar estas trabas y hace volver a la visión de la empresa de manera global, lo cual es importante al hablar de sistemas.

Un sistema de información globalizada es necesario para establecer un control de gestión, es decir, hay que desarrollar una filosofía de sistema de management; este postulado es obvio: no se puede integrar un sistema de información sino se ha integrado la gestión de la empresa.

Antes de profundizar más sobre el sistema de información hay que diferenciar "dato" de "información"; el primero es sólo el registro de un hecho, la información es la premisa de una decisión,

El primer paso en el sistema es diseñar una matriz de información, es decir, anotar las características específicas de los diferentes niveles de la empresa (de acuerdo a la pirámide de gestión vista anteriormente):

1) Alta Dirección: necesita una información que al mismo tiempo tenga una orientación externa (entorno económico-social, mercado) y una visión del interior (evaluación de los resultados de la empresa); también necesita que esta información esté orientada al futuro. Es un usuario típico de la información por excepción, utiliza información de período largo (muchas veces resultados anuales, o bien de un período irregular). Sus medios son los reportes, las evaluaciones, los análisis comparativos, los informes y los cuadros de mando.

2) Direcciones: debido a sus decisiones de tipo logístico, las

direcciones requieren que la información sea la síntesis de sus propios resultados con juicios, o sea, síntesis evaluadas. Su orientación es hacia la línea y no le interesa en cierta forma ni el aspecto exterior ni el aspecto futuro de la empresa. En el tiempo, requiere de información lo mismo a corto que a largo plazo, aunque por norma, debe ser sobre períodos establecidos. Los medios: cuadros de mando, informes regulares, formulación de síntesis y previsiones.

3) Las Divisiones: sus requerimientos son informes estables, lógicas, analíticas y concretas. El período a abarcar es fijo, con tendencia al corto plazo. En cuanto a los medios, es por lo general, de procedimientos fijos.

4) Los niveles de ejecución: su información es rutinaria, repetitiva, de control y aplicación inmediata, para realizar sus decisiones programadas; en el tiempo, requiere de un ritmo casi diario en cuanto a su flujo; el medio tradicional es en forma de procedimientos fijos.

La matriz de información es especialmente útil cuando una empresa decide realizar un análisis de funciones, evaluación del costo de la información y establecimiento de medios mecánicos de procesamiento y archivos.

En seguida, habrá que analizar un estudio de los datos: dón de se producen, cómo se captan y cómo circulan. En cuanto a la captura de datos, ésta debe ser a nivel de las acciones, no sólo de las que realiza la unidad, sino de las que puedan realizar o tras, en relación con las anteriores.

Desde luego, no es una acción simple, sino que entraña una serie de acciones complejas, que deben coordinarse y en la que intervienen múltiples unidades.

En este sistema existe por un lado el centro de decisión (CD) quien decide respecto a la acción; y el centro de actividad (CA) al que realiza la acción. El proceso es el siguiente: al realizarse un hecho básico se producen datos, los cuales son

registrados en diversos documentos. Al terminarse éste se cierra un ciclo de información de tipo operativo que afecta al mismo tiempo al nivel ejecutante y al de control operativo. Comienza entonces un proceso de circulación y síntesis de la información, en dos direcciones: una parte al centro de decisión y otra parte hacia los niveles altos de la entidad.

Lo más importante, en el enfoque de la información como sistema, es que existan centros de decisión y centros de acción, de esta manera podrá evitarse la elaboración de cierta documentación que es innecesaria. También es importante determinar cuáles son los hechos básicos y el lugar donde se producen, de esta manera se podrá seguir el flujo de la información que debe ser por actividades, no por afinidades de especialización ni funcionales.

Todas las nociones anteriores, se resumen en el MIS (Management Information System - Sistema de Información Administrativa) cuyo modelo puede apreciarse en la fig. 4

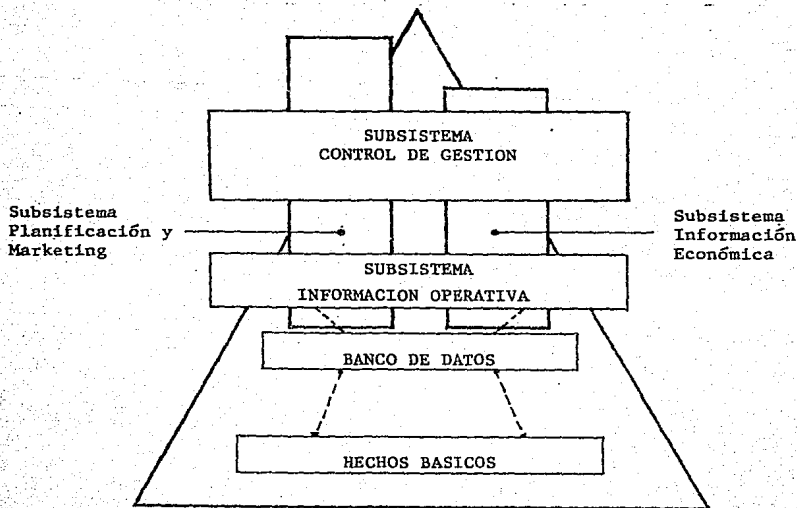


figura 4

En este modelo, el triángulo mayor representa la empresa como sistema total. Los hechos básicos, tras ser identificados en el plano operativo se convierten en datos básicos que van a un banco de datos, en el cual se transforman en diferentes tipos de información. Esta información da lugar a dos grandes subsistemas dentro del MIS: por un lado, el subsistema de planificación y marketing, que dadas sus relaciones con el medio exterior, y con su conocimiento de aspectos de producción y los resultados de la empresa, permite el desarrollo del subsistema de información económica, el cual recopila todo el aspecto económico de la actuación de la empresa y se iría facilitando a los niveles superiores que la requirieran. En el vértice de la empresa se produce un nuevo subsistema que va recopilando información de los otros, y que es el subsistema de control de gestión.

El MIS debe reunir determinadas características para funcionar satisfactoriamente: ser flexible, modular, mecanizable, integrado, jerarquizado. Debe irse perfeccionando con el tiempo y permitir la información por excepción.

Hay que recalcar que si no existe el MIS (es decir, un sistema de información) será difícil el planteamiento de un Control de Gestión; desde luego que establecerlo no es sencillo, pero para llegar a alcanzar mejor eficiencia en la empresa hace falta diseñar adecuados canales de información y un sistema que rompa procedimientos tradicionales de flujo y el sentido patrimonial que tienen los diversos departamentos sobre la información que generan.

Hasta aquí se han indicado, ampliado y resaltado los aspectos conceptuales más importantes de este estudio. Nuevamente se resalta el enfoque de sistemas bajo el cual hay que ver la totalidad de los aspectos inherentes al Control de Gestión. En el siguiente capítulo se pasará del enfoque conceptual a un enfoque más funcional, en el que habrá que resaltar sobre todo el conjun

to de bases sobre las que se apoya, y las características más resaltables. Si en este primer capítulo se abarcaron aspectos generales relativos a los enfoques de la gestión, de los sistemas, de la planeación, del control y de la información; en el siguiente capítulo el enfoque será más específico y mostrando las interrelaciones de estos elementos en el Control de Gestión.

C O N C L U S I O N E S

- Las primeras aportaciones sobre técnicas y procedimientos de **control** a nuestro medio provienen de la administración pública y de la empresa pública, influenciadas por la vertiente teórica especialmente europea y por una serie de procedimientos creados por organismos especializados de la ONU.

- Como punto de partida para el análisis del control de gestión, es conveniente realizar un estudio de lo que es la gestión. Esta función tiene una connotación diferente de lo que es la administración. Gestión no es dirigir, no es administrar, no es ejecutar; la gestión es un tipo de actuación donde se combinan la libertad de acción encuadrada en un marco de referencia establecido previamente: recursos asignados a un responsable para alcanzar determinados objetivos. Fuera de estas características, las funciones serán de dirección, de ejecución, o en términos generales, de administración; pero sin alcanzar la esencia de la gestión.

- En este capítulo se han presentado dos modelos importantes: la pirámide de gestión de la fig. 1, es una guía para ubicar la gestión en la jerarquía empresarial, asimismo, es un modelo útil para realizar un análisis del grado de centralización o descentralización de una entidad. Los estilos de dirección de cada nivel de la pirámide de gestión varían en función de la capacidad para tomar decisiones, del tiempo (el largo plazo es propio de los niveles más altos), del área abarcada (es más restringida a medida que se desciende) y de los objetivos a alcanzar (más genéricos a medida que se asciende). Junto con la pirámide de gestión, el diagrama decisional es un modelo útil para analizar y ubicar cada puesto y cada persona en el tipo específico de gestión que les corresponde; ello debido a que niveles jerárquicos similares no

implican necesariamente una gestión similar, dada la naturaleza particular de las decisiones que debe tomar cada responsable. Tanto la pirámide de gestión como el diagrama decisional pueden ampliar su aplicación a otros aspectos del quehacer administrativo, tales como el desarrollo organizacional, la planeación estratégica, la administración de proyectos y la ingeniería de sistemas.

- El "enfoque de sistemas" significa no solamente un punto de vista o una actitud mental, sino que consiste en una serie de acciones que se requiere realizar antes de establecer un sistema de control de gestión en cualquier entidad. Tales acciones son de naturaleza muy diversa: determinación de objetivos y metas, e valuación de eficiencia y eficacia; identificación de los diferentes subsistemas y su estructuración; óptimo empleo de los recursos; establecimiento de procesos, procedimientos, comunicaciones, estructuras y programas, presupuestos. Todo ello bajo una metodología bien delimitada y apoyada en modelos específicos.

- La óptica de sistemas es requisito previo en el control de gestión si se quiere integrar éste a toda la organización. Esta perspectiva no es la que se emplea en la administración pública. Aquí el control de gestión se ejerce desde dos lugares: un control a priori y global por parte de entidades externas al organismo (en su mayoría las secretarías de Estado, cabezas de sector) y un control a posteriori por parte de departamentos de control de gestión subordinados a direcciones funcionales; esta subordinación no permite libertad de acción y los objetivos a alcanzar no pueden ser contemplados adecuadamente por este departamento. Por lo expuesto anteriormente se observa que en las empresas privadas la posición orgánica de estas funciones es diferente a la que se sigue en las entidades públicas mexicanas.

- Concebido el control de gestión como sistema, se compone de 3 subsistemas, cada uno de ellos con sus particularidades, aunque

interdependientes e interrelacionados: planeación, control e información. Es condición sine qua non la existencia de estos subsistemas para integrar un sistema de control de gestión; de otra manera no será posible y se caerá en improvisaciones y el control perderá así su soporte principal y su esencia misma. De esta manera el control de gestión no está aislado de ninguna manera de las otras funciones del proceso administrativo, aunque su objetivo básico sea el control de las operaciones de la entidad. El establecimiento de los tres subsistemas mencionados anteriormente implica un período de varios años en la medida de la complejidad de la empresa.

- Desde mi punto de vista es importante la utilización de modelos como el que presento en la fig.3, a fin de clarificar el proceso de planificación -proceso crítico por excelencia-. El modelo implica ciertas variantes, básicamente la del tiempo, actualmente es difícil la planeación a largo plazo, éste en realidad ya no implica diez años, sino mucho menos. La parte más crítica es entonces la presupuestación y el control, lo cual implica mayor atención a la obtención de resultados cuantitativos y a la revisión de la mecánica presupuestal.

- La matriz de información es el punto de partida para el sistema de información, y el modelo de éste -presentado en la fig.4-, significa que para los aspectos de gestión debe existir una paulatina integración de la información que genera la empresa, para llega a una depuración de la misma a fin de crear sólo un banco de datos con aquéllo que sea realmente útil a una toma de decisiones oportuna y con base en un sistema establecido de antemano.

La comprensión plena de lo que es la gestión, como aquí se presenta constituye la piedra angular para el análisis del control de gestión como sistema, y el estudio consiguiente de los subsistemas que lo componen.

CAPITULO II

CONTROL DE GESTION : BASES Y CARACTERISTICAS

II.1 Evolución histórica del Control de Gestión.

Entendido el Control de Gestión como un instrumento dirigido al mejoramiento de los resultados económicos, puede considerarse como de aparición reciente, aunque no es posible precisar su fecha de aparición, dado el carácter evolutivo y no creativo de todas las técnicas en el campo de la administración.

Es a partir de los años 30's que el Control de Gestión se desarrolla en Estados Unidos, bajo formas diversas: control presupuestal, costos de producción y estudios de rentabilidad. La crisis de los últimos años de este decenio -a partir del "crack" de 1929- motivó a las empresas a investigar constantemente una mejor combinación de los factores económicos para adaptarse a un mercado difícil.

En 1939 el Control de Gestión se institucionaliza en Estados Unidos al crearse el Controller's Institute of America. Durante la segunda guerra mundial, el Estado Federal norteamericano, deseoso de conducir eficientemente su economía de guerra al menor costo, movilizó a los controladores de gestión de las empresas más dinámicas y con ello contribuyó a la difusión, en un gran número de empresas, de estos métodos.

A partir del término de la guerra, 1945, el Control de Gestión se vio enriquecido con técnicas surgidas de la misma guerra, como la investigación de operaciones, y al mismo tiempo se manifiesta una voluntad más grande por dominar el futuro a través de planes a mediano y largo plazo.

Con los años, su evolución va ensanchándose, abarcando aspectos de estrategia y rebasando el ámbito del control de gestión propiamente dicho. Aparece así el PPBS (Planning, Programming Budgeting System) que impulsa a la administración federal norteamericana a establecer métodos análogos (tales como la doctrina McNamara).

Por lo que respecta a Europa, el enfoque mismo difiere del norteamericano en muchos aspectos; si bien su aplicación está dirigida a aspectos específicos (control presupuestal, precios de cesión) su utilización es reducida o no del todo correcta. La crisis de 1929 desencadenó una ola de proteccionismo interno y externo dirigida a mantener las situaciones adquiridas y a protegerse de la caída del mercado. La guerra de 1939-1945 no cambió mucho este estado de cosas, y menos aún la etapa de reconstrucción después de 1945, hecha con un espíritu nuevo, pero que poco favorece a las técnicas de control de gestión: se hace necesario producir, sin importar a qué precio. Esta tendencia, reforzada por una demanda excedentaria, se prolonga por varios años en Europa Occidental, hasta la década de los 50's.

A partir de esa década existe una tendencia para modificar el "cómo hacer" en los países europeos, que es el resultado de la influencia de diversos factores:

- 1) Las misiones de información y formación enviadas por las universidades y empresas a los Estados Unidos.
- 2) El paulatino aumento de la oferta en cada sector de la producción, que da cierta autoridad al mercado.
- 3) La firma del tratado de Roma en 1957, que da lugar al Mercado Común Europeo, un hecho trascendente para la expansión de las empresas, y
- 4) El renacimiento del comercio internacional tras la firma en Génova del Kennedy Round en 1967, que debía asegurar bases sólidas de desarrollo.

Los factores anteriores contribuyen a reconsiderar la idea

del Control de Gestión. A pesar del rápido progreso efectuado en Europa en una quincena de años, subsiste un retraso respecto al avance norteamericano, que tiende a reducirse con los años.

Con esta breve exposición histórica pueden advertirse las condiciones lógicas del control de gestión, que no debiera ser considerado como una simple técnica, sino que está inmerso en cierto contexto socioeconómico.

II.2 Hacia la conceptualización del Control de Gestión: una definición funcional.

Veremos ahora cuáles son las definiciones de diversos estudiosos en la materia, acerca del control de gestión:

a) Francisco Blanco Illescas: "un proceso mediante el cual los directivos se aseguran de la obtención de recursos y del empleo eficaz y eficiente de los mismos en el cumplimiento de los objetivos de la empresa".¹⁰

La definición dada por este autor español contiene tres ideas claves:

- implica a los directivos de la empresa.
- el proceso se desarrolla dentro de objetivos y políticas definidos en la planeación estratégica.
- los criterios para enjuiciar son la eficacia y la eficiencia.

Blanco Illescas menciona además que es un proceso que desarrollándose dentro de las directrices establecidas por la planeación estratégica, hace llamada permanente a la iniciativa y a la mejora, más que a la conformidad estricta.

b) Khemakhem y Ardoin: "el Control de Gestión es el proceso puesto en marcha en el seno de una entidad económica, para asegurarse de la movilización eficaz y permanente de las energías y de los recursos con vistas a alcanzar el objetivo que se haya propuesto dicha entidad".¹¹

Para estos dos tratadistas, el requisito principal para -

el establecimiento del control de gestión es que exista el objetivo final fijado de antemano.

c) Jean Meyer: "la utilización óptima por un responsable de los medios puestos a su disposición para alcanzar objetivos fijados".¹²

Para este tratadista francés lo importante es destacar la gestión como una labor intermedia entre las actividades de dirección y las actividades operativas; y la facultad que tiene el responsable de gestión para determinar los medios a emplear.

d) A.D.M.I.: "Control de gestión es un instrumento administrativo, sostenido por una actitud mental, que permite ofrecer a la dirección y a los diferentes responsables las informaciones indispensables de la empresa para una gestión previsional y una gestión presupuestaria eficaces".¹³

La Asociación Española de Directores de Escuelas de Mandos Intermedios destaca en su definición algunas ideas importantes:

- el control de gestión como sistema que recopila información, la procesa y genera otra información.

- el control de gestión como medio para conseguir la optimización de la gestión previsional y del control presupuestal.

e) Beatriz Castelán: "El control de gestión es un esfuerzo sistemático que persigue la exitosa implantación de los objetivos y cursos de acción generales, definidos por la planeación estratégica a través de una continua retroalimentación que permite definir acciones correctivas, no sólo a la implantación, sino inclusive a la planeación estratégica en sí".¹⁴

Para esta autora, el control de gestión no es un control de operaciones, ya que implica todo un sistema para resolver problemas. Es el proceso que va a permitir a la administración asegurar que los recursos sean obtenidos y empleados efectiva y eficientemente, conforme a las metas perseguidas.

Subraya además otras características: es un proceso integral (implica la recolección de información, decisiones, etc.)

El control de gestiones más que un control operativo, forma tradicional a la que se limitaba el control. Esta autora considera que es prematuro establecer un concepto del control de gestión, dado que aún no se estructura el desarrollo de la teoría sobre él; lo cual origina además la carencia de una técnica sobre la cual exista un acuerdo general.

Sin embargo existen ciertos elementos de consenso que son los siguientes:

- 1) Noción de previsión: el control de gestión está ligado a la anticipación de las acciones y resultados esperados.
- 2) Orientación "gestión": se orienta hacia la optimización de la combinación de todos los recursos de la empresa.
- 3) Ayuda a la Dirección: en todos los conceptos existe implícita la idea de que ayuda a la dirección, con objeto de mejorar la toma de decisiones.
- 4) Noción del corto plazo: la preocupación del control de gestión es el corto plazo, es decir períodos menores o iguales al ciclo de explotación que informen sobre la gestión presente y continua de la empresa.
- 5) Mecánica del control de gestión: por sus características, el control de gestión es un proceso integral que incluye una recolección sistematizada de datos y la toma de decisiones; es un proceso con la mecánica siguiente:
 - a) detectar el problema existente entre la norma y la acción; detectar además la desviación y su magnitud, pudiendo ser significativa o no.

El significado de una desviación estará dado por la comparación contra la norma y la holgura de la misma (de acuerdo a cálculos estadísticos o por la sensibilidad que da la experiencia) o bien por la frecuencia con que ocurre la desviación.

- b) determinar cursos de acción para: eliminar el problema; disminuir su magnitud; disminuir su frecuencia de aparición; evaluar cursos opcionales de acción; implantar la solución escogi

da y finalmente, verificar la efectividad de ésta a fin de eliminar o disminuir la variación detectada.

No resulta práctico la conformación de una definición a partir de los conceptos de los distintos autores mencionados, ya que cada uno de ellos contempla el control de gestión desde aspectos distintos. Los seis puntos principales obtenidos de los anteriores conceptos son los siguientes:

- 1.- es un instrumento que implica y avuda a la dirección.
- 2.- contempla siempre el aspecto global de la empresa.
- 3.- las actuaciones de los responsables se ubican dentro de rangos establecidos.
- 4.- motiva la iniciativa y no se apega al cumplimiento estricto.
- 5.- requiere del establecimiento previo de objetivos y políticas
- 6.- su soporte básico es la información.

Para conceptualizar al control de gestión hace falta la identificación de sus características principales y distintivas de otros procedimientos de control.

También es importante destacar que, como sucede con otras técnicas administrativas, la permanente evolución de las teorías y las diferentes vertientes del conocimiento contribuyen a enriquecer al control de gestión, en definitiva, en esta área no existe definitividad en cuanto a teoría.

II.3 Las bases del Control de Gestión: el entorno económico, los valores económicos, las decisiones, las normas de gestión.

Las bases del control de gestión pueden considerarse como aquellas condiciones, situaciones y variables que permiten el establecimiento del sistema, lo ubican dentro de un sistema mayor y hacen posible la retroalimentación del sistema para que continúe funcionando. Las bases principales del control de gestión son las siguientes:

a) El entorno económico. El entorno es definido como las condiciones e influencias que afectan el desarrollo de una sociedad. El entorno de toda empresa es muy grande, comprende la naturaleza, el sistema político, la economía, la cultura. Para cualquiera de ellas es difícil captar todas las influencias del entorno, por lo que es más fácil distinguir varios entornos, según el origen de las influencias. Existen pues, el entorno natural, el político, el cultural, el socio-económico.

Dada la actividad principal de una empresa, el entorno económico ejerce una influencia mayor y más perceptible. Lo que también permite una mayor intervención en este entorno, que sobre los demás. La empresa sostiene un conjunto de relaciones de tipo económico. Sus componentes son muy numerosos e incluyen al personal, a los accionistas, los clientes, los proveedores, etc. Las relaciones de la empresa con cada uno de ellos pueden ser: de compromiso o de equilibrio entre sus objetivos recíprocos.

El conjunto de equilibrios y compromisos entre la empresa y sus componentes dentro del entorno económico, debe considerarse como algo dinámico. En esas relaciones existen dos tipos de causas que cambian o modifican tales relaciones:

- cuando existe una voluntad de evolución por parte de la propia empresa o de sus componentes: cesación de relaciones con proveedores o clientes; cesación de personal. También la empresa puede entrar en relación con elementos nuevos, principalmente cuando entra en una etapa de expansión o diversificación.
- el otro tipo de cambio en las relaciones empresa-entorno, se debe a modificaciones de éste, tales como una huelga, una crisis a nivel sectorial o nacional, un mercado restringido o muy competitivo, etc.

En este orden, el entorno presiona, limita y condiciona a la empresa, y a la inversa, reacciona a tales limitaciones para imponer parcialmente su voluntad. Debe adaptarse al entorno y

tratar de modificarlo. En la adaptación de la empresa al entorno no cabe la previsión, que no debe ser ni rudimentaria, ni muy elaborada, ya que siempre existirá la adaptación, pues la empresa no se encontrará nunca exenta de contingencias.

¿Por qué el entorno económico es una base del control de gestión? dado que el control de gestión se ocupa de una movilización de recursos y energías para alcanzar determinado objetivo; entonces la empresa debe tener objetivos, los cuales se elaboran considerando el entorno; la estructura de la empresa se adapta también al entorno si éste es necesario. Por lo tanto el responsable del control de gestión tendrá dentro de sus funciones el examen de la adaptación de los objetivos y la estructura.

Por otra parte, la medida de resultados y la presupuestación se realizarán considerando el entorno en general, y el entorno económico en particular. El conocimiento de este entorno es también importante para la gestión a todos los niveles; habrá que asegurarse por otro lado el funcionamiento del sistema de información. Así cada responsable conocerá el entorno que le interesa para poder tomar decisiones.

b) Los valores económicos. Las decisiones se toman en función de ciertos criterios y en relación a ciertos valores económicos que a su vez constituyen otra base del control de gestión.

Hay que considerar que las decisiones que se tomen no se dirigen en su totalidad a incrementar el beneficio, sino además a mejorar los medios para alcanzar un objetivo (o sea, el beneficio en sí). Visto con un ejemplo: en un taller de ensamble el objetivo puede ser la producción de cierto número de unidades con ciertos costos fijados previamente; pero a su vez requerirá tomar decisiones dirigidas a mantener un ambiente óptimo de trabajo (calefacción, ventilación) esto es, pensar en el bienestar del personal. Si se ignora esta consideración la tasa

de rechazos puede crecer, y los costos se elevarán más allá de lo que hubiera costado la modificación en sí.

En términos generales, los resultados, en comparación con el objetivo, constituyen un vector resultante. Los vectores componentes son los valores económicos que sirven de base para la toma de decisiones. Si no se llega a un mínimo satisfactorio, no podrá alcanzarse el objetivo. Ir más allá de ese mínimo es transformar el valor económico en objetivo. ¿pero cuáles son esos valores económicos? Khemakem y Ardoin consideran:

- 1) el "goodwill", con este vocablo de origen norteamericano se designa a la vez la manera en que se hayan combinados los factores de la producción, la reputación de la empresa como cliente, proveedor, y su utilidad social. Teóricamente se determina como la diferencia entre el valor de mercado de la empresa en su conjunto y el valor de mercado de los activos individualizados. Así, los dos aspectos del "goodwill" son por un lado el valor económico de la combinación bienes-capital-personal; por otro, es la calidad de la respuesta de la empresa ante su entorno.
- 2) el bienestar del personal; éste agrupa dos aspectos: uno material, que comprende los salarios, las promociones y el conjunto de prestaciones, y uno psicológico, difícil de medir, pero en su ausencia se manifiestan inconformidades del personal.
- 3) supervivencia. debe tenerse siempre presente cuando se tomen decisiones importantes. A veces habrá que asegurarla con un cambio de personas o de actividad.
- 4) la cuota de mercado. es una variable cuya medición siempre resultará difícil, pero cuya consideración es importante a la hora de tomar decisiones.
- 5) el beneficio. en forma sucinta es la diferencia entre los valores al inicio y al final del ciclo de actividad, y actualizados (en lo concerniente a la depreciación monetaria y al costo del capital).

Más allá de las cifras, el personal es el principal valor de la empresa, lo cual da a las ciencias humanas el carácter de base importante para el control de gestión, en vista de que ayudarán a la dirección a conocer más a su personal. El control de gestión también puede ayudar a la jerarquía con determinadas informaciones. Lo importante es que el estilo de dirección funcione en un espíritu de aceptación de responsabilidades, libertad, iniciativa; pero también de control de los resultados.

En síntesis, los valores que necesita la gestión no son de tipo contable, pues en general, éstos obedecen a objetivos jurídico-fiscales. Los valores económicos que sirven para tomar decisiones provienen de la economía o de la filosofía de la empresa. El control de gestión debe asegurar que dichos valores se utilicen correctamente, es decir, debe analizarlos, para que aquéllos no la lleven por otro camino que no sea su objetivo. Existe un nivel mínimo de satisfacción para dichos valores, ir más allá significa cambiar de objetivo y se corre el riesgo de no alcanzarlo. El mínimo de satisfacción significa la base del control de gestión.

c) las decisiones. Concebida la toma de decisiones como la selección de un curso de acción entre varias opciones, es el motor y razón de ser de todo plan. Es, para todo administrador o responsable de gestión, una actividad central que requiere desde luego, la selección racional de un curso de acción. La racionalidad queda entendida en este sentido como la máxima optimización en la selección de alternativas, para lo cual es útil el empleo de simulaciones, árboles de decisión, investigación de operaciones y la propia experiencia del responsable.

Las decisiones están en función de su importancia relativa; es decir, cuanto menos importantes sean requerirán menos investigación o análisis, y serán más fácilmente delegables. Su importancia depende además de la cuantía de la responsabilidad, algunas decisiones resultarán poco importantes a niveles

directivos, pero a su vez, ser de mucha importancia para el jefe de una sección. Cuando la toma de decisiones compromete a la empresa en gastos muy fuertes (inversiones) atraerá necesariamente la atención del alto nivel de la organización. Cuando el efecto humano de la decisión es grande, la importancia resulta alta. Yendo al enfoque de sistemas es importante precisar que las decisiones en general no pueden tomarse en sistemas cerrados ya que muchos elementos que afectan a la planeación se encuentran fuera de la empresa.

3) Las normas de gestión. Meyer define la norma de gestión como un valor de referencia para la acción económica. Es una parte del conjunto de reglas, del sistema de valores que la empresa postula para conducirse. En toda empresa debe existir una conciencia económica pues el sistema de normas está en función de su situación de contacto con diversos sujetos económicos y de la necesidad de conducirse mejor, también en términos económicos.

Las normas de gestión -y siguiendo a Meyer- presentan las siguientes características:

1) media e ideal. El punto clave es medir la dificultad más grande probada para realizar una ejecución dada, o sea, la cantidad de esfuerzo que se desea incluir en la norma. Desde luego existe un ideal (100 %) y una media (obtenida estadísticamente) Fijar una norma de actividad entre uno y otro responde bien a la noción de valor de referencia; ello supone un esfuerzo, una tensión. La norma es pues, un compromiso entre la media y lo ideal; una división entre lo que se puede y lo que se quiere.

2) punto fijo y "ramificación". La referencia normativa puede ser un valor único o un rango, éste último es una muestra de la relatividad de las normas. En situaciones repetitivas la relatividad es débil, mientras que en actividades abiertas la relatividad es mayor. En una situación dada, cuantos más parámetros varíen, impedirán estrechar las normas.

3) estabilidad y variabilidad. Una norma varía en el tiempo por razones internas y externas. En las actividades comerciales las normas se establecen cada año, o muchas veces, varias veces en un mismo año. Por otra parte, el progreso de la tecnología contribuye a la evolución de las normas (agiliza las tareas). Después de luego, la variabilidad de las normas se debe a un sentido de realismo en la fijación de los objetivos; paralelamente, existe cierta limitación en las variaciones, pues el responsable no cesitará una línea en la cual fiarse, demasiada variación entraña el riesgo de desconcertar.

4) competencia y jerarquización. Cuando por querer alcanzar mayor racionalidad económica se multiplican las normas en una empresa, puede surgir el peligro de contradicción entre algunas de ellas (esfuerzos parciales opuestos a una reglamentación de conjunto). De hecho, las contradicciones más importantes las presentan los mismos servicios: mejores servicios administrativos vs. comprensión de gastos generales; mejoría de los tiempos de entrega a clientes vs. reducción de stocks. Lo ideal es establecer prioridades entre normas para elaborar después un plan donde se integren éstas en su conjunto, pues lo principal será el beneficio a obtener. El plan así, deberá integrar las normas de los diferentes servicios, fábricas y talleres.

Para el establecimiento de normas pueden utilizarse procedimientos variados de diferente valor científico. La selección está en función de si se enfrenta una situación repetitiva o no, y si se considera la empresa sola o un conjunto de ellas.

- Si se presenta para la empresa una situación repetitiva -donde el futuro resulta una prolongación del pasado- éste último resulta ser la referencia esencial. La empresa pues necesita establecer métodos adecuados (experimentaciones) y observación de casos (comparaciones inter-empresas). Ahora bien, pueden existir dos enfoques para el establecimiento de las normas:

a) la empresa sólo se enfoca a ella misma. En este caso habrá

que contar con experiencia para conocer sucesos pasados. En caso que el comportamiento de la empresa sea estable, los valores se prorrogan, y si siguen una tendencia se extrapolan. La prorrogación es casi natural, por el peso que tiene el pasado en sí mismo y las normas pueden quedar implícitas en la memoria de los responsables; si la situación se degrada, un estudio debe ponerse en marcha, y este estudio no se dirige hacia ella misma, sino para responder a una necesidad presentada. La experiencia para establecer una norma puede explicarse por el poco interés de un sector "calmado" y por el elevado costo de métodos más científicos (sobre todo para empresas pequeñas y medianas). La extrapolación se utiliza para prever la evolución de un fenómeno -siendo este último función del tiempo- sin embargo el tiempo no es causal y económicamente las tendencias no son constantes. El segundo método es la experimentación; si se observan hechos y se agregan reflexiones, por la vía de comparaciones se investigan las causas de las variaciones de fenómenos estudiados. Si se quiere ir más lejos, no sólo se va al pasado, sino se reconstituyen hechos, para determinar estándares (consumo de materias primas, tiempo), estos estándares económicos resultarán, sin embargo, poco prácticos a causa de la inflación.

b) comparaciones inter-empresas: es el ramo profesional, el sector de actividad más susceptible de comparaciones interempresariales. La iniciativa para comparar puede provenir de diversos organismos, y sobre diversos temas: ventas, márgenes, costos, precios de cesión, inversiones, gamas de productos; así como por diversos sectores de actividad. De esta manera la empresa se sitúa en la competencia, y compararse con la competencia resulta una forma de experimentación; pero no se debe dejar que con la comparación, la gestión sea factor de diferencias. Hay que compararse con un grupo lo más homogéneo posible, en el cual existirán determinados índices de gestión: máximos, míni-

mos, medias. Una comparación no es -en principio- normativa y si la muestra es homogénea, la noción de media habla por sí misma, de esta manera la empresa puede descubrir puntos débiles.

- Caso de una situación nueva. Cuando se trata de nuevos productos, inversiones, expansión; el pasado resulta insuficiente. El no poder recurrir exclusivamente a experiencias anteriores, obliga a construir nuevas, es decir, por la vía de la experiencia simulada (ésto es parte de la llamada gestión previsional, de naturaleza ambigua; donde las investigaciones que la componen por un lado preparan decisiones a nivel dirección y por otro prevén objetivos futuros de gestión que resulten), a través de esta vía las empresas investigan un resultado probable; investigan el mejor resultado entre varias simulaciones; integran las reacciones de la competencia y diseñan estrategias.

El primer objetivo es construir un modelo e investigar las consecuencias previsibles de la acción que se desea emprender, dicho modelo incluye hechos, hipótesis, relaciones conocidas y previstas. Este conjunto permite elaborar un modelo económico o financiero para tomar una decisión, que en caso de ser positiva convierte al modelo en referencia para confrontar la acción.

El progreso se consigue si se investiga el mejor o un mejor resultado. Esto debido a la imperfección de los modelos que motiva a modificar sus parámetros para mejorar el resultado previsto. Las decisiones estratégicas de la empresa (como el caso de una expansión) implican modificaciones que deberán investigarse para alcanzar su optimización; a estas modificaciones se presentarán reacciones por parte de la competencia, sobre todo en lo concerniente a la mano de obra y personal no operativo. Ante esta reacción, la empresa debe cuestionarse si será líder, si va a resistir al líder o simplemente si va a seguir el movimiento general y sobrevivir. Esto es parte de la estrategia de empresa, término militar justificado por las luchas existentes.

El establecimiento de las normas de gestión estará encar-

gada tanto al responsable de las diversas áreas de la empresa (ventas, producción, finanzas) como a un consejero de éste, el cual de ninguna manera reemplazará responsabilidades de dicho encargado, sino que las normas van ligadas cada vez más a metodologías más científicas, lo que implica la necesidad de asistencia especializada.

La utilidad de la norma al control de gestión es evidente por sí misma: a partir de ella se harán correcciones al desempeño de los responsables.

II.4 Los límites del Control de Gestión.

Los dos límites más importantes del control de gestión son: el objetivo de la empresa y la estructura de la empresa.

Cuando se trató el aspecto de las bases del control de gestión se mencionó varias veces el objetivo de la empresa como referencia hacia el cual se dirige toda la actividad de la empresa en última instancia. Existirá por lo tanto un objetivo final, el cual es diferente de la vocación u objeto de la empresa. El objetivo último o fundamental al cual nos referimos es aquél hacia el que tiende la empresa en el tiempo, alcanzar lo no significa parar la marcha de aquélla; el objetivo final se fija al principio y rara vez se modifica.

Para la empresa existirán diversos tipos de objetivos:

- Egotistas: tienen un carácter individual que es impuesto al conjunto de la empresa, por ejemplo: el control del negocio por parte de un jefe o gerente; la independencia, la seguridad (sobre todo en negocios familiares); el deseo creador de algún jefe de empresa, el instinto de competición motiva también a un objetivo de índole egotista.
- Sociales: éstos pueden ser elegidos o impuestos, algunos de ellos estarán en relación directa con los objetivos egotistas como ejemplo: el prestigio a nivel nacional o internacional,

éste último va ligado con el instinto de competición; otro puede ser el de aceptación social de la actividad a la cual se dedica la empresa; como sería el de las multinacionales cuando llegan a otro país; aunque dicho objetivo puede ser sólo intermedio y no final. Los objetivos impuestos podrán acabar por ser objetivos finales de la empresa: absorber el desempleo regional producir bienes o servicios vitales para la comunidad, mejoramiento del entorno de la ciudadanía o un compromiso con sus trabajadores para conservarlos en la empresa.

- Económicos: el principal de ellos es el beneficio, aunque aún resulta vaga su acepción y no puede considerarse en un sentido estricto como objetivo, pues puede enfocarse como "tasa de beneficio" beneficio contable, económico, del marketing. Existirán otros objetivos económicos que adoptará la empresa: producción óptima, bajos costos, ventas máximas, cuota de mercado, o bien, liquidez máxima.

En cuanto al beneficio, puede ser concebido en términos absolutos o relativos; su determinación puede hacerse desde diversos conceptos y teorías, cuando se habla en términos absolutos:

- beneficio contable: se mide en unidades monetarias y resulta la diferencia entre ingresos y gastos en un período específico

- concepto económico: en este sentido existen diversos conceptos, para algunos economistas resulta ser la contrapartida del riesgo que corre la empresa, puede ser también la resultante de la adaptación imperfecta de una economía móvil, para otros es una recompensa a una innovación habida en los bienes o servicios producidos. Es un residuo de los ingresos.

- concepto de la gestión: para el responsable de una área específica, su concepto puede variar de acuerdo a la situación que se le presente; si se trata de una decisión de inversión, el enfoque puede ser económico (costo de oportunidad); si se trata de una determinación de impuestos deberá adoptar un enfoque

de tipo contable; es decir, escoger un concepto bien definido, que le aporte las mejores informaciones posibles para una mejor toma de decisiones.

Tras lo expuesto antes, resulta necesario precisar bien el concepto que se utilizará como objetivo, para conseguir su maximización; el concepto de beneficio tendrá que definirse claramente para:

- facilidad en la toma de decisiones.
- evitar divergencias en las decisiones con las que adopte la Dirección general.
- permitir a los integrantes de la empresa evaluar su avance hacia el objetivo.

Cuando se habla de beneficio o utilidad en términos relativos, se hace referencia a las tasas o relaciones de beneficio las cuales permiten hacer comparaciones y análisis, que con una cifra absoluta, no son posibles. Las variables de referencia más comunes para hacer estas relaciones son las ventas y la inversión total. Existen además otros objetivos de índole económica como pueden ser la maximización de las ventas, de la producción o del flujo de efectivo; de la manera que fuese, el objetivo fundamental ha de ser aquel que persigue la empresa a través de todas sus acciones, lo cual es difícil pues implica que dicho objetivo sea conocido por todos los miembros de la empresa y que el objetivo sea algo real. En este aspecto, el objetivo final es una limitación para el controlador de gestión, pues si bien debe asegurarse que la empresa avance hacia aquél, no puede modificar ese objetivo final. Podrá elaborar recomendaciones, pero carecerá siempre de poder jerárquico para ordenar éstas, en cambio podrá modificar los objetivos intermedios a fin de que se favorezca una progresión más rápida hacia el objetivo final.

El segundo límite del control de gestión lo constituye la estructura de la empresa. Hay que considerar que además de obje

tivos, los individuos que conforman la empresa deberán saber sus funciones, sus responsabilidades, su ámbito para la toma de decisiones, o sea, deberá estructurarse para poder conseguir su objetivo. El organigrama es por lo tanto, la representación de dicha estructuración, es un esquema de lo que debe ser la organización de los hombres en la empresa, indica jerarquía de responsabilidades y el campo de aplicación de todas ellas. Constituye sin embargo, un ideal, pues las relaciones entre las personas no se rigen únicamente por este esquema, sino por otros intereses y motivaciones. El organigrama es solamente uno de los elementos de la estructura, no la estructura en sí, ésta está formada además por por la libertad de acción que tienen los integrantes de la empresa con el objeto de asumir sus propias responsabilidades. Para que la estructura sea eficaz debe existir equilibrio entre la responsabilidad y la libertad de acción de cada uno. Por otra parte es muy frecuente la existencia de dos estructuras en la empresa, una es la teórica o ideal para los directivos en ciertas condiciones; la otra es práctica y funciona todos los días.

Un análisis por parte del responsable de gestión tendrá que encaminarse a aproximar una a la otra, para adecuar globalmente; de otra manera, existirán algunas personas con notable exceso de responsabilidades en relación a su libertad de acción o bien un exceso de libertad en relación a sus responsabilidades; existirá pues, un exceso de eficacia.

Existen diferentes tipos de estructura:

- Por producto: en ésta, los centros de responsabilidad se crean en función del producto, es autónoma en cierta forma, y es de empleo común en los holding.

- Por función: aquí, las funciones básicas (ventas, producción, finanzas) se van haciendo más especializadas, exige por lo tanto mayor coordinación de funciones, a fin de que cada una rinda el servicio necesario en el momento ad hoc.

- Mixta: combina las dos formas anteriores para eliminar los inconvenientes de ambas.

Las tres formas anteriores toman en cuenta sólo la responsabilidad; si se toma en cuenta la libertad de acción, entonces cada centro de responsabilidad se dividirá de acuerdo al tipo de decisión:

- Centros de gastos: se refiere a decisiones donde se originan gastos, controla únicamente ciertos costos específicos.

- Centros de ingresos: estos centros controlan únicamente las ventas.

- Centros de beneficios: estas unidades controlan a la vez gastos e ingresos; se encuentran generalmente en los niveles altos de la jerarquía, dentro de una estructura por función, en una estructura por producto, los centros de beneficio se encuentran en la mayoría de los niveles de la jerarquía.

- Centro de inversión: propone la inversión y formula los estudios de rentabilidad para justificar dicha propuesta; la decisión estará a cargo de la dirección general en el momento de probar los presupuestos, aunque la verdadera responsabilidad de tal inversión corresponde al centro que ha estudiado su viabilidad económica.

Un análisis de este tipo en la estructura de una empresa es en cierta forma difícil pues la categoría que tenga un centro de responsabilidad no es advertible con obvedad; habrá que apreciar cuáles son los elementos claves que el centro puede controlar para ubicarlo en las categorías anteriores. Paralelamente un análisis de este tipo vendrá a determinar la libertad de acción de cada centro de responsabilidad.

¿Cuál es en sí la necesidad de analizar la estructura de la empresa? para el control de gestión es importante analizar si la estructura de la empresa en cuestión alcanza el grado de eficacia deseado, ésto implica que:

- el responsable del control de gestión no pueda actuar sobre

la estructura, únicamente podrá hacer recomendaciones con vistas al cambio; pero estará limitado por no tener ninguna autoridad para modificarla.

- cuando existan malos resultados, habrá que revisar la estructura, proponer las modificaciones y no dejar que éstas se hagan de prisa, aún cuando se advierte que no debe ser fija.
- La estructura representa evidentemente un límite al control de gestión, pues debe respetarse aquélla que ya está implantada: es el control de gestión quien debe adaptarse a ella.
- en una estructura centralizada el control es de tipo normativo y el control de gestión sólo podrá desarrollarse en los niveles superiores, únicos con capacidad de decidir, en el resto, la función básica consiste en la verificación si las normas son respetadas.
- en una estructura descentralizada, el control de gestión adquiere su auténtica dimensión, con el presupuesto y la medida de resultados, en esta estructura cada nivel fija sus objetivos y elige sus medios para trabajar. La función del control de gestión es más amplia y se dirige a comprobar la coherencia de los subobjetivos y permitir a cada uno evaluar sus resultados para mejorar así su eficiencia.
- la posición del control de gestión debe ser la de tener una visión global; en síntesis, el objetivo y la estructura son límite y a la vez objeto de atención y tema clave; se remarca la importancia de certificar la coherencia de los objetivos con los medios (los presupuestos), de medir el efecto de las decisiones y de proporcionar estas informaciones a quienes toman las decisiones para que mejoren. Por último, se requerirá siempre el apoyo de la dirección general y de otros responsables.

II.5 Los fines del Control de Gestión.

Ya hemos visto que controlar significa dominar, conducir una situación como se debe. Aplicado a la gestión significa que

el objetivo será el mejoramiento de las ejecuciones económicas: la reducción de los costos y el acrecentamiento de la rentabilidad. La adopción del control de gestión puede enfrentarse, de entrada, a un obstáculo de tipo psicológico: su connotación tiene un aspecto duro, formal, vejatorio inclusive. Pueden desde luego utilizarse otros términos, pero no precisarán las características y no pondrán énfasis sobre el aspecto del control de gestión y de no dar valor a la voluntad de éxito de este último. Pese a su imperfección, la expresión Control de Gestión es la menos mala, pues se ha impuesto sobre la práctica. "Su penetración y su éxito en la empresa necesitan un constante esfuerzo de esclarecimiento de sus características y de su contenido".¹⁵

La expresión Control de Gestión define a la vez una meta y un procedimiento. El término duro del control se destierra en beneficio de términos más específicos: análisis, diagnóstico, consejo, orden, acción correctiva.

Las características del control de gestión no son extraordinarias en sí mismas, se explican por el aspecto abierto de las situaciones a alcanzar:

I. Dominio - Verificación: son dos acciones que en un sentido semántico se oponen, pero no se contradicen, pues ambos se sitúan en un mismo plano: el primero define un objetivo, el segundo un medio, que por otra parte resulta insuficiente. El siguiente modelo muestra esta situación: (fig. 5)

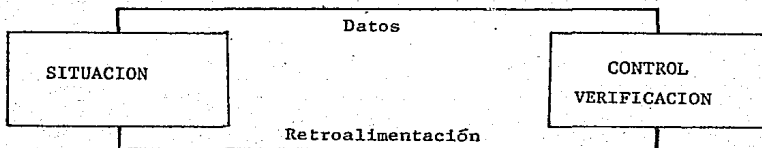


figura 5

El control de gestión se dirige a dominar, utiliza la verificación en el sentido aproximación norma-realización. Desde luego, esta verificación no es sino una etapa, la situación a dominar es abierta y requiere ser interpretada.

II. Oportunidad - Regularidad: el control de regularidad o de conformidad se fija de acuerdo a reglas o procedimientos determinados. Sea control contable o de stocks, su utilidad para el control de Gestión es innegable. Pero también el control de gestión es un control de oportunidad, pues implica -de quienes lo ejercen- una interpretación de la manera en que los objetivos se alcanzan y de la forma en que han sido empleados los medios. Por lo demás, no se excluye algunas fallas, algunas imperfecciones en los resultados; así, un control de gestión en tesorería lleva a un control de existencias. Si una malversación de fondos se descubre después de algunos años, será prueba de la inexistencia del control de gestión. Control de regularidad y control de gestión se oponen menos de lo que se complementan; sus diferencias de naturaleza y objetivos hacen que sean operados por personas diferentes.

III. Externo - Interno: las formas de control citadas antes se paran claramente la situación controlada y organismo de control se trata entonces de un control externo a la situación. No siempre será así; existe entonces un "self-control" o dominación de sí, que es un control de carácter interno, ya que el mismo personaje agrupa actuaciones y correcciones. En el caso del control de gestión hay conjuntamente -y regularmente- control interno y externo. El responsable de la gestión puede considerar se como parte de la situación que desea controlar (existe el autocontrol). Alrededor de él, la jerarquía superior y el organismo de control correspondiente, se esfuerzan en dominar la situación con controles externos.

IV. A priori - A posteriori: situar el control antes o después de la acción mueve a preguntarse si la situación después de la acción es irreversible o no. El self-control es evidentemente

a priori; el control de las contribuciones es a posteriori; algunas actuaciones gubernamentales son controlables tanto a priori como a posteriori. El control de gestión asume las dos modalidades. Si se trata de autocontrol o control interno, el responsable de la gestión, tras su reflexión, precede y sigue la acción, esta presencia constante del sistema de referencias es una de las fuerzas del autocontrol, con la condición que la reflexión no ahogue la acción. Si se trata de un control externo el control a priori estará dirigido a un funcionamiento flexible y sin choques de la empresa. La exigencia de una autorización previa para cada acto del responsable -por el gasto que entraña- parece conducir al decremento de la actividad de aquél y hacia la misma parálisis. Cuando se trata de situaciones repetitivas: gastos de explotación corriente, por ejemplo, funciona bien el control a posteriori, pues permite reconducir viejas desviaciones. Tratándose de inversiones irreversibles, se exigirán controles más numerosos, antes del gasto, o inclusive, antes del compromiso.

V. Incitativo - Represivo: los controles externos evocados anteriormente: contable, fiscal; tienden a reconducir una situación desviada por el alineamiento deseado. Se traducen por órdenes, van aparejados eventualmente por sanciones y de esta manera justifican el vocabulario represivo que se les aplica.

El control de gestión puede ser también represivo: cuando el responsable de gestión no encara sus obligaciones. Por naturaleza el control de gestión prefiere que el responsable corrija la situación cuando ésta se deteriora, llama a la participación y puede calificarse de "incitativo".

Examinando las características anteriores se advierte que el control de gestión tiene como objetivo inicial apoyar a los directivos en el proceso de la toma de decisiones con visión empresarial para que se obtengan los resultados deseados, esto

es, lograr una congruencia de metas; es así que el control de gestión crea el marco dentro del cual las acciones tomadas por los directivos no responden únicamente al interés de su propio servicio, sino al interés de la empresa. Lo cual lo hace ser:

- total, ya que cubre todos los aspectos de las actividades de la empresa.
- periódico, ya que sigue un esquema y una secuencia predeterminada.
- cuantitativo, utiliza la unidad monetaria como básica, o bien índices.
- integrado o coordinado, pues se compone de un conjunto de subsistemas de control.

Los fines del control se gestión -de acuerdo a la Asociación Española de Directores de Escuelas de Mandos Intermedios son los siguientes:

1. Controlar la marcha de la gestión en su aspecto económico con relación a los objetivos. Teniendo el objetivo previsto y determinando la ruta a seguir (acciones tomadas) se tratará de mantener ésta (comparación de lo presupuestado contra lo realizado).
2. Responsabilizar a los diferentes niveles empresariales en orden a la definición de sus objetivos particulares y a la persecución de los mismos. La eficiencia de una empresa se mejorará con una acción de responsabilizar a los diferentes niveles empresariales; habrá pues que insistir en fijarse sobre:
 - el aumento de las dimensiones empresariales.
 - la separación entre la propiedad y la dirección de la empresa,
 - la adquisición por el personal de un mayor conocimiento de sus derechos, y la plena ocupación.
3. Estimular la programación empresarial a mediano y largo plazo. Considerar que el control sólo es posible cuando existe un

programa de referencia.

4. Confeccionar un modelo dinámico de gestión a corto plazo.

Con el análisis de las desviaciones presupuesto-realización se sacan a la luz las causas y responsabilidades de tales desviaciones; la verificación del presupuesto a intervalos regulares permite disponer de información necesaria acerca de la marcha del ejercicio en curso.

5. Racionalizar las estructuras de organización:

- definir claramente las funciones, el ámbito de competencia y la responsabilidad de cada puesto y en lo posible, pasar del análisis de las causas de desviación a la determinación de la responsabilidad.

- conceder a las diversas unidades, la autonomía necesaria para que haya implicación en el presupuesto, en cuanto a la elaboración e interpretación de resultados, como consecuencia de sus decisiones.

6. Racionalizar la dinámica de los procedimientos. El inadecuado funcionamiento del sistema interno de comunicaciones hará surgir problemas de organización, que repercutirán en los tres sectores principales de la empresa (producción, ventas y administración).

Tener siempre en cuenta que los problemas del control de gestión no son de un sector determinado, sino de toda la empresa.

De esta exposición de cuáles son las bases del control de gestión, y de la importancia y descripción de cada una de ellas es importante recalcar que no deben perderse de vista, pues conforman en su conjunto el marco de referencia para trabajar en la elaboración del sistema de control de la empresa. Paralelo a ellas, los límites conforman el ámbito de acción del control de gestión. Esto es, valga el término, la parte "estática del control de gestión.

Como se expuso también, su conceptualización no es fácil,

en el aspecto teórico, no hay definitividad pues es una disciplina en constante evolución y desarrollo, su integración aún no está terminada.

Una vez definida la gestión, precisado el enfoque de sistemas, expuestos sus diferentes definiciones, mostrado su origen, sentadas sus bases y delimitado sus límites; se pasará a dirigir toda esta vertiente teórica hacia el aspecto estructural de la empresa, para conformar el sistema de control de la misma.

El siguiente capítulo abordará el aspecto de integrar a la estructura, el sistema de control de gestión.

CONCLUSIONES

- La sinopsis histórica expuesta inicialmente muestra que el control de gestión se ha desarrollado simultáneamente en Estados Unidos y Europa Occidental, en una fase evolutiva que aún no concluye; esta evolución reviste dos aspectos: en cuanto al tiempo, se ha modificado en el transcurso de éste; y en la técnica y contenido, al ir incorporando instrumentos y herramientas de otras disciplinas del campo administrativo.

- No es posible conformar una definición unánime y definitiva del control de gestión. En los diferentes conceptos de los trata distas consultados puede advertirse que el control de gestión no es en sí una teoría específica, sino más bien una adición de técnicas dirigidas a un propósito común.

- Al referirse a las bases del control de gestión se hace alusión al marco de referencia en el cual se inscribe. De acuerdo a las características de estas bases, el control de gestión se revela claramente como un sistema abierto, ya que está influido directamente por otros sistemas externos; más aún, como sistema complejo, en el cual existe una interrelación de los sistemas externos (político, económico, cultural) y los subsistemas internos (planeación, control, información).

- Los límites del control de gestión, más que restrictivos, constituyen para él un marco de referencia; muestran además que existen diversas funciones, actividades y atribuciones más allá de su alcance, las cuales pertenecen realmente al ámbito de la dirección general: estrategia, diversificación, penetración, fusión etc., La naturaleza de los dos límites propuestos es ambigua: en cuanto al objetivo, a la vez que constituye un límite es un punto de partida, ya que sin él, el control de gestión no tiene ninguna razón de ser; por otra parte, la estructura organizacional limita la actividad del control, mas por otra parte, la labor de

éste conduce a largo plazo a la modificación de esta estructura, en función de los resultados que los responsables alcancen; aun que en sí, el controlador no la modifica directamente.

- En términos de sistemas, es el sistema económico el que revisa mayor relevancia en el sistema de control de gestión, dado que la principal actividad de la entidad es precisamente la económica. Ello no resta importancia a los otros sistemas externos, sin embargo la economía va ligada netamente al objetivo principal del control de gestión, se aplique éste en entidades lucrativas o no lucrativas.

- Desde este capítulo se advierte la relación tan importante entre el control de gestión y el proceso de descentralización de la entidad, considerando que esta descentralización extiende el proceso de decisiones a niveles más bajos y tiende al equilibrio autoridad-responsabilidad. Este proceso es lento, ya que implica una necesaria evaluación del personal a fin de determinar sus capacidades para la toma de decisiones y un plan para cambiar los procedimientos y capacitar al personal involucrado. Este es el punto de partida para implementar el control de gestión en una empresa con tendencia a la descentralización de sus decisiones.

- Los fines del control de gestión están dirigidos en su conjunto a la mejoría en el desempeño de la entidad donde éste se aplica; concretamente se dirige a optimizar el empleo de los recursos limitados a través de una mecánica presupuestal y de procedimientos adecuada. La optimización perseguida tiene una connotación básicamente económica, por ser ésta la orientación principal de la gestión.

- Existe desde luego la duda de cómo controlar el control de gestión, es decir, cómo asegurarse que sus fines se están cumpliendo. Un proceso constante de descentralización, mayor participación de los niveles intermedios en las decisiones, mejor cumpli-

miento de los objetivos fijados, mejoría de la rentabilidad de la empresa, tendencia al autocontrol; son parámetros indicadores de su óptimo funcionamiento; obviamente vistos en su conjunto y no aislados.

Expuestos los aspectos conceptuales y su marco de referencia, el siguiente paso es el análisis del aspecto estructural del control de gestión.

CAPITULO III

EL CONTROL DE GESTION EN LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

III.1 Posición de la función del Control de Gestión en la estructura administrativa.

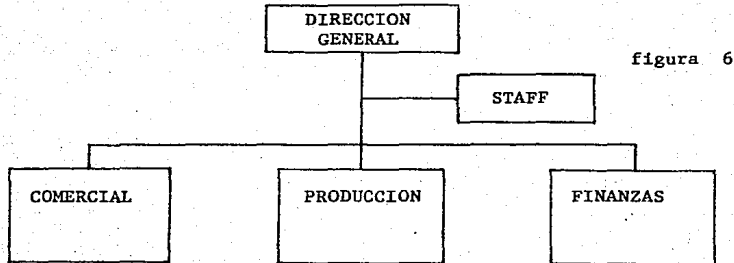
Como hemos expuesto anteriormente, el control de gestión partirá de la base que existe una estructura establecida y a la cual deberá adaptarse; por lo tanto, el sistema de control de gestión que se adopte dependerá de la estructura organizacional de la empresa y a la cual se deberá adaptar, no a la inversa.

Hay que considerar que la estructura es producto de decisiones de la dirección general, la cual ha considerado objetivos empresariales y estrategias a seguir. La estructura será pues, el marco organizacional para desarrollar el control de gestión.

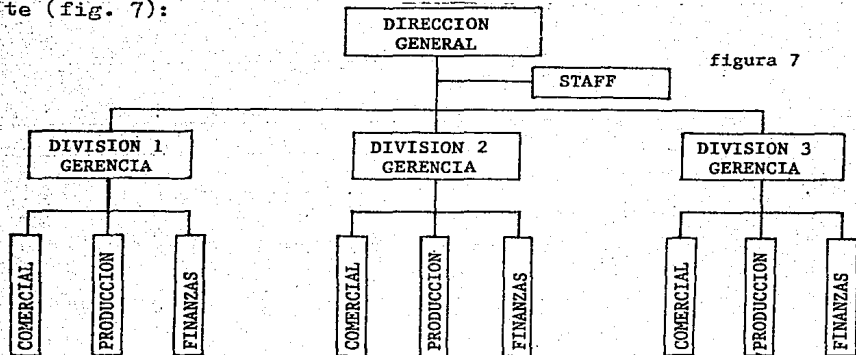
Para aproximarse al diseño de una estructura organizacional es importante conocer las características de las formas básicas, las cuales se señalan enseguida, de acuerdo a su aparición en el tiempo:

a) Estructura funcional: es centralizada, pues se designan responsables por cada una de sus funciones; es una estructura que permite eficiencia por las economías de escala y por la sinergia de cada función. Resulta ser una forma flexible de organización, su red de comunicaciones es simple, que sin embargo se va complicando en la medida que va creciendo. Otro problema es que a la dirección general le resulta difícil la coordinación de los esfuerzos de cada área, por las prioridades interfuncio

nales y por los problemas de control (ocasionados por la separación de responsabilidades), adicionalmente, la dirección general abarca solamente un enfoque global, pues no se puede fácilmente delegar autoridad para las decisiones, ya que al propiciarse la centralización no hay perspectiva de cada una de las funciones. En forma esquemática, la estructura funcional es la siguiente (fig. 6):



b) Estructura divisional: ésta compensa en parte los inconvenientes de la centralización de la forma anterior, para ello se fracciona en divisiones que son tratadas en forma independiente (fig. 7):



La estructura divisional es un remedio a la falta de flexibilidad cuando las empresas crecen sensiblemente; de esta manera, cada jefe de división tiene delegadas las responsabilidades del desarrollo de las actividades tácticas, lo cual permi-

te que el gerente divisional tenga la jerarquía total en cuanto a la marcha de su división (ventas, producción, finanzas, etc.)

c) Estructura adaptable: esta forma de organización es una respuesta a aquéllas empresas que no tienen producciones continuas ni estables, sino que trabajan por proyectos, esta forma de organización se denomina también matricial. Esta forma se compone de:

- una forma básica de estructura funcional, que es constante.
- por otra parte, grupos de proyectos, que utilizan las células de la estructura funcional.

Aquí, cada proyecto maneja objetivos específicos y lleva a cabo sus funciones con la ayuda de áreas funcionales, pero especialmente implicadas en cada proyecto (fig. 8)

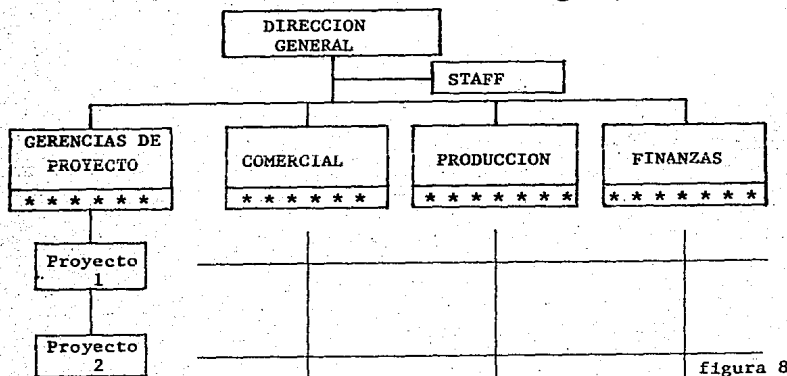


figura 8

Por otra parte, permite que los recursos logísticos tengan una amplia gama de experiencias por sus múltiples intervenciones en proyectos (eso permite una formación del personal más fácil). Desde luego, el éxito del proyecto está en función de las capacidades de adaptación de dichos recursos a diferentes proyectos; en esta forma no existen las economías de escala (como inconveniente), esta forma de estructura será ampliada más adelante.

A partir de estas formas básicas, existen una serie de combinaciones que hacen llegar a la particularidad de cada empresa en lo que concierne a su estructura. La estructura orgánica incide definitivamente en el sistema de control de gestión, ésto se reafirma, pues en ocasiones la facilidad que presente un sistema de control puede hacer creer que será el único recomendable en todos los casos, sin considerar para ello la estructura organizacional.

Independientemente del sistema de control de gestión adoptado, hay que determinar la estrategia de control.

¿qué es esta estrategia de control? la autora Castela García la define como la actitud de control asumida por la dirección general para con sus subordinados.¹⁶ Básicamente son dos corrientes:

- 1) control externo directivo: aquí se presume que los subordinados necesitan sanciones externas para motivarse, en consecuencia, necesitan del control de supervisores. Esta estrategia estrecha el margen de acción y la evaluación del subordinado es sobre todo, cuantitativa; se generan así dos reacciones, una positiva, que estimula el trabajo para ser mejor evaluado y otra negativa, que significa la falta de compromiso para mejorar la calidad del trabajo y la tendencia a ocultar informaciones que pudieran perjudicar la imagen del subordinado, entre otras.
- 2) motivación interna: en esta forma, los subordinados se motivan por el reconocimiento, la autorrealización; tales estímulos provocarán en el individuo reacciones favorables para la mejor realización de sus objetivos particulares y el mejor desempeño de sus tareas. Como se advierte, esta forma difiere radicalmente de la primera. Existe la fijación de lineamientos a cargo de la dirección general, aunque los responsables de áreas tienen también influencia para fijar objetivos. Aquí, la evaluación no va dirigida a la sanción, sino a la localización de problemas y a la búsqueda de soluciones que prevengan su incidencia.

cia. Esta estrategia tiene efectos positivos evidentes: estimu la su compromiso con la empresa, mejor canalización de esfuerzos y con ello mejores rendimientos de trabajo. Su lado negativo es el menor control de los directivos, y la respuesta a este enfoque de estrategia no se garantiza que sea positiva por todos.

La estrategia de control debe ser bien analizada en sus efectos antes de establecerse en la empresa, junto con la estructura organizacional adoptada, es evidente que puede adoptarse una combinación de ambas.

¿Entonces dónde se ubica el control de gestión en la estructura de la empresa?

Con la evolución de la empresa en el tiempo, y el aumento de sus dimensiones tanto verticales (especialización) como horizontales (diversificación), se ha conducido a una separación más clara entre las funciones de la alta dirección y aquéllas que corresponden a las direcciones ejecutivas.

Las funciones de planificación y control han existido siempre como preocupaciones de la alta dirección; se ha pasado de una función difusa, es decir, no coordinada ni sistematizada, a otra institucionalizada. El desarrollo de los órganos de planificación ha sido desde luego, más evidente que el de institucionalizar la función de control en las empresas. El control de gestión, aún en Europa donde se ha extendido más su aplicación, ha cumplido poco más de una década como órgano específico y actividad independiente. Ha partido del desarrollo del control presupuestal elaborado dentro de las direcciones financieras y ampliando su ámbito de control hasta llegar a las áreas claves de la empresa, desde la perspectiva de la alta dirección y con el apoyo informático necesario.

En forma esquemática, se presentan las dos etapas de la planificación y el control en las empresas.

La solución inicial para la incorporación a la estructura de ambas funciones, fue la difusión de la planeación y el control (fig. 9), solución que, como se mencionó antes, no sistematiza ni coordina ambas funciones.

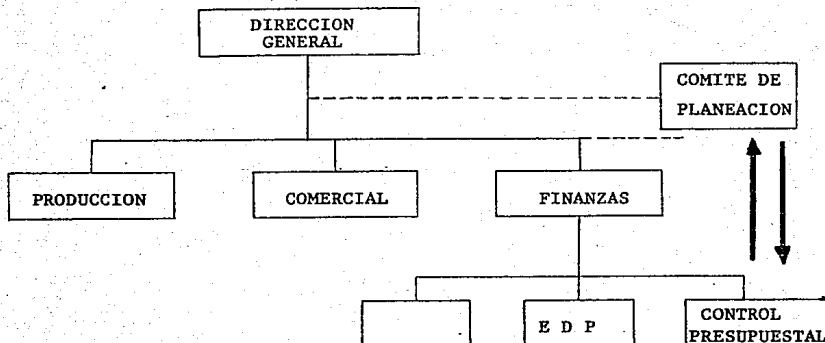


figura 9

La tendencia actual, es la institucionalización en la organización de ambas funciones (fig. 10), como resultado de la necesidad de sintetizar en un solo órgano la información de planeación y un control sobre las áreas claves, desde la panorámica de la alta dirección.

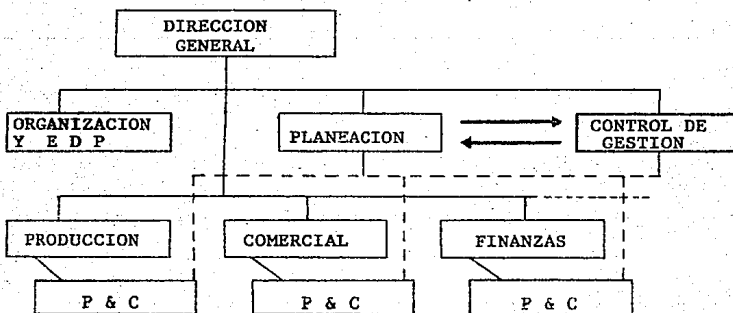


figura 10

La forma tradicional del primer caso es la del comité de planeación convocado por el director general para discutir los

planes departamentales, ensamblarlos y coordinarlos; la falta de retroalimentación continua y sus reuniones esporádicas azu dizan sus fallas. A través de la institucionalización de la planeación y el control, se sistematizan sus actividades y se centraliza la información en un solo centro, que para ser crea do, hace falta contemplar varias opciones y ensayar modelos de planeación complejos. Este órgano permanente debe desarrollar una planeación tanto descendente como ascendente y ser compa tible con las políticas departamentales y sus objetivos.

También precisa que el control amplíe su ámbito a las áre as claves de la empresa, más allá del clásico marco presupues- tal. Las misiones de este órgano serán:

- apoyo a la alta dirección en su control global como conseje- ro de gestión.
- establecimiento, seguimiento y perfección del sistema de con trol de gestión, y
- enlace permanente con la planeación a través de un proceso continuo de retroalimentación.

Puede existir una tercera opción que sería el desarrollo de órganos de planeación y control descentralizados, que apoyen las unidades ejecutivas importantes.

Además de esta institucionalización de la planeación y el control, hace falta precisar otra cuestión fundamental para u- bicar el control de gestión en la estructura empresarial: qué funciones desempeñará el controlador de gestión.

Dado el carácter abierto y evolutivo de la función del control de gestión, no pueden establecerse límites precisos a sus actividades. Por ejemplo, para el Controllers Institute of America, el controlador de gestión tiene una amplitud de fun- ciones que dan gran relevancia a este puesto en la organización

Para la Association Nationale Française des Conseillers et Contrôleurs de Gestion, las funciones del controlador de gestión tienen una orientación más de asesoría o consejero a la direc-

ción general. Las opciones pues, pueden ser las siguientes, de acuerdo a las funciones del controlador de gestión, del tamaño de la empresa y considerando la institucionalización de la función de control, vista antes.

Caso 1: controlador de gestión funcional (empresa grande), de acuerdo a esta consideración, el control de gestión estará adscrito a la dirección administrativa y financiera (fig. 11)

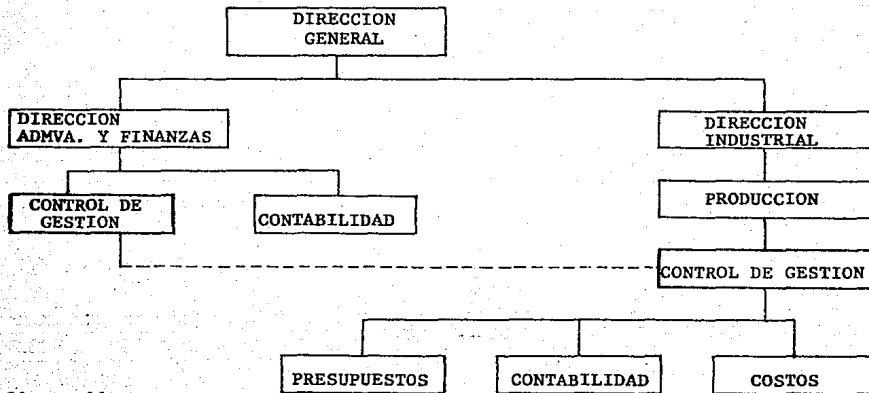


figura 11

Se trata de una estructura de tipo funcional, y la separación del control obedece precisamente a la funcionalidad: hay control a nivel financiero y control a nivel productivo, donde se depende en línea jerárquica de la dirección industrial o de producción. De acuerdo a su ubicación y su separación, la función del control será más de vigilancia que de consejo o asesoría, y el objetivo estará dirigido a cierto nivel en los beneficios, por lo tanto.

Caso 2: controlador de gestión asesor o consejero (empresas medianas y grandes). En un organigrama como el que se presenta aquí, la función más importante para el controlador de gestión es la de asesoramiento. Lo mismo que el modelo anterior, exis-

ten dos niveles: un control a nivel central y uno en el área industrial, sin que ambos estén unidos de manera funcional, sino más bien por su intercambio de información y su unificación de procedimientos, (fig. 12). Lo que busca el control de gestión en esta forma de estructuración es que se tienda a la descentralización y con ello se forme a los directivos en métodos de decisión más adecuados.

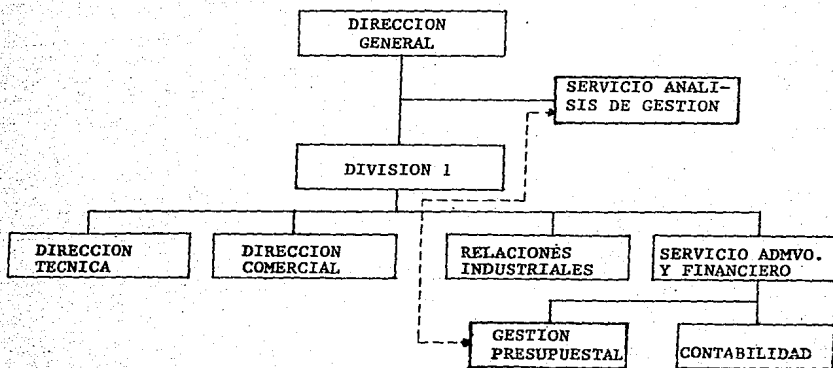


figura 12

En este plano de staff, es conveniente la separación del control de gestión con la contabilidad, a fin de simplificar procedimientos y dotarlo de mayor independencia y facilidad de comunicación con otras áreas de la empresa. El traslado de la función de control de gestión de la dirección financiera a la dirección general (aún como staff) representa una prueba palpable de la consideración de la gestión con mayor altura y a más largo plazo.

Caso 3: el control de gestión en la empresa mediana: en este caso el control de gestión se encuentra también a nivel staff y junto a otros servicios como contabilidad o informática; la estructura de la empresa es de tipo funcional en su forma más simple, es claro que se trata de una empresa cuyo crecimiento

es evidente (fig. 13)

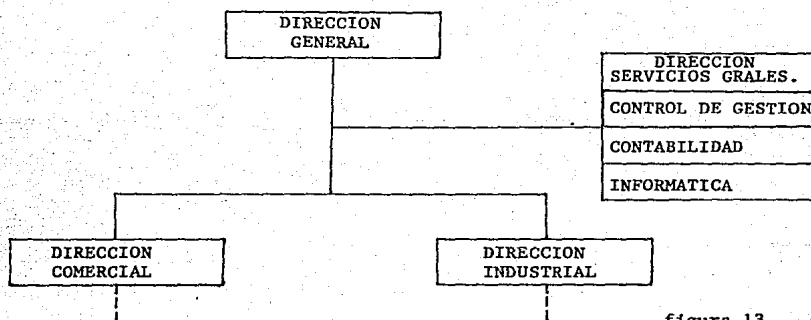


figura 13

En este modelo existe una concentración tanto del control, la contabilidad y el procesamiento de datos en una dirección única (la administrativa, por ejemplo). El espíritu del control de gestión será la vigilancia del aspecto productivo, al mismo tiempo que asesora a la dirección general. También colaborará en la planeación de la empresa, pues en entidades de su tipo, la delegación de poderes no es fácil.

Caso 4: función de asesoramiento en la empresa mediana en expansión; en este caso, la gestión se encuentra en una fase de expansión, en vías de ser grande (fig. 14)

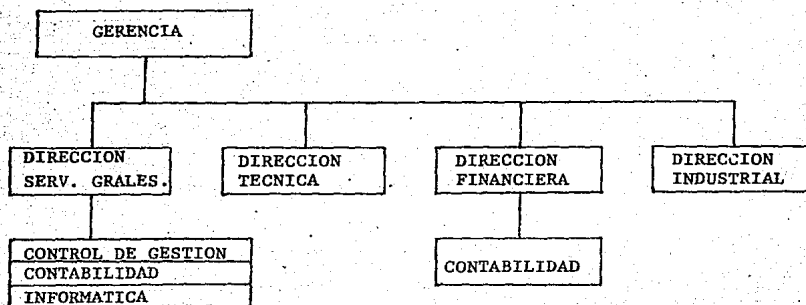


figura 14

Esta fase de expansión se advierte en la tendencia de la

dirección general a la delegación de poderes, se trata de una fase lenta, pues se requerirá tiempo para que la especialización de las áreas funcionales haga crecer la empresa en sentido vertical. Lo mismo que en el segundo caso, la separación entre el control de gestión y la contabilidad da al primero un sentido de "consejero".

Como conclusiones de los organigramas "tipo" anteriores se puede mencionar:

- cuando la empresa tiene poco desarrollo en su estructura, el control va ligado casi siempre a la contabilidad, no obstante sus diferencias intrínsecas, es decir, de espíritu de trabajo.
- Cuando la empresa adopta un organigrama lineal y centralizado, el control tiene un aspecto funcional; si se permite en la estructura mayor libertad de acción, optará por el staff o la combinación línea-staff.
- Cuando se encuentra la empresa en un sector de rápida evolución técnica, que significa una revisión continua del plan comercial o industrial, la solución del staff es más adaptable por su flexibilidad.
- Si los objetivos prioritarios son básicamente de carácter financiero, la solución de un controlador de gestión funcional es mejor, pues se encontrará ubicado en línea con la dirección financiera, la cual ocupará una función predominante.
- La elección de una posición funcional o staff para el control de gestión depende de circunstancias diversas: tanto de orden técnico, financiero, psicológico, etc.

Por la necesidad que el control de gestión tenga una perspectiva general de la empresa y la función implícita de asesoramiento a la dirección general; la ubicación del controlador de gestión se ubicará como staff para las diferentes direcciones funcionales, estará ligado en línea a la dirección general y tendrá una relación de coordinación y/o colaboración con las direcciones funcionales (fig.15).

Ante todo, el control de gestión no deberá representar

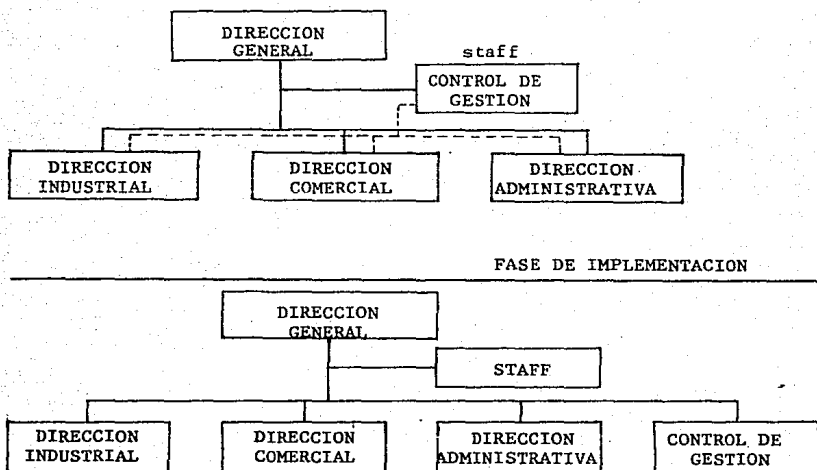


figura 15

una carga considerable en la estructura, ni aumentar el personal administrativo en forma desproporcionada, pues ello significaría ir en contra de su esencia misma del empleo eficiente de los recursos de la empresa.

III.2 La determinación de los centros de responsabilidad,

Una vez ubicado el control de gestión en la estructura orgánica de la empresa, en la forma más óptima posible; el responsable del control de gestión deberá elegir el sistema de control de gestión para la empresa en cuestión, tomando en cuenta los límites y las bases que se han expuesto en el capítulo precedente.

Ahora bien, el control de gestión asume para sus actividades un carácter estratégico -fundado en la planeación- que significa conciliar objetivos, metas, oportunidades y capacidades

a fin de tomar medidas que aseguren la adaptación de la empresa a los cambios de su ambiente; la planeación estratégica complementa la necesidad de dicha empresa por buscar su supervivencia, para lo cual no es suficiente con la toma de decisiones.

Traducir dicho plan estratégico en un plan operacional se hace a través de la estructura orgánica y en la forma en que se delegan las responsabilidades, estos elementos determinan los centros o unidades de responsabilidad (de acuerdo a este enfoque conforman también una base del control de gestión).

Un centro de responsabilidad es un agregado de unidades subordinadas, que pueden ser controladas en conjunto (en un aspecto contable o técnico); un centro de responsabilidad está formado por un conjunto de actividades organizadas para ser ejecutadas por un grupo de individuos y controladas por un responsable. El centro de responsabilidad agrupa un conjunto de sub-centros o sub-unidades sujetas a su subordinación y las cuales deben trabajar coordinadamente.

Existen, por otra parte, ciertas variables explicativas en cada uno de los centros de responsabilidad que funcionarán dentro de la organización; una vez que éstos hayan sido definidos.

Estas variables son de dos tipos: causales y reflejas; las primeras son aquéllas que influyen directamente en el comportamiento de un centro de responsabilidad (vgr. las comisiones en el área de ventas); las variables reflejas influyen indirectamente en el comportamiento de un centro de responsabilidad como puede ser la motivación que se da a los individuos para la realización de sus funciones. Ambas variables están unidas por una relación causa-efecto. El análisis de esta relación causa-efecto resulta importante para diseñar un sistema de control basado en las variables más importantes en un centro de responsabilidad.

Una vez definidos los centros de responsabilidad y las variables más significativas de cada uno de ellos, debe armarse

el sistema de información que satisfaga los requerimientos de cada unidad y de la dirección general, a través del flujo de información se podrá evaluar la función de cada centro y de la organización en su totalidad. Hay que recordar, antes de seguir adelante, que un sistema de control de gestión puede explicarse como un proceso, pero también como una estructura organizacional; éste es el aspecto básico del presente capítulo.

El control de gestión, visto a través del enfoque de la estructura, puede describirse de la siguiente manera: cuando las organizaciones optan por un gran programa que deba ser dividido en una serie de actividades, o bien una serie de programas que integren un todo. En los dos casos, existirán uno o varios centros de responsabilidad, según quede definida la estructura de responsabilidades de dicha organización. En este caso, la información será el elemento clave en el control de gestión, para lo cual dicha información será agrupada primeramente por unidades o centros de responsabilidades, y en seguida, la conformación del todo.

Cuando se agrupa la información por centros o unidades de responsabilidad se asegura la coordinación, ya sea con el programa principal, o bien con los diferentes programas; también se ejerce un control sobre los responsables de cada centro o unidad.

De acuerdo a la información establecida en cada centro o unidad, los centros de responsabilidad se clasifican en:

- Centros o unidades de ingresos.
- Centros o unidades de costos o gastos.
- Centros o unidades de beneficio.
- Centros o unidades de inversión.

Esta clasificación, vista ya en el segundo capítulo, representa una valiosa ayuda, ya que visualiza la estructura de la empresa desde el enfoque de sistemas. Para explicar mejor la utilidad de los centros de responsabilidad, en seguida se anali

zará las ventajas que tienen las organizaciones matriciales en cuanto a la optimización de la estructura administrativa necesaria para implantar un sistema de control de gestión.

III.3 Las ventajas de las organizaciones matriciales.

Las organizaciones matriciales -denominadas también organización en malla, organización por proyecto o administración "del producto"- se inscriben dentro de las organizaciones que trabajan para proyectos, las cuales en un momento determinado de su expansión, diversificación o crecimiento en general, tienen la necesidad de realizar un proyecto, generalmente de planeación estratégica, para el cual necesitan establecer un departamento inserto dentro de la estructura formal de la empresa u organización durante la planeación, elaboración y control del propio proyecto. La naturaleza de este departamento será staff dentro del nivel de planeación general, o bien al nivel de las direcciones departamentales.

Todo crecimiento de la empresa debe estar sometido a una planeación, organización y control de sus actividades; establecer estrategias de crecimiento y ajustarse a los cambios de su entorno modificando sus planes, por consiguiente.

Cuando se realiza un cambio en la estructura de la organización se modifica también el sistema de organización establecido; pues la expansión y el crecimiento traen consigo la realización de planes, programas y proyectos particulares para alcanzar metas fijadas. De esta manera, se habla de "administración por excepción", "administración por áreas de responsabilidad", "administración por proyectos", "administración por objetivos", etc.

Se trata pues, de sistemas administrativos con una estructura especial.

La administración de proyectos se lleva a cabo cuando determinados objetivos se identifican desde la fase de planeación

y son continuados a través de la fase de control, hasta que ta les objetivos hayan sido alcanzados.

De lo anterior es evidente que cada proyecto, por tener un objetivo específico y único, requiere de una organización específica para ejecutarlo.

Existen varios modelos de organización para proyectos, de acuerdo a Gómez Ceja, son cuatro:

- la estructura funcional tradicional,
- la estructura funcional con coordinador,
- ayuda de un jefe técnico, y
- gerente de proyecto.

Para este estudio analizaremos el último de ellos, ya que en él se ubica la organización matricial.

De acuerdo a Gómez Ceja, el gerente de proyecto (denominación inusual en el sector público) es aquél que recibe la responsabilidad de realizar la ejecución, dotándosele de la autoridad en los aspectos técnicos, administrativos y financieros.¹⁷ Esta concepción del gerente de proyecto es la misma que da Jean Meyer al responsable de Gestión, adoptada también por Blanco I llescas, Khemakhem y Ardoin.

Para las funciones de este gerente de proyecto -o también responsable de gestión- se requiere una estructura organizacional especial, distinta de la organización permanente de la empresa; esto debido a la orientación clara hacia el objetivo que tiene este gerente.

Existen dos organizaciones de soporte de un gerente de proyecto:

1) organización exclusiva para el proyecto: es una estructura diferente y separada de las otras unidades, se encargará de to das las actividades necesarias, tanto las técnicas o sustantivas, como las de apoyo. Al gerente o responsable se le dota de recursos y él se encargará de escoger al personal para alcanzar un objetivo determinado; este tipo de organización es como cre

ar una empresa dentro de otra y de una duración limitada. Conviene esta organización si el proyecto es diferente de la naturaleza de las actividades normales de la empresa. Puede, por otra parte, resultar cara debido al bajo aprovechamiento de los grupos de apoyo, y es difícil la contratación de especialistas por un tiempo limitado.

2) organización matricial: en cuanto a esta estructura, resulta también diferente de aquélla que es permanente en la empresa, aunque le está íntimamente relacionada. La organización matricial combina la departamentalización funcional con la departamentalización por producto en la misma organización (de la cual se habló al inicio de este capítulo), en ella existe un grupo de departamentos funcionales al que se sobrepone un grupo de directores de proyecto responsables de este proyecto específico (fig. 16) es una forma de estructuración común en proyec-

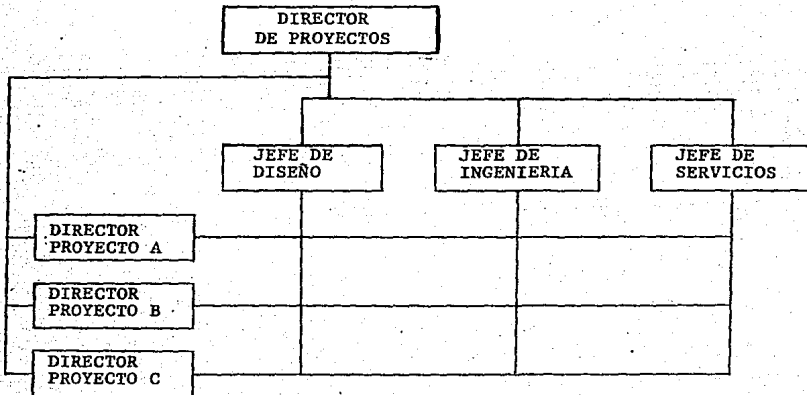


figura 16

tos de ingeniería, de investigación y desarrollo, además en la comercialización por producto y en una combinación de administración.

En la organización matricial el equipo humano se obtiene

de las unidades funcionales permanentes, trabajan en ella un tiempo necesario y después vuelven a dichas unidades; de esta forma se obtiene continuidad en el trabajo del personal, más a llá de la duración del proyecto y sirve además para aprovechar la experiencia de este personal. Asimismo, el traspaso de personal entre el proyecto y las unidades funcionales permite el empleo de algunos especialistas por tiempo limitado, ocupando el resto del tiempo en otras actividades.

La organización de tipo matricial da gran flexibilidad al uso de recursos humanos cálicados y escasos; es útil cuando los proyectos que tiene asignados resultan afines a las actividades normales de la entidad ejecutora, ésto hace que los especialistas del proyecto tengan campo en otras actividades y en otros proyectos.

Como condición sine qua non en las organizaciones de tipo matricial debe existir la autoridad real del director del proyecto; pues éste tendrá responsabilidad sobre los resultados obttenidos; tampoco debe existir una dirección dual, es decir un individuo no debe ser a la vez director sobre un área funcional y director sobre proyectos, pues existirán dudas sobre la responsabilidad y no existirá unidad de mando o unidad de dirrección.

De acuerdo a Pier Jonason, existen dos formas de estructurar la organización matricial: el modelo americano y el modelo sueco. ¹⁸

- Modelo americano: según Booz, Allen y Hamilton, en este modelo el gerente del proyecto determina el "qué" y el "cuándo haceer, mientras que el jefe de la unidad permanente decidirá el "cómo" y "quién" va a hacerlo. Esto convierte las relaciones entre ambos en una situación de cliente-proveedor, pues los jefes de las unidades permanentes recibirán del gerente una solicitud de lo que se requiere, y la oportunidad en que se necesita; aunque realmente es el jefe de unidad permanente quien di-

rigo el trabajo; esta forma de trabajo se asemeja a la estructura con coordinador, con la diferencia de que en la organización matricial, el gerente puede manejar el presupuesto y tiene autoridad delegada. Al existir acuerdos iniciales entre el gerente del proyecto y los jefes de las unidades, se facilitan ciertas negociaciones, por cuanto los jefes de las unidades tienen injerencia en dicho proyecto.

El lado negativo de esta situación es que pueden existir problemas de prioridad de trabajos al existir en una unidad - trabajos para el proyecto y labores normales, sobre todo porque el gerente del proyecto no tiene autoridad sobre el personal de dichas unidades; ésto puede traer como consecuencia una afectación para obtener los resultados deseados en el tiempo previsto.

Es evidente que la carencia de autoridad en el gerente del proyecto le impide aplicar decisiones correctivas y hace surgir conflictos de autoridad.

- Modelo sueco: de acuerdo a este modelo, el gerente del proyecto tiene autoridad sobre el personal que interviene en tal proyecto, con lo cual su responsabilidad en la obtención del objetivo resulta más fácil de asumir.

Para ello, él mismo determina el personal necesario, precisa sus características y tipos; y según la programación de las actividades, asignará las respectivas cargas de trabajo con su duración específica. Esta programación permite que se negocie con los jefes de las unidades permanentes la cesión del personal requerido. Además requiere que el gerente del proyecto y los jefes de las unidades permanentes tengan un mismo jefe común, pues ello significa mayor respaldo en la delegación de la autoridad y puede explicar a los jefes de unidades la importancia del proyecto en cuestión para que éstos colaboren para su realización.

Por lo expuesto anteriormente se advierte que este modelo

resulta ser la mejor opción en cuanto a formas de organizar un grupo humano para la obtención de un proyecto específico, ya que soluciona el problema de la unidad de dirección, se beneficia del personal especializado propio de la empresa, eliminando al mismo tiempo contrataciones temporales innecesarias y las cargas de trabajo de este personal pueden programarse para no afectar las actividades normales de la empresa.

La organización de tipo matricial no representa tampoco una carga excesiva en cuanto a su costo, pues aquí se aprecian en forma evidente las economías de escala.

La organización matricial es necesaria pues, para alcanzar objetivos y metas precisas, pues en ella se reconoce que los problemas representan redes y sistemas interactuantes.

Este tipo de organización resulta bastante adecuada cuando va a establecerse un sistema de control de gestión en la empresa u organización en cuestión; su flexibilidad, temporalidad y uso adecuado de los recursos humanos son aspectos favorables al poner en marcha dicho sistema de control de gestión. Por supuesto, no es la única manera de comenzar este establecimiento, bien puede ponerse en marcha desde la dirección general, por medio de un comité ad-hoc, a través de las direcciones funcionales, etc., mas en estos casos se perderá de vista el enfoque global de la empresa; no es necesario volver a repetir sus ventajas para recomendar su empleo en el establecimiento del sistema de control de gestión, que analizaremos enseguida.

III.4 La implantación del sistema de control en la organización.

Al tratar el tema del establecimiento de un sistema de control de gestión en una empresa u organización se ha seguido un procedimiento deductivo, es decir, a partir de aspectos teóricos generales se ha creado un marco conceptual y de referencia para situarlo como una filosofía y un conjunto de técnicas específicas dirigidas al mejoramiento del desempeño de la empresa

y a la optimización en el empleo de todos sus recursos.

De esta manera, será más fácil plantear la manera de establecer dicho sistema en la empresa.

Es evidente que al diseñar un sistema -sea de control, de planeación o de información- sea común cuestionarse por dónde comenzar, en el caso específico del control de gestión, el sistema debe comenzar desde arriba, es decir, desde la dirección general, para tener así visión de la organización en su totalidad; así, la misma dirección general determinará aquellas áreas donde deba aplicarse control, que serán los factores críticos de la empresa, o sea, áreas en las que se requiere una actuación siempre satisfactoria para que la empresa funcione adecuadamente. Dentro de la empresa -concebida como sistema- existirán sub sistemas, o sea grupos con actividades relacionadas, tales como el financiero, el productivo y el comercial, de acuerdo a una tipología más general, son pues, los factores críticos de cada uno de estos subsistemas (liquidez, productividad, etc,) donde la dirección deba situar sus controles para conseguir su actuación satisfactoria.

Al diseñar un sistema de control de gestión y proceder a su establecimiento en la empresa, el directivo debe dejar a un lado la observancia de detalles, pues su enfoque deberá ser siempre la empresa en su conjunto, delegando aquellos aspectos fragmentarios y parciales.

El sistema de control de gestión debe trabajar con la óptica de selección de factores críticos de la empresa, sin fragmentar los problemas generales y resolverlos en partes, como se hacía con el enfoque tayloriano, heredado del pasado.

Para implantar el sistema de control de gestión en la empresa deben existir ciertas condicionantes a cumplir, para que dicha implantación sea exitosa; Blanco Illescas plantea dos aproximaciones al problema de implantación:

- Una forma puede ser analizar y constatar experiencias de otras

empresas que han partido de una situación para terminar en otra es decir, definir las situaciones de partida y de llegada, entre las cuales existe una serie de condicionantes previas, que es indispensable ennumerar.

- estudiar en forma objetiva y totalmente analítica una implantación del sistema, partiendo desde la alta dirección, y seguir su implantación hacia los otros niveles empresariales, en sentido descendente.

Por supuesto, ambas aproximaciones al problema podrán ayudar a orientar el establecimiento del sistema; para ello hay que suponer que se ha resuelto satisfactoriamente el cuestionamiento de si es realmente necesario establecer el sistema de control de gestión, que supondrá evidentemente un cambio, hasta cierto punto irreversible, para la marcha de la empresa.

La decisión de adoptar el control de gestión -cuando la empresa no lo ha establecido desde su creación como tal- exige conocer todas sus características (ya expuestas antes) y sus técnicas que emplea (que se verán más adelante).

Es evidente que una situación crítica en la empresa -por ejemplo un aumento en los costos y gastos de la empresa, falta continua de liquidez, problemas de comunicación interna, "áreas grises" en el ejercicio de la autoridad-responsabilidad, crecimiento no controlado, etc.- hacen surgir una multitud de problemas que hacen replantearse las bases de la gestión.

Siguiendo a Blanco Illescas, este autor expone ciertas condicionantes, surgidas de experiencias y como una metodología de implantación pragmática, que hay que cumplir previamente antes de hacer arrancar el sistema; tales condicionantes son:

- definir la influencia y el papel que tendrá la alta dirección o dirección general en el establecimiento del sistema.
- realizar la adaptación de la estructura de la empresa.
- replantear los sistemas de planeación e información, ya que todo sistema de control es el reverso de uno de planeación y a-

qué de información sirve de soporte a ambos.

Veremos en detalle cada una de estas condicionantes:

1) Adaptación de la estructura: por principio se deben crear o modificar, si ya existen, los manuales de organización y los manuales de procedimientos; los primeros describen la estructura de la empresa, indican los puestos y las relaciones entre ellos para el logro de sus objetivos; desde luego, muestran la jerarquía, los grados de autoridad y responsabilidad; las funciones y actividades de los órganos de la empresa. Los manuales de procedimientos presentan sistemas y técnicas específicas y van aparejados junto con los manuales de políticas. De no existir estas referencias escritas, se tendrá una organización difusa, "áreas grises", ambigüedad en las responsabilidades, con lo cual es imposible concebir un sistema de control de gestión.

La primera adaptación será entonces tener una organización definida, para lo cual es útil el diagrama decisional, visto en el primer capítulo, de esta manera podrá ejercerse el control más fácilmente, a través de una delegación óptima o de una descentralización en unidades alejadas geográficamente (en el caso de empresas que cubren una amplia zona geográfica).

Así pues, tanto la delegación como la descentralización exigen una normalización que debe quedar plasmada por escrito; a este respecto hay que recordar que: la descentralización es mayor cuando:

- hay mayor número de decisiones en los estratos inferiores de la estructura administrativa.
- si dichas decisiones son importantes, así como mayor sea el número de funciones afectadas por las decisiones tomadas en los niveles inferiores.
- existan menos personas que consultar y cuanto más baja sea su posición en la jerarquía de la empresa.

En cuanto a la delegación de autoridad, su fin principal

es hacer posible la organización de las personas; es un proceso que comprende la determinación de los resultados previstos de las personas en una posición; la asignación de tareas a las personas en un puesto; la delegación de autoridad para que se puedan cumplir dichas tareas y la exigencia de responsabilidad a quienes realizan tales tareas.

Repetimos que sin la existencia de los manuales no es posible la implantación del control de gestión; el empleo de computadoras, por otra parte, brinda otras posibilidades en cuanto a la descentralización y delegación de autoridad, ya que permiten centralizar algunas funciones que antaño requerían procesos manuales.

La otra parte de la adaptación de la estructura es precisamente adaptarla para incluir un departamento de control de gestión, de acuerdo a su tamaño y características, previa realización de un proyecto específico: el estudio de la viabilidad del sistema a través de una organización de tipo matricial (la cual ha sido explicada anteriormente).

2) Replanteamiento de los sistemas de planeación e información. Ya se ha visto que estos dos sistemas anteriores, forman junto con el sistema de control, la administración por sistemas. Es pues obvio que al modificarse el sistema de control en una empresa, los otros dos también se modifiquen, o al menos se revisen. Ya hemos visto que la tendencia actual de la empresa es pasar de una planeación y control difusos, a un sistema institucionalizado; en el sistema de información, se pasa de un tratamiento de la información difuso y fragmentado, a un sistema central e integrado (vgr. el MIS o sistema de información administrativa).

3) El papel de la alta dirección. Al establecerse un sistema de control de gestión en la empresa, la alta dirección debe jugar un papel importante y activo en ello, pues la ubicación del

responsable del control de gestión y la ayuda de este sistema a su desempeño, son razones suficientes para su participación activa; de una manera desglosada sería:

- participación intensa y continua para eliminar la natural resistencia al cambio de algunas personas de la empresa, el peso de la jerarquía puede ayudar en mucho a modificar estas actitudes pasivas o contrarias.
- apoyo al responsable de la implantación del sistema, que es condición indispensable para que sea exitoso.
- elección del estilo del sistema de control, ya que por su autoridad y perspectiva global de la entidad, le permiten seleccionar el estilo que más conviene a la empresa, y salvar así la presencia de dificultades en un aspecto técnico y humano.
- asegurando la participación de todos los niveles, pues de otra manera no podrá funcionar satisfactoriamente; es necesario que la alta dirección haga ver a todos los directores funcionales la utilidad del control de gestión en la aplicación de medidas correctivas al desempeño de los niveles más bajos, de que logra motivar a los responsables y hacerlos que se interesen en su trabajo, y elimina la tendencia burocrática de la información.
- evitar que la aceptación al sistema sea solamente por la condición de subordinados, tanto de los directores funcionales, como de quienes dependen de éstos; la aceptación no debe ser superficial. Este último aspecto debe quedar totalmente solucionado, pues como se ha venido repitiendo, el control de gestión no es solo técnica, también implica cierta filosofía, cierto "estado de espíritu" (valga la expresión), necesario para alcanzar la óptima descentralización y restarle al control su sentido represivo o autoritario, para así llegar al autocontrol.

III.5 Determinación de las áreas críticas.

Ya se había mencionado que en el sistema constituido por

la empresa, existen una serie de áreas críticas o factores críticos sobre los que debe existir una atención permanente, pues en su mayoría son áreas críticas intangibles, esto es, factores que van más allá de los análisis tradicionales (utilidad del ejercicio, liquidez, rotación de inventarios, parte del mercado, uso de la capacidad instalada, etc.) Estos factores no son fácilmente mesurables, pero evidentemente inciden en un mayor o menor desempeño de la empresa en su entorno.

Estos factores o áreas son - de acuerdo a una clasificación bastante general- las siguientes:

- a) Situación financiera: sus indicadores claves son principalmente su grado de rentabilidad, de expansión, el costo de los recursos que emplea, su disponibilidad de mayor capital, etc.
- b) Situación comercial: aquí interesa conocer la clasificación de sus ventas tanto por zonas como por productos, su parte del mercado, los precios de venta en relación a la competencia, el grado de crecimiento del mercado, la atención y servicio a los clientes, la calidad del producto según el cliente y la efectividad de toda la actividad de promoción del producto.
- c) Producción y productividad: es importante determinar el crecimiento de la producción, el ritmo de innovación y/o adopción de nuevas tecnologías, el grado de rendimiento y utilización del equipo, el índice de productividad económica en base a los costos de producción.
- d) Actitud del personal: en este aspecto se debe analizar el funcionamiento de la estructura en relación a las funciones de las personas, el clima social en relación a los porcentajes de ausentismo, quejas y rotación del personal; el grado de formación y desarrollo y el nivel de los sueldos y salarios.
- e) Relaciones con la comunidad: determinar la imagen de la empresa ante organismos externos, tanto de la administración pública, como organismos privados; así como la participación e influencia de la comunidad en la empresa y viceversa.

Cada una de esas áreas críticas puede explicarse a través de diferentes aspectos, o sea, indicadores claves, tales indicadores pueden cuantificarse por medio de índices o razones, o sea, una relación significativa entre dos magnitudes.

Existirán ciertos indicadores difíciles de cuantificar y es preciso auxiliarse de diversos parámetros; por ejemplo, lo concerniente a la relación con la comunidad, es algo que por su misma naturaleza es meramente subjetivo. Cuando puede medirse cada indicador y se tienen las cifras hay que pensar que en términos absolutos, su utilidad es muy reducida, habrá que estudiar en primer término lo que ha sucedido antes en la empresa y lo que sucede en otras empresas similares.

III.6 Etapas en la implantación del sistema.

Antes de indicar la metodología de implantación del sistema de control es preciso recalcar que se trata de un sistema integrado de control, esto significa, una participación de todos los niveles y sus responsables en la elaboración de estándares, en la definición de áreas claves para el control. Pueden existir sistemas no integrados, donde el control de gestión no repercute mas que en la alta dirección, o semi-integrados, en donde dicho control sólo llega hasta las direcciones funcionales.

En forma recíproca, en un sistema integrado, el control de gestión no sólo actuará como órgano de apoyo a la alta dirección, sino también como consultor y apoyo a los órganos de línea en lo concerniente a la creación de una mentalidad adecuada para conseguir objetivos comunes, y para desarrollar la eficiencia del conjunto. Como se verá más adelante, existirá un trabajo conjunto con los responsables en el establecimiento de los estándares y en la aplicación de las medidas correctivas.

Una vez resueltos los condicionantes explicados anteriormente, se expondrá una serie de acciones que en cierta forma constituyen una metodología de apoyo valiosa.

La etapa previa consiste en la realización de cuatro etapas fundamentales:

- 1) realizar un diagnóstico de la situación presente de la empresa, es mejor localizar previamente puntos críticos.
- 2) decidir antes los fines y no los medios, de esta manera, las necesidades de información se decidirán antes que los sistemas contables y éstos antes que los equipos de tratamiento.
- 3) asegurarse que los responsables estén sensibilizados e instruidos durante el proceso de implantación, asegurar también su participación y apoyo.
- 4) identificar los resultados conseguidos por el sistema y mostrar su éxito a los directivos de la empresa.

Antes de seguir, es preciso mencionar que tanto las condicionantes mencionadas antes, como estas cuatro etapas pueden llevarse varios años (2 ó 3) Como compensación, se tendrá mayor eficacia en el sistema al que se llega.

La metodología de implantación -de acuerdo a Blanco Illes- es la siguiente, consta de 3 etapas:

A. Diseño del Sistema Global. consta de:

1. Identificación de los puntos fuertes y de los puntos débiles de la empresa; realizar un diagnóstico del sistema de gestión y una evaluación interna de los resultados de dicho sistema; ambas acciones identifican los factores claves en el éxito de la empresa.
2. Examen de la estructura de organización, consta de un análisis estático y de uno dinámico; el primero consiste en un análisis siguiendo el organigrama, las definiciones de funciones; el análisis dinámico se dirige a identificar los centros de responsabilidad, a su clasificación (centros de ingresos, de gastos, etc.) y a precisar los límites de autoridad.
3. Determinar las necesidades de información, sean internas o externas, periódicas o extraordinarias, analíticas y sintéticas.
4. Integrar las necesidades de información con la organización,

o sea, fijar políticas de explotación y de inversiones, elaborar un sistema de planeación integrado (que incluya todos los niveles de la empresa) y elaborar dispositivos presupuestarios.

5. Preparar los diseños básicos del sistema. En esta etapa se debe diseñar el sistema general de control integrado y elaborar la pirámide de cuadros de mando.

6. Diseñar las herramientas de control, incluyen las informaciones individuales, establecimiento de las frecuencias de utilización y los plazos correctos, notar énfasis en lo más significativo y la indicación de las tendencias hacia el futuro.

7. Definir los procedimientos y medios del sistema: incluye la selección en cuanto a métodos de costos (históricos, provisionales, globales o por divisiones), establecer el volumen de datos a procesar, y al unísono, determinar las necesidades de equipo (medios mecánicos, equipo computarizado, redes de comunicación, etc.).

B. Creación de un Clima Favorable.

Como se había indicado antes, la alta dirección debe trabajar intensamente en eliminar la natural resistencia al cambio que implica establecer un sistema de control en la empresa, para lo cual puede auxiliarse de una técnica del desarrollo organizacional: el cambio organizacional planificado (COP), que constituye un esfuerzo consciente, deliberado y en colaboración para mejorar el funcionamiento del sistema organizacional, a fin de eliminar los obstáculos que se presentan ante innovaciones; en el caso concreto del establecimiento del control de gestión se pueden clasificarse en obstáculos psicológicos (indiferencia u hostilidad) y obstáculos técnicos (de información, de lenguaje, etc.) estos obstáculos se encontrarán entre el personal de los diferentes niveles de la empresa. La resistencia al cambio es menor si:

- los participantes se unen para diagnosticar el problema y llegan a un acuerdo respecto a su importancia.

- si el grupo adopta el proyecto por consenso.
- si quienes proponen dialogan con aquéllos que se oponen, para reconocer objeciones válidas y tomar medidas que reduzcan te mores infundados.
- si se reconoce que las innovaciones pueden ser mal interpretadas y se toman medidas para tener retroalimentación de cómo se percibe el proyecto y hacer aclaraciones al respecto.
- si el proyecto permanece abierto a revisión y consideración en caso que tras la experiencia se vea que es aconsejable modificarlo. Las acciones son:

1. Presentación del sistema a la empresa. A través de sesiones individuales y en grupos, debe presentarse el sistema.

En las sesiones individuales hay que identificar necesidades, deseos y objeciones y tratarlas de acuerdo al COP. En las reuniones de grupo habrá que aportar además instrucciones de ti po económico, presentar tanto el sistema de control como el plan de control, las acciones derivadas de las herramientas uti lizadas en el control y la aceptación de sugerencias del grupo.

2. Preparación del programa de implantación, a través de los si guientes pasos:

- a) identificar las grandes tareas y asignarles un tiempo límite supone la elaboración de un programa de trabajo, con el auxilio de gráficas de Gantt, PERT, CPM, RAMS, etc.
- b) planificar las necesidades de personal y la asignación de és te a tareas específicas.
- c) prever las tolerancias para la disponibilidad de equipos, aclaración de procedimientos, preparación de estándares y la for mación de los directivos y sus staffs.

C. Introducción del Sistema. implica:

1. Realizar el programa de implantación.
2. Coordinación de la instrucción de los ejecutivos sobre la ge stión.

3. Preparar a lo largo del trabajo las reuniones de acción y de discusión.
4. Asegurarse que la información que se distribuye sea veraz y fiable.
5. Asegurar un alto nivel de presentación desde el inicio.
6. Demostrar los resultados que se obtengan a corto plazo: mejora de la rentabilidad, reducción de costos, reducción de niveles de stocks, incremento del nivel de tesorería, etc.

Esta lista de actividades constituye una metodología básica que no es, desde luego, invariable o exhaustiva, cada empresa podrá añadir o prescindir algunas de ellas de acuerdo a sus particularidades y al desarrollo que haya alcanzado la función de gestión dentro de ellas.

Precisada esta metodología, que, como se ha indicado en varias ocasiones, requiere de varios años para su implantación plena en la empresa, se pasará ahora al análisis de los instrumentos y herramientas que emplea el control de gestión, una vez que se ha integrado esta función de control a la estructura de la entidad en cuestión.

C O N C L U S I O N E S

- Analizar el aspecto estructural del control de gestión requiere además el estudio de la estructura de la entidad donde éste va a establecerse. Este establecimiento no es sino aglutinar en una sola área las funciones de control que se encuentran dispersas y aisladas en otras áreas de la entidad, básicamente en las áreas financieras. Este análisis también requiere la definición de la estrategia de control a emplear. Son éstos los dos pasos iniciales para institucionalizar el control de gestión.

- Los casos "tipo" presentados indican que las dimensiones de una entidad son condicionantes importantes en el establecimiento de un sistema de control de gestión. En una empresa pequeña el control en general se encuentra centralizado en la dirección, de donde emana toda la directriz; aquí la función gestión está a veces ausente, ya que no se requiere; básicamente existen funciones de dirección y de ejecución. La función de gestión y la de control de ésta, comienzan a partir del despegue de una organización de tamaño pequeño; este tamaño está condicionado por su diversidad de operaciones, de objetivos y de estructura.

- Cuando diversos responsables de una empresa o entidad económica comienzan a tener mayor libertad de acción en sus actividades con el fin de alcanzar objetivos específicos que les han sido fijados, será un buen indicador de la necesidad de crear un sistema de control de gestión. Desde luego, no se trata de un proceso automático, para que se implante el control de gestión, se requerirá, además del crecimiento de actividades, una descentralización progresiva.

- Los centros de responsabilidad son - a nivel estructural- los subsistemas básicos para poner en marcha el sistema de control de gestión. En este caso, desde el enfoque de sistema cerrado, al considerar sólo sus interrelaciones para el establecimiento del

sistema de información.

- La organización matricial se ha presentado como una forma de establecer un sistema de control de gestión, no es desde luego la única forma a través de la cual se llega a este establecimiento y a la estructuración de este sistema, aunque sin duda es la más conveniente.

- Por lo expuesto en este capítulo es evidente que el establecimiento de un sistema como el de control de gestión resulta un proceso irreversible, por lo que la decisión de implantarlo conlleva múltiples implicaciones y debe partir necesariamente de la dirección general, por consiguiente.

- Las áreas críticas a delimitar y la metodología de implantación del sistema están en función de la actividad, del tamaño y en general de las características particulares de cada entidad. La metodología de implantación antes expuesta no es única ni limitativa. En estos aspectos, el control de gestión requiere del empleo de otras técnicas, especialmente del Desarrollo Organizacional, con el fin de que los cambios en la organización se planifiquen de antemano y se reduzcan al máximo las resistencias a dicho cambio.

Después del aspecto estructural, habrá que analizar los aspectos funcionales del control de gestión, que son materia del capítulo siguiente.

CAPITULO IV

LA PUESTA EN ACCION : INSTRUMENTOS DEL CONTROL DE GESTION.

IV.1 Contenido y procedimiento.

Volviendo nuevamente a la función de controlador de gestión, éste deberá tener en mente el contenido y el proceso del control de gestión, que conlleva la realización de 6 etapas; cuatro de las cuales son de acuerdo a Meyer- comunes a todos los casos: análisis, diagnóstico, consejo, acción correctiva. El empleo de las otras dos: orden, actualización de la norma, son circunstanciales.¹⁹

1. Análisis o aproximación norma-realización. Esta primera verificación aproxima la norma con la realización, descubre diferencias existentes, identifica aquéllo que "no va". Los principales problemas surgidos por esta primera etapa son:

Vocabulario: debido a que las normas tienen un origen económico mientras que las realizaciones las da en su mayor parte la contabilidad; es necesario entonces una armonización, en algunos casos delicada, entre los dos lenguajes.

Plazo: para poder utilizarse, los análisis debe hacerse rápido. una empresa bien organizada puede establecer controles mensuales con 15 ó 20 días de plazo para su obtención, cuando se trata de controles exteriores, el plazo tiene el riesgo de crecer.

El material: de acuerdo a la importancia de la empresa y el volumen de información a tratar, la aproximación puede hacerse manualmente, mecanográficamente o con la ayuda de computadora.

La ejecución del trabajo: puede ser obra de un servicio de control de gestión propio de la empresa o exterior a ésta.

Es importante fijar las pautas de solución a estos problemas antes de que el responsable del control de gestión asuma plenamente sus funciones.

2. Diagnóstico. En el control de gestión, el diagnóstico consiste en identificar y medir las causas de las diferencias. La identificación de las razones de las diferencias se enfrenta muchas veces a una causalidad a veces múltiple en la empresa. Un ejemplo ilustrará esta situación: La detección en una empresa de una escasez de efectivo puede ser explicada en función de varios fenómenos: un decaimiento en las ventas, este decaimiento puede deberse, a su vez, por una baja actividad económica general, o por deficiencias en el servicio comercial de la empresa. La caída del nivel de efectivo, por debajo de su nivel mínimo, puede deberse también a problemas en la cobranza a los clientes fenómeno usual cuando los negocios se encuentran en dificultades; también puede tener su origen en deficiencias en el servicio de facturación o en el servicio financiero, o la inobservancia de plazos establecidos por el servicio técnico, etc.

Una investigación como la anterior debe separar ante todo, aquéllo que proviene del entorno de la empresa (aspecto coyuntural de la economía) y lo que es propio de la empresa; con ello se dará a cada servicio lo que concierne del problema en función de sus responsabilidades establecidas. Este análisis de responsabilidades se cifra de manera tal que no debe esperarse de un servicio específico una mayor contribución de lo que pueda realizar y así evitar el rechazo de responsabilidades sobre los otros servicios o sobre el exterior.

Un diagnóstico como el anterior lo realiza desde luego el servicio de control de gestión, pero no ejercerá un monopolio sobre el mismo. La interpretación de los fenómenos tanto internos como externos es una tarea colectiva, que incluye tanto a

Los responsables como a los especialistas interesados.

Cuando un problema llega a afectar prácticamente toda la empresa -como en el ejemplo dado anteriormente- es necesario recurrir a una discusión colectiva bajo la conducción de la dirección general. Cuando el fenómeno se circunscribe a unos cuantos departamentos, un diálogo del responsable con el controlador es suficiente.

3. Consejo. Meyer define el consejo como una proposición motiva da de acción. Se considera como una consecuencia posible del diagnóstico y proviene, ya sea de especialistas utilizados por la empresa (economistas; controladores de gestión, asesores fi nancieros), o bien de los superiores del responsable de gestión cuando éste último se encuentra en una posición de subordinado.

El consejo puede ser solicitado por los responsables, bajo la forma de un estudio previsional; o bien, dejado a la inicia tiva de los especialistas: en forma de una nota de orientación, por ejemplo. Esta doble opción es circunstancial y muestra la importancia tanto de operacionales como de funcionales.

La necesidad del consejo es evidente por varias razones: el responsable de gestión puede carecer de información o de for mación, o bien, no puede tener una vista general del conjunto de problemas que le conciernen a su trabajo.

4. Orden. Se trata de una decisión cerrada que impone o prohibe una acción al responsable en su zona de autonomía. Esta inter vención, notablemente autoritaria, proviene de un superior je rárquico o del responsable de gestión, se apoya en el diag nóstico del primero o en los consejos que recibe o que solicita.

Esta forma de intervención resulta ciertamente necesaria, pues el control de gestión no es totalmente liberal, pues el superior jerárquico es la cabeza de un conjunto que debe ser armonizado al máximo en sus actividades. La optimización gene ral puede verse en peligro por determinadas acciones particulares.

Así, el responsable de gestión puede obtener determinados bienes de capital sin seguir el procedimiento usual de inversión, es decir, puede optar por el arrendamiento financiero o el leasing; o allegarse de personal para su área sin seguir las políticas de reclutamiento y selección establecidas en la empresa.

Estas prácticas bien pueden ayudar a sus tareas como responsable de gestión; pero también pueden contradecirse con los objetivos generales y pueden dar lugar a decisiones más autoritarias: limitación o bien, prohibición de su utilización.

En el límite, si los resultados del responsable son anormales en forma continua, la jerarquía superior se reserva dos últimas decisiones: cambio o exclusión.

5. Acción correctiva: siendo conducida por el responsable de gestión, la acción correctiva tiene por objetivo reconducir una situación desviada y de reactualizar la situación de la o de las normas. El origen de la acción correctiva es variado: puede provenir de un consejo, de una orden o del propio diagnóstico del responsable. En este último caso puede hablarse de autocontrol seguido de autocorrección, siendo esta última la forma más fina del control de gestión.

Esquemáticamente, Meyer ve así la acción correctiva (fig.17)

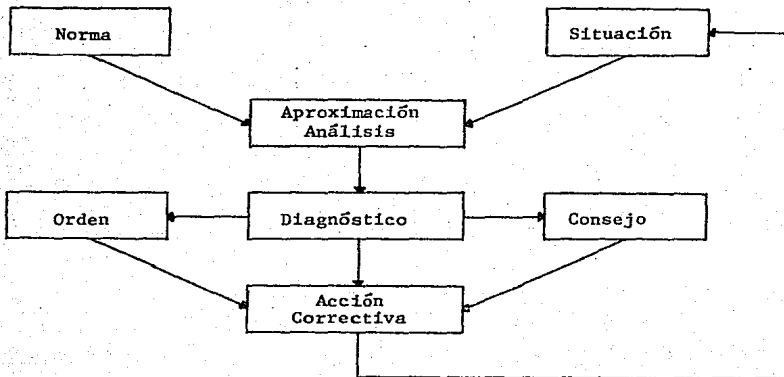


figura 17

Se puede hablar de acciones correctivas directas e indirectas. En las primeras, el responsable actúa específicamente donde se detecta la desviación; mientras que en las acciones indirectas el responsable de gestión tendrá que actuar junto con otros responsables, o a través de ellos para poder solucionar ciertas desviaciones, por ejemplo: el responsable de producción al notar un incremento en el número de rechazos, tendrá que trabajar con otros responsables: control de calidad, control de recepción, etc.

6. Actualización de la norma. A la inversa de lo que sucede en la acción correctiva, aquí se modifica la norma para aproximarla a las realizaciones constatadas. Esta última fase del control de gestión destila precedentes. Es la jurisdicción de la jerarquía superior, o bien del propietario -en el caso de empresas pequeñas-.

La preocupación de realismo que la anima está perfectamente justificada, pues algunos errores pueden contaminar la correcta apreciación de una situación, y esta última puede evolucionar y mantener, en estas condiciones, normas demasiado elevadas es un error psicológico (de la misma manera, una norma demasiado débil debe ser analizada).

Así, una diferencia menor que la anterior constituye para el responsable una tensión estimulante; una diferencia inabordable, muy alta, percibida como insuperable, puede conducir al desaliento.

Evidentemente, la modificación a las "reglas del juego" deben ser conducidas con prudencia y mesura. Hace falta cierto retiro para juzgar el carácter reductible o no de la diferencia constatada y para medir las modificaciones necesarias. Para la empresa, flexibilidad no es sinónimo de facilidad, sino simple adaptación a los hechos.

La presentación esquemática de las seis fases del control

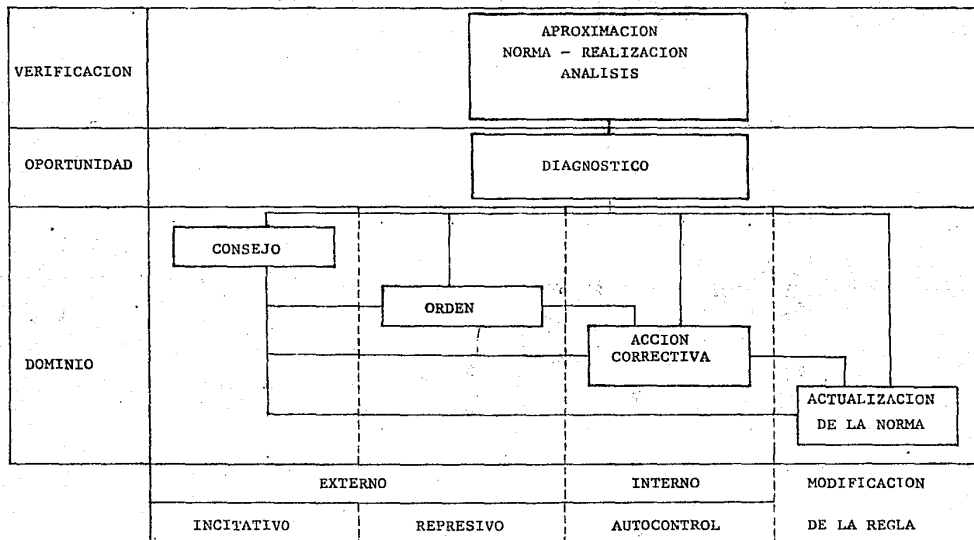


Figura 18

de gestión que distingue Jean Mayer, es decir, del procedimiento, se aprecian en la fig. 18.

IV.2 Funciones del control de gestión.

Cuando se pone en marcha el control de gestión en la empresa -y después de haber delucidado los mecanismos del procedimiento- se hace necesario estudiar quiénes serán los encargados de hacerlo funcionar. La importancia de este factor es evidente pues "tanto valen los hombres, tanto valen las instituciones"; ese mismo factor es complejo y variable a la vez, pues se abarca desde una pequeña empresa en la que el jefe o propietario de la misma se asiste de los servicios de un consejo, hasta la gran empresa que ve gravitar a su alrededor una gran cantidad de personas responsables de la gestión.

Estos personajes conforman dos grandes grupos: "los de la línea" que desean manejar mejor una situación que está a su cargo, y los controladores de gestión que ayudan a tal gestión con sus análisis, diagnósticos y consejos; en las diversas formas de intervención, y de acuerdo a las diversas formas en que el control de gestión esté implantado.

Esta multiplicidad de situaciones que pueden encontrarse no permiten realizar una profundización de todas. En forma genérica, un análisis de la función del controlador de gestión es importante.

El controlador de gestión. Es un término genérico que abarca al conjunto de aquéllos que realizan los análisis, los diagnósticos o los consejos de gestión a título principal; aunque, como se indicó anteriormente, tanto el diagnóstico, como el consejo, no son tareas exclusivas de los controladores de gestión. En realidad, sólo para un análisis del contenido de la profesión puede funcionar dicho estudio, pues sus denominaciones en la práctica son muy numerosas.

El primer interesado en utilizar o beneficiarse de las tareas del controlador de gestión es, desde luego, la empresa; en forma indirecta existen otros organismos externos a ésta que re querirán diagnósticos de gestión de una determinada empresa con la que mantienen relaciones constantes, por ejemplo organismos financieros, holdings, cámaras industriales y de comercio, accionistas, etc., ésto hace referencia a países donde el control de gestión sea una técnica de uso extendido en las empresas, co mo sucede en diversos países de Europa Occidental.

El Perfil del controlador de gestión. Los puntos en común que tienen los controladores de gestión son los siguientes:

1) el controlador de gestión realiza análisis, consejos y orien taciones, más o menos de carácter directivo, pero sin llegar en ningún caso a una acción de mando, propia de un gerente de línea. Así pues, su perfil de tipo psicológico puede definirse co mo el de un hombre de acción, de esta manera su etapa de contro lador será temporal. Se puede pensar también en el controlador de gestión como un servicio de estudio y de reflexión en la pre paración de sus responsabilidades.

2) el controlador de gestión conoce a la vez la economía de empresa y la técnica o técnicas utilizadas en la empresa o profesión. Por lo tanto, un conocimiento de los medios de tratamiento de la información (contabilidad e informática) es necesario.

Siguiendo el rol que el controlador de gestión debe asumir llegan a surgir algunas divergencias:

- cuando se trata de sus funciones de diagnóstico o consejo, predominarán entonces sus cualidades humanas; se buscará entonces un hombre de diálogo que sea capaz de conducir y resolver las discusiones que surjan entre los diferentes responsables im plicados en una situación específica, debido a su poder de con vicción y a su autoridad moral.

- tratándose de análisis, de establecimiento de documentos de

gestión, un controlador con una importante formación técnica responde mejor a las exigencias del puesto. Resulta útil en este caso un "contador de gestión" es decir, una persona con conocimientos en contabilidad analítica y con dominio en la elaboración de documentos de gestión.

- como agregado, asesor o staff de la dirección general, el controlador de gestión debe tener cualidades para realizar síntesis, o sea, formarse una idea global de la empresa. Cuando se trata de una fábrica, será entonces un especialista. Sin embargo si no le concierne más que un sector de la empresa, debe abarcar y utilizar el lenguaje técnico. Es en la misma medida que pueda comprender los problemas de los demás, como podrá dar a sus intervenciones el carácter realista que le es indispensable.
- un controlador de gestión interno tiene, como primera preocupación, comprender las diferentes funciones, sus relaciones, sus problemas; el peligro que corre es que puede ser absorbido por el medio, lo cual lo hará ceder ante la rutina.
- por el contrario, un asesor externo se define por sus experiencias en otras empresas, el riesgo es entonces definir in abstracto un modelo que este asesor aplique a cada cliente.

Para que el controlador de gestión esté en óptimas condiciones de realizar plenamente sus funciones necesita estar en permanente formación y actualización de sus conocimientos. Básicamente, existen tres áreas de conocimiento que conforman su perfil: economía de empresa, conocimientos técnicos (de acuerdo al sector al que pertenezca la empresa donde trabaje) y en tratamiento de la información (técnicas contables e informática). Además de sus conocimientos teóricos es necesario agregar aquéllos provenientes de su experiencia profesional.

La naturaleza e importancia de las relaciones que un controlador de gestión sostiene con los altos niveles jerárquicos de la empresa, revelan al menos dos opciones: de una parte, el peso relativo dado a los servicios del mismo controlador (análisis)

y a los consejos en su actividad; y de otra parte, la situación que el mismo ocupa en la empresa (funcional o staff).

1) Servicios y consejos: un controlador de gestión debe a la vez realizar reportes de control (función de servicio), comentarlos y elaborar conclusiones (función de consejo). Normalmente en las empresas se pone énfasis en uno u otro aspecto de su tarea.

- la tarea del controlador de gestión incluye varias etapas, en primer lugar, la puesta en marcha del control propiamente dicho la implantación del sistema, y las reconsideraciones y correcciones que surjan; estas actividades implican de dos a cinco años para encaminarlas correctamente hacia el control de gestión. La rutina propiamente dicha del servicio es la fase más corriente y a la vez la menos interesante del controlador.

- es necesario adaptar constantemente el conjunto de transformaciones experimentadas por la empresa: creación o supresión de productos o servicios; crecimiento o contracción; fusión y absorción, etc,

- los estados y reportes a establecer en la empresa son múltiples, varían según los niveles jerárquicos y las áreas funcionales. Generalmente, y en condiciones normales o de rutina, el primer imperativo para el controlador es obtener estos estados sin retraso y con regularidad.

- la aproximación de las normas de gestión (que deben estar siempre, previamente establecidas) con los resultados (obtenidos de la contabilidad) dan cierto relieve a la función contable; sin embargo, y de acuerdo a Meyer, la práctica muestra que dicha aproximación no debe ser realizada por el mismo servicio contable, pues existen distintas inconvenientes (de lenguaje, del mismo espíritu de trabajo) que hacen de esta función un servicio propio del control de gestión.

- la relación del control de gestión con la jerarquía en lo que concierne a la interpretación de las diferencias detectadas, es

variada, va desde facilitar simplemente las cifras; puede ser también motivar las reuniones necesarias para discutir las mencionadas diferencias, así como a veces pedir explicaciones a los responsables y comentarlas con éstos.

- en las acciones correctivas el controlador de gestión no deberá intervenir -como se verá más adelante- ya que es una función de los responsables; sin embargo puede aconsejar, orientar la acción; ya sea que estas acciones las pidan los mismos responsables al controlador de gestión o que éste se las proporcione cuando lo considere necesario.

- es importante notar que puede existir el riesgo de equivocación, o sea, que existan ciertas funciones mal delimitadas entre los diferentes responsables, que aunadas a una paulatina intervención en demasía del controlador, las cuales pueden llevar al control de gestión a crear en cierta forma una jerarquía paralela, que llegue a poner en jaque el principio básico de la unidad de mando.

2) Control funcional y control staff: en las unidades de producción, separadas geográficamente de la sede central de la empresa, es común encontrar al controlador de gestión como agregado del servicio financiero (de acuerdo a lo que Meyer observa en las empresas europeas), siendo sus funciones más de servicio que de consejo. Mientras que en la sede central llega a existir una opción adicional: el controlador de gestión puede figurar en un servicio funcional, tal como la dirección financiera; o aparecer como staff de la dirección general; esta opción desde luego influye en el rol del controlador de gestión en la empresa.

El control de gestión a nivel funcional supone la reunión bajo una misma autoridad -por ejemplo del director financiero- de los servicios tanto contables como de gestión. Significa la reunión de los servicios de contabilidad general y contabilidad analítica, junto al control de gestión.

Esta reunión implica una economía y mayor oportunidad en las comunicaciones que el control de gestión requiere. Sin embargo, se tiene el inconveniente de dar al control de gestión un carácter de tipo contable-financiero, que resultará a veces hermético para otros servicios de la empresa, como el industrial o el comercial; ésto será más evidente en la medida que el director financiero sea más importante en dicha empresa.

En el control como staff se separan las actividades contables de las del control de gestión, esta función estará junto a otras tales como las del secretario general, por ejemplo, o su equivalente. Bajo esta forma será más difícil obtener la información que suministra la contabilidad, y también se llegará a considerar que la autoridad del control de gestión sea casi representativa, pues sus ideas y consejos deberán pasar antes por la dirección general, la cual utilizará solamente lo que juzgue adecuado.

Para Jean Meyer, el control de gestión como staff de la dirección general tuvo lugar cuando había que darle a esta función un impulso fuerte -desde luego, en sus inicios- sin embargo él considera que la evolución de la función debe hacerla llegar a ocupar un nivel funcional con alta jerarquía.

Al parecer existe cierta dicotomía -funcional o staff- en dicha función. En el tercer capítulo se habían indicado las ventajas del staff en comparación con la línea; mientras que ahora se menciona la posición funcional como una etapa de evolución de dicha función en la empresa.

En realidad no se trata de una contraposición, sino más bien de un desarrollo de la función. En el capítulo anterior se hablaba de la inclusión del control de gestión en la estructura orgánica de la empresa, esto es, de establecerlo por primera vez, de crear el sistema de control. Lógicamente requería del apoyo de la dirección general, y no debía representar una carga a la estructura; por ese motivo, el staff debe funcionar mejor

cuando el control de gestión esté recién implantado en la empresa. Existe pues un desarrollo estructural en esta función: en primera instancia, la organización matricial para establecerlo; la posición staff, agregado de la dirección general, cuando la función sea más de consejo que de servicio; y la posición funcional cuando la misma se encuentra afianzada en la organización; si los beneficios de carácter financiero son prioritarios, entonces su posición en línea con la dirección financiera es la adecuada.

Después de haber realizado esta exposición analítica de la función del controlador de gestión; pasaremos ahora al análisis de sus funciones más específicas, aquéllas en las que deberá trabajar conjuntamente con los responsables de las distintas áreas de la empresa, a fin de alcanzar los objetivos que se hayan propuesto desde la dirección.

De acuerdo a esta concepción de su misión en la empresa, existen tres etapas fundamentales en la acción del controlador de gestión, a saber:

1. Participación en la previsión de tareas y labores.
2. Control de la ejecución de las tareas, y
3. Medición y análisis de las diferencias básicas.

La previsión de tareas se realiza básicamente por medio de los presupuestos; y el controlador de gestión tendrá un papel importante en la elaboración de los mismos, como veremos más adelante con detalle. En la etapa de elaboración el controlador de gestión y el responsable trabajan conjuntamente. Luego, en la ejecución de las tareas existirá una separación, de esta manera, el responsable trabaja para conseguir aquello que había previsto; mientras que el controlador va registrando los datos aportados por el sistema de medida que él mismo ha establecido.

Posteriormente viene una etapa, la medida de resultados, en la que el responsable y el controlador vuelven a trabajar

conjuntamente. Es una actividad que también se detallará más adelante. Básicamente, el controlador mide y analiza la desviación entre lo realizado y lo que se había previsto, es una tarea que se realiza conjuntamente con el responsable y de acuerdo con él, a fin de obtener nuevas normas y reglas de acción, en la previsión y ejecución de las tareas.

Khemakhem y Ardoin esquematizan el control de gestión con el siguiente modelo de sistema cibernético (fig. 19):

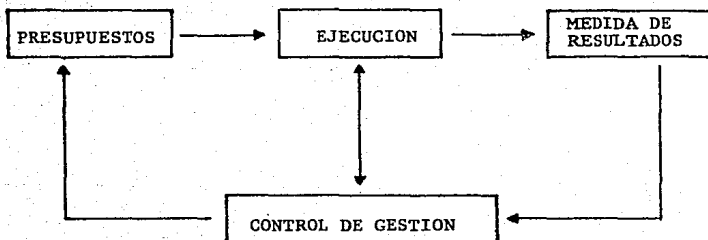


figura 19

De lo anterior resultan dos grandes funciones del controlador de gestión: la participación en la elaboración de presupuestos y la medida de los resultados del responsable. La segunda de ellas, o sea la medida, implica la existencia de sistemas y el empleo de técnicas para realizarlo; sus instrumentos principales son la contabilidad general, la contabilidad analítica, la estadística, la informática y la investigación de operaciones.

Como sucede con el principio administrativo de la unidad temporal, estas dos grandes funciones no son independientes ni mutuamente excluyentes, pues ambas actividades no se manifiestan en etapas totalmente delimitadas. Su separación es para efecto de simplificarlas en su estudio.

La medida de resultados.

Cuando se habla aquí de resultados, se hace referencia a la realización de un trabajo, de un acto, de una obra; lo mismo de

signa la manera en que un organismo alcanza los objetivos que se ha propuesto. Los resultados de un centro de responsabilidad o de varios de ellos designa la eficacia y la productividad con los que dicho centro alcanza esos objetivos. Por eficacia se entiende el grado en que un objetivo ha sido alcanzado, mientras que la productividad (o eficiencia) hace una comparación entre los resultados producidos en relación a los medios utilizados para alcanzarlo.

Volviendo a la primera etapa que mencionabamos anteriormente, donde el controlador trabaja conjuntamente con el responsable; esta acción puede dividirse en varias partes:

- el establecimiento de los estándares y los niveles de tolerancia. Los estándares pueden definirse básicamente como una expresión mesurable de los objetivos del área o de toda la empresa.²⁰ Son los resultados a lograr cuando existen las condiciones previstas para un trabajo, y sirven para determinar la eficacia de un responsable. Cuando en el segundo capítulo hablábamos de las normas de gestión (en las cuales se engloban los estándares) se mencionaba que entre sus características puede existir un estándar como punto fijo o como rango, este rango significa un nivel de tolerancia, o sea, una desviación que no resulta significativa. Después se verá cómo se llega a estos niveles de tolerancia.
- Una vez que se determinan, tanto los estándares como los niveles de tolerancia, será preciso insertarlos en los presupuestos. El responsable será quien establezca el plan para alcanzar un objetivo, dicho plan incluye la previsión de medios a utilizar. De esta manera, al establecerse entre el responsable y el controlador de gestión un presupuesto, se incluirán los estándares y el plan.
- Al terminar el trabajo de previsión se pasa a la acción misma en la que el responsable actúa a fin de concretar en la realidad lo que ha previsto antes. Por su parte, el controlador de gestión mide las acciones del responsable, utilizando las técnicas

que se han mencionado: contabilidad, estadística, etc.

- Con el análisis y tratamiento de las medidas que ha hecho, el controlador de gestión deberá determinar las desviaciones significativas. No debe perderse de vista que, aunque parece ser una actividad sencilla, el valor del tratamiento de los datos y lo que de ello se obtiene, depende del sistema de medición que se utilice. Una variación sólo será significativa sino en la medida que el elemento en cuestión quede enteramente o en gran parte controlado por el responsable.

- A partir de lo anterior, el controlador de gestión establecerá una relación de resultados, donde indicará los estándares y los niveles de tolerancia para cada uno de ellos; para comparar con las realizaciones y las desviaciones que se consideren significativas.

- Posteriormente debe realizarse un análisis conjunto responsable-controlador, de aquellas desviaciones que este último haya considerado significativas. Es útil clasificarlas en aquellas que sean de previsión y las que resulten de la ejecución misma; también puede descomponerse una desviación compleja en desviaciones simples.

- La medida de resultados va más allá de las etapas mostradas anteriormente, hay que pasar del diagnóstico al consejo (tal y como se había visto al inicio de este capítulo). Esto es lo que da mayor utilidad a la función del controlador. Entonces, entre él y el responsable deben poner a punto aquello que deben hacer para corregir las desviaciones, que pueden ser tanto de previsión, como de ejecución; es posible también mejorar el sistema de medición si el problema radica aquí.

De estas partes en que responsable y controlador trabajan conjuntamente, se destacan dos funciones importantes de la medida de resultados: motivar y mejorar. La medida de resultados debe resultar motivante para el responsable, pues el estándar de-

be representar un reto para él; la delegación de responsabilidades y la libertad de acción, características de la gestión, no resultan suficientes. La medida de resultados permite que dicho responsable pueda apreciar sus realizaciones para decidir así sanciones negativas o positivas al respecto. La motivación que pueda surgir de ésto influirá cuando se elaboren los estándares ya que de esta manera se tratará siempre de ir en ascenso; pues la base de los estándares son las realizaciones pasadas, de analogías o de planes elaborados por el responsable. Desde luego, para que sean motivadores, los estándares no deben ser ni muy elevados, ni muy débiles.

La otra función es la mejora, tanto de la previsión, como de la ejecución; por consiguiente también de la medición misma. El mejoramiento del sistema de medición es una consecuencia de la medida de resultados, cuando el sistema de medida ya ha sido bien experimentado.

Por supuesto, es más importante mejorar la previsión y los resultados mismos; ésto sólo es posible si existe la acción correctora. A partir del análisis de las desviaciones deben emprenderse la elaboración y realización de acciones correctoras así, la medida de resultados contribuirá a una constante mejora de la gestión de la empresa.

Para que la medida de resultados cumpla satisfactoriamente sus funciones, debe presentar tres características:

1) aplicarse específicamente a elementos que puedan ser controlados por el responsable, y que éste pueda disponer de una efectiva libertad de acción respecto a estos elementos. El criterio para determinar lo que es controlable por un responsable, es cuando éste pueda comprometer, provocar o aceptar el importe de un gasto y su decisión resuelva dicha cuestión.

2) debe ser útil, y será útil en la medida en que los responsables adopten una acción correctora, aunque sólo en aquellos elementos controlables. Por lo mismo, la medida de resultados

debe ser útil para establecer un sistema de motivación.

3) la tercera característica es el ritmo en la medida de resultados; lo que significa que el responsable tenga información de sus resultados tan frecuentemente como sea factible, para que pueda mejorar su actuación en lo posible. Conviene además que en el lapso entre dos medidas de resultados, el responsable tenga tiempo de elegir una acción correctora, establecerla e implantarla, y al mismo tiempo pueda prever sus efectos en la nueva medida de resultados.

La exposición de las características de la medida de resultados hace notar sus diferencias con el control presupuestal, ya que el controlador de gestión no hará respetar el presupuesto como función principal, sino que a través de ella el responsable asuma mejor su libertad de acción. También se advierte la importancia del presupuesto para esta función, pues además de constituir un estándar para el responsable constituye un elemento de la gestión, tanto a mediano, como a largo plazo.

IV.3 Establecimiento de estándares, de los niveles de tolerancia y análisis de las desviaciones.

En forma sucinta puede considerarse a los estándares como la expresión de los objetivos de la empresa. La empresa tiene siempre un conjunto de objetivos a corto plazo, estos objetivos a corto plazo se derivan de otros a largo plazo; desde luego, deben ser precisos y operativos y deben también ser elaborados o aceptados por los diversos centros de responsabilidad.

Los estándares constituyen medios para el logro del objetivo, sirven de base de comparación para la medida de resultados; teniendo un doble papel: un medio para alcanzar un objetivo y una norma de acción.

La fijación y establecimiento de los estándares orientan la gestión de cada día, un margen de error entra el estándar y lo realizado no debe ser -en lo posible- un error de gestión o

de previsión.

¿Cómo se determinan los estándares?

El primer paso es recoger información sobre la actuación para la cual se quiere establecer un estándar; luego debe tratarse esa información para obtener un indicador de lo que en principio pudiera ser un estándar. Durante este procedimiento se debe eliminar junto con el responsable, las variables que no entran en el proyecto de estándar, para que no sean incluidas, por lo tanto, sólo serán incluidas las variables que serán controladas y debe asegurarse que los elementos incluidos en el estándar son controlados por el responsable.

Sólo así, ambos podrán aceptar el estándar como algo definitivo.

La recogida de datos a la que se hacía referencia antes, puede hacerse de cinco fuentes diferentes:

- Los estudios de ingeniería y técnicas específicas (investigación de operaciones, matrices, simulación, tiempos y movimientos balanceo de líneas, etc.) si se trata de establecer estándares de carácter técnico por primera vez.

- datos históricos sobre actuaciones pasadas, a este respecto es necesario analizar si la actuación pasada fue óptima, y si las condiciones son las mismas que en el presente y si podrán ser similares en el futuro.

- comparaciones con otras empresas, puede constituir una fuente interesante de estándares. La cuestión a resolver será en todo caso el grado de comparabilidad, que debe buscarse que sea el máximo. Sin embargo, queda pendiente la cuestión de una actuación óptima.

- datos provenientes del sector de actividad específica de la empresa, cuando se conocen informaciones precisas. Por lo general existen datos promedio del sector, cuya utilidad para la empresa no es muy grande, pues no representa el promedio en relación al sector de actividad,

- La economía también puede servir como base para establecer es tándares (si éstos se refieren a tasas de crecimiento de la pro ducción o de las ventas) si existe correlación entre la actuación de la empresa y la tendencia de la economía.

Por supuesto, es mejor y más útil el empleo de varias fuen tes y no una sola; cuando se han recogido los datos habrá que pasar a su tratamiento.

Para el tratamiento de los datos hay que emplear técnicas estadísticas, manualmente o con apoyo informático. Dentro de es tas técnicas estadísticas, habrá que determinar en primer térmi no las medidas de tendencia central (media, media ponderada, me diana y moda) relativas al conjunto de datos (muestra) a partir del cual se establecerá un estándar.

Dado que cuanto más grande sea la muestra, habrá mayor e- xactitud en estas medidas, entonces se procurará que se tenga a la mano el mayor número de datos posible, el empleo de computa- doras simplificará mucho este procedimiento. Dentro de las medi das de tendencia central las más útiles serán la media pondera- da y la media aritmética. Desde luego, el tratamiento de las in formaciones recogidas da solamente la indicación de lo que pue- de ser un estándar, esto significa que el proyecto de estándar, que resulta de los cálculos, no debe ser impuesto así al respon sable, sino que debe analizarlo junto con el controlador.

Este análisis verifica si las variables incluidas en el es tándar pueden ser controladas por el responsable, y si dicho es tándar permite medir lo que realmente se desea. A partir de és- to es posible llegar entonces a un estándar operativo.

La cuestión no queda aquí, hay que determinar lo que debe hacerse cuando aparece una desviación. Ya antes habíamos mencio- nado la aparición de las desviaciones que precedía a las accio- nes correctoras a realizar. Es un procedimiento que puede resul- tar lento y pesado, pero que en compensación, ofrece mejoras pa ra la gestión. Realmente, y a fin de obtener mayor utilidad, de

be hacerse cuando existan mejoras por descubrir a partir de las viaciones importantes.

El nivel de tolerancia de un estándar tiene por objeto determinar a partir de qué límite empieza a ser importante o sensible la desviación. Para mayor exactitud en cuanto a su determinación hay que servirse de las medidas de dispersión estadísticas. A partir de las medidas de tendencia central antes mencionadas es posible obtener aquéllas de dispersión, con algunos cálculos adicionales. Las más importantes son la desviación estándar o desviación típica, otras menos importantes son el rango y los intervalos intercuartil.

La desviación estándar es objetiva, ya que toma en cuenta todas las observaciones, y su utilidad es mayor puesto que se presta a tratamientos matemáticos posteriores. Sobre todo en los estándares técnicos (control de calidad, producción) es muy común establecer las tolerancias como un valor medio más o menos "x" desviaciones típicas; considerando la distribución normal, o curva de Gauss, se tienen los valores siguientes (fig. 20):

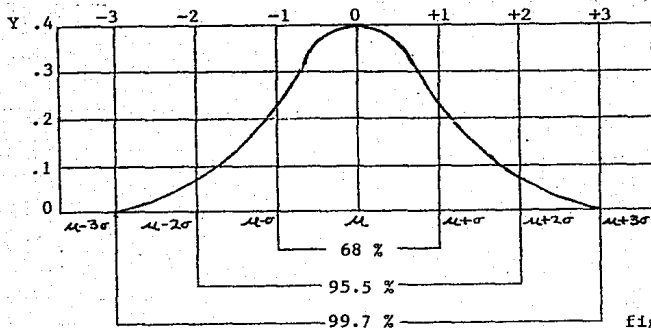


figura 20

La desviación típica resulta ser el mejor indicador de dispersión a partir de un valor medio; en ella, el tamaño de la muestra influye mucho en la "normalidad" de la distribución.

Para que un estándar sea más fácil de interpretar, debe darse numéricamente con dos valores: un valor medio (por ejemplo

una media ponderada) junto con una medida de dispersión que forme un intervalo \pm en torno al primer valor, esta medida de dispersión será normalmente la desviación típica, dadas sus características.

Asociar un nivel de tolerancia al estándar resuelve parcialmente el problema de cómo servirse solamente del análisis de las desviaciones, dado que significa un trabajo lento y pesado.

El estándar va a permitir medir los resultados, y ésta permitirá las acciones correctoras, que en última instancia, son el fin del análisis de las desviaciones. Sin embargo no debe correrse el riesgo de pasar más tiempo en la medida que en la actuación misma. En lugar de frenar o impedir la acción, la medida de resultados debe motivarla y hacerla más eficaz.

Lo anterior significa que el análisis debe limitarse a lo que es más importante, al fijar el nivel de tolerancia en torno a un estándar no puede exigirse de éste un cumplimiento exacto.

El nivel de tolerancia sirve para determinar desviaciones significativas y reconoce cierto derecho al error, sea en la previsión o en la ejecución. Esta reiteración es necesaria para dejar bien en claro la función principal del control de gestión.

El nivel de tolerancia implica la noción de la excepción, pues si el estándar y el nivel de tolerancia han sido bien establecidos, las desviaciones significativas deberán ser excepcionales. La gestión por excepción tendrá que generalizar esta noción por medio de una categorización -sea formal o informal- de las desviaciones.

La idea principal es ir aislando las desviaciones muy significativas para trabajar concienzudamente en ellas, a fin de determinar sus causas y elaborar unos remedios.

De acuerdo a las particularidades de la empresa, de los criterios del controlador y del responsable, podrá decidirse cuáles desviaciones son significativas. Lo importante es que el controlador se preocupe por la eficacia del responsable.

Las desventajas de esta depuración son: al eliminarse el estudio de todas las desviaciones se llegará a perder mucho del efecto benéfico de la medida de los resultados.

El análisis de las desviaciones.

La medida de resultados tiene por objeto permitir acciones correctivas; las acciones pueden mejorar el estándar (o sea, el sistema presupuestario, por consiguiente) o los resultados (sistema operativo). La acción correctiva parte del análisis de las desviaciones. Este análisis constituye la última etapa en la medida de resultados propiamente dicha.

De manera sinóptica, existen dos grandes temas en la técnica referente a la medida de resultados:

- 1) el establecimiento de los estándares y niveles de tolerancia
- 2) el conocimiento y estimación de la desviación (por medio del uso de las diferentes técnicas, sean matemáticas, estadísticas o financieras).

Ambas conforman el sistema de medida, al cual hay que añadir el estudio de las desviaciones para medir y apreciar los resultados, esto es, la retroalimentación de la medida de resultados, que trae aparejadas las correspondientes acciones correctivas.

Se insiste en que el análisis de las desviaciones depende en gran parte de la calidad, ya sea de los estándares y niveles de tolerancia; como también del sistema de desviaciones (sistema contable, sistema informático). Las deficiencias que puedan existir en ambos harán llegar en consecuencia a conclusiones no verdaderas y puede desacreditarse todo el procedimiento de medida de resultados.

Es pues indispensable que estándares y niveles de tolerancia sean dignos de una confianza total, para que la desviación sea significativa y el análisis dé los frutos esperados.

Existen algunos principios básicos del análisis de las des

viaciones; en cuanto a sus objetivos son: evaluar los resultados y permitir el desencadenamiento y orientación de las acciones correctivas. El análisis en cuestión debe permitir conocer la causa y la responsabilidad de la desviación.

Del análisis de las desviaciones que se observan entre lo previsto y lo real se obtendrán una serie de conclusiones respecto a las causas que han motivado estas diferencias. Pueden existir varios supuestos, donde de acuerdo a las características de la desviación detectada, existirán determinadas acciones a realizar:

- 1) La desviación perjudica a la empresa y no está justificada, además pudo ser evitada. La acción correctiva se dirigirá a la anulación de la desviación en el futuro.
- 2) La desviación perjudica a la empresa, aunque en este caso, no pudo ser evitada, ya que dependió de causas externas.
- 3) La desviación tiene un efecto benéfico en la empresa (por ejemplo, si las ventas reales son mayores que las que se habían previsto, tanto en este caso, como en el anterior, habrá que revisar y corregir las bases de la previsión, tomando como base los datos reales si se considera que éstos van a mantenerse en el futuro.

En primer término se deben elegir las desviaciones a estudiar; ya se había indicado que, de acuerdo a la gestión por excepción, sólo deben existir unas cuantas desviaciones a estudiar. Después deben determinarse las causas de la desviación, trabajo a menudo difícil cuando se llega a encontrar con una causalidad múltiple; por último, deben fijarse responsabilidades, en esto hay que considerar que una desviación concierne por lo menos a un centro de responsabilidad de la empresa.

La referencia escrita del análisis de las desviaciones, que es además su instrumento, es el informe de los resultados; en él se plasman las realizaciones y las previsiones; contiene pues la información obtenida en la etapa de la medida de resultados.

El documento ofrece al responsable una sinopsis de sus puntos débiles para permitirle controlar su propia gestión. Un informe más sintetizado puede dirigirse al superior jerárquico del responsable y permitir al primero conocer en cualquier momento los datos totales de donde se obtuvieron. A este respecto es importante no general información en demasía que vaya al responsable, pues éste debe tener tiempo suficiente para analizar detenidamente toda aquella información que le ha sido enviada; el valor de esta información dependerá de la calidad, no de la cantidad.

Sin embargo, ni el análisis de las desviaciones, ni el informe de resultados son objetivos en sí mismos, sino que deben favorecer la puesta a punto de acciones correctoras, y en última instancia su objetivo será determinar si se corrigen los métodos de previsión, la previsión o las acciones de los centros de responsabilidad.

IV.4 Instrumentos de control de gestión a corto y largo plazo.

Tras la exposición analítica de las funciones del control de gestión, pueden vislumbrarse tres aspectos distintos y correlacionados que lo caracterizan:

1. La programación y la previsión: al ayudar a fijar los objetivos, tanto a corto como a largo plazo, que son la base y el punto de partida del control de gestión. La previsión no es una actitud estática ni pasiva, pues debe dirigirse a modificar la situación de la empresa. Prever es a la vez un objetivo y un acto de la gestión, ya que a través de la gestión previsional permite calcular la rentabilidad de la empresa y sus necesidades de financiamiento.

2. El control: colabora a la fijación de las responsabilidades de los diferentes centros y está concebido para que puedan adoptarse medidas correctivas al producirse desviaciones perjudiciales y para que también se reconsidere la programación.

3. La coordinación: la ejerce la misma dirección. Su misión es importante y necesaria, dado que la previsión y el control no son actividades individuales, ni aisladas; sino que requieren una labor conjunta, que debe ser coordinada y dirigida hacia objetivos fijados en la programación y hacia una optimización de los medios disponibles.

La ejecución del control de gestión a corto plazo tiene su punto de partida en el plan previsto en la planificación a largo plazo.

Los instrumentos o técnicas de control utilizadas por las empresas que se presentan en seguida, de ninguna manera son limitativas o exhaustivas; la evolución del control irá incorporando técnicas futuras y modificando las presentes. Estos instrumentos presentados son: los presupuestos, el cuadro de mando los precios de cesión interna, el balance de puntos fuertes y débiles, los análisis comparativos inter-empresas, los estados financieros, los análisis estadísticos y los informes operacionales. El uso en las empresas comenzó principalmente con los precios de cesión (se trata desde luego de empresas europeas, donde el uso del control de gestión está más difundido), que constituyó la primera etapa, dirigida principalmente al análisis de las actividades operacionales (de venta y sobre todo de producción). Posteriormente aparecen el presupuesto y los índices, elementos de análisis y síntesis a la vez, y que afectan a todos los sectores de la empresa. El cuadro de mando, sintético por su origen técnico, surge como una respuesta a reclamos directivos.

El tamaño, las necesidades y la capacidad de la empresa de terminarán la utilización de las mencionadas técnicas; algunas de ellas responden a otras necesidades y por otros requerimientos (vgr. los estados financieros). Unas y otras se refuerzan entre sí, de manera que en una empresa grande, su utilización es

conjunta, de acuerdo a un sistema de control más elaborado.

Debido al origen, en gran parte empírico del control de gestión, el origen de estas técnicas es diverso: los precios de cesión interna, de la contaduría; los índices de los financieros; el presupuesto tiene su origen en la administración pública; el cuadro de mando es un instrumento nacido en el ámbito de los técnicos.

La innovación más importante es que se ha logrado adaptarlos de manera que conformen un conjunto original.

A continuación se detallan las características y formas de utilización de cada una de estas técnicas o instrumentos, naturalmente, bajo el enfoque específico del control de gestión:

a) los presupuestos, pueden considerarse como "la estimación programada en forma sistemática, de las condiciones de operación y de los resultados a obtener por un organismo en un período determinado" ²¹

En cierta forma, su esencia no es la consecuencia económica para la empresa, sino el establecimiento de una obligación para todas las unidades responsables de prever los actos, fijándose ellas mismas una meta a realizar.

Dada la amplitud e importancia de esta técnica, se requiere un análisis propio, el cual se verá más adelante.

b) el cuadro de mando, definido como "la reunión de un conjunto de informaciones para un responsable" ²²; su aparición es en cierta forma posterior a los presupuestos y los índices; su objetivo esencial es de facilitar a los responsables la obtención de informaciones y presentar éstas en forma clara y sintetizada. Lo mismo que los presupuestos, su importancia y amplitud merecen un estudio aparte.

c) los precios de cesión interna, se entiende como "el esfuerzo medido en dinero, necesario para obtener un bien o un servicio" ²³

se trata de una técnica de origen contable que responde a una necesidad precisa: determinar un precio de venta a través de la aplicación de un margen de precio de cesión. Desde luego, ésto implica un mercado poco competitivo (oligopolista) donde los vendedores dominen la situación. Su origen se remonta a los años 20's, donde se empleó inicialmente como una técnica dirigida a la reducción de costos y a facilitar la acción comercial. En Europa su objetivo tuvo una función básica: cubrir a los productos de sus costos de operación. Inicialmente se aplicó el precio de cesión total o absorbente. El clima competitivo prevaliente a partir de los 50's redujo esta influencia en beneficio de otras formas: precio de cesión directo, variable, marginal.

Puede analizarse el contenido de esta técnica a través de dos formas o criterios; ambos permiten obtener variedades de los precios de cesión, según las necesidades:

1. Criterio técnico (costos directos+costos indirectos) esta manera de clasificar los costos atiende su ambigüedad al producto o servicio; los primeros están integrados totalmente, sin ambigüedad (materia prima, mano de obra directa). Los costos indirectos sólo pueden integrarse al precio de cesión en base a cálculos hipotéticos y prorrateos (energía, depreciación, etc.).

De esta manera se obtiene el costo o precio de cesión absorbente, que permite analizar las aportaciones de cada sección a cada producto o servicio. Su desventaja estriba en la forma -ciertamente arbitraria- de prorratear gastos tales como los administrativos, al mismo tiempo no es posible analizar en detalle lo que sucede si la producción aumenta o disminuye.

Lógicamente, esta técnica tiene sus límites y es efectiva para empresas que trabajan sobre pedidos, para aquéllas que trabajan con producciones en serie, es mejor la utilización de otras técnicas.

2. Criterio económico (costos operacionales + costos de estructura) este criterio se dirige a separar los costos que son neces

rios para la actividad en sí (costos operatorios) y aquéllos costos que van ligados a la existencia misma de la empresa (costos de estructura). Los primeros son variables, mientras que los segundos se consideran fijos y semifijos.

El costo operatorio variable comprende los costos directos más una parte variable de los costos indirectos (energía, depreciación de medios específicos). Los costos operatorios -en términos de correlación matemática- pueden tener una tendencia lineal a partir del origen (si son proporcionales a las unidades) o tendencia lineal a partir de una ordenada (si es que incluyen una parte fija y una variable) o bien, seguir una tendencia compleja (donde intervienen variables del mercado y limitaciones de la tecnología). La experiencia de la empresa a través del tiempo puede indicar el comportamiento de los costos variables.

De esta separación de los costos pueden derivarse diferentes nociones del precio de cesión:

- a) precio de cesión directo: comprende los elementos directos, afectables al producto o servicio.
- b) precio de cesión variable medio: engloba el conjunto de elementos variables, es más amplio que el anterior, pues requiere la imputación de elementos variables indirectos.
- c) precio de cesión marginal: sólo toma en cuenta los gastos correspondientes a la última fracción -o margen- de los bienes o servicios producidos; es decir, el costo de los bienes suplementarios (para apreciar mejor las economías de escala).

La utilización de los precios de cesión en el control de gestión significa el establecimiento previo de los costos a utilizar (sean estándar o estimados) de acuerdo a las características de la producción. Si el precio de cesión se dirige a reducir los costos, debe ser exhaustivo, es decir, aplicarse a todos los elementos, sean directos o indirectos, fijos o variables.

En el aspecto comercial esta técnica va a permitir tomar

decisiones que tomen en cuenta las presiones del mercado y las de la empresa. Si ésta trabaja sobre pedidos, le permitirá establecer un presupuesto que deje un beneficio adecuado -considerando una situación favorable-, si la empresa tiene problemas de subactividad, el cálculo del costo directo indica el límite extremo de sus concesiones comerciales. En empresas con una gama de productos, se pueden establecer, vía costo variable medio, los productos que aportan mayor cobertura de los costos fijos.

Los precios de cesión pueden adaptarse a numerosas situaciones en diferentes empresas, especialmente en aquéllas que fabrican. Sin embargo tiene diversas limitaciones: su empleo se reduce al corto plazo; cuando se trata de decisiones de inversión, se requerirá el apoyo de otros elementos de análisis; un ritmo de inflación elevado -como el que ocurre actualmente en México- limita su fiabilidad. Los precios de cesión serán más útiles si se emplean adicionalmente otras técnicas.

d) Balance de puntos fuertes y débiles: se trata de una evaluación periódica (mensual, trimestral, semestral) de la gestión; en este trabajo se presentan en forma sucinta tanto las debilidades encontradas en dicho período, identificándose además los factores limitantes de la expansión o crecimiento; también se identifican las líneas de fuerza y el potencial no explotado de la empresa, con los que puede eliminar los primeros problemas mencionados. Se trata de un análisis de tipo económico apoyado por evaluaciones financieras.

e) Análisis comparativos: cuando se hablaba de estándares de gestión, se mencionó que una inquietud de la empresa era saber si los objetivos que se fijaba podían considerarse como óptimos desde luego, hace falta conocer cuáles son los objetivos y resultados de otras empresa similares a ella; no basta pues verificar la buena marcha de la empresa, sino situarla en relación con la competencia. Estos análisis se realizan principalmente con

los índices o razones financieras, y de gestión: índices de rentabilidad, productividad general y por productos o divisiones, expansión, calidad del servicio, etc.

f) Estados financieros: el estado de situación financiera, el estado de ingresos y gastos, el estado de costo de producción y el estado de cambios en la situación financiera, constituyen los elementos principales de la información financiera, en los que el interés es mayor en virtud de que cubren los principales aspectos de la operación de la empresa. Desde el punto de vista de la gestión interesan no sólo en su aspecto puramente financiero, pues es uno de los medios más importantes para medir el logro de diversos objetivos: ventas, costos, liquidez, rendimiento, rotación de cartera de clientes, rotación de stocks, exceso de inventarios, grado de apalancamiento, etc. Unidos a los presupuestos sirven como instrumento principal para realizar la función de aproximación norma-realización.

Los estados financieros tienen una limitación intrínseca (se elaboran según juicios personales y principios contables no homogéneos). Por otro lado, existen los estados financieros proforma que pueden ser una forma de plantearse objetivos y encuadrarlos junto con los que plantean otros responsables y otras áreas.

Aún con estas limitaciones, los estados financieros siguen siendo instrumentos muy útiles de información y gestión.

g) Análisis estadísticos: se utilizan principalmente al nivel industrial; consisten en análisis de las desviaciones respecto a los estándares establecidos (tasa de rechazos, grado de integración, tasas horarias) y análisis de las desviaciones respecto del presupuesto (costo de producción).

h) Informes operacionales: son documentos en los que se mencionan en forma explícita las desviaciones ocurridas sobre un aspecto específico, el análisis de las mismas y la investigación de

sus causas y posibles sugerencias para corregirlas.

En cuanto a los instrumentos del control de gestión a mediano y largo plazo, hay que considerar que la empresa debe establecerse objetivos con este alcance para que la misma sobreviva y se desarrolle. Una gestión eficaz requerirá una serie de objetivos ligados entre sí y distribuidos a través del tiempo. Los principales instrumentos a mediano y largo plazo son:

a) Estudio de los productos: este estudio es realmente una exigencia que no siempre es realizada en las empresas, y que es importante. Martin K. Starr afirma que tanto los productos nuevos como los ya establecidos necesitan la realización de ciertas actividades. Los productos nuevos requieren ser más conocidos por el consumidor, de tal manera que hay que tener un mercado suficiente para soportar un esfuerzo promocional continuo. Un producto establecido debe mantener su mercado, aún pequeñas bajas en el mercado pueden afectar su rentabilidad, ya que al no existir crecimiento es más vulnerable a los cambios económicos y a las acciones de la competencia.

b) Planificación de las inversiones: consiste básicamente en determinar anticipadamente los medios financieros necesarios para los volúmenes de actividad previstos en los ejercicios futuros. Se incluyen además las inversiones permanentes a realizar; implica entonces la realización de un presupuesto de capital y la clasificación de los proyectos de inversión.

c) Previsión financiera: un estudio muy conectado con el anterior, ya que determina los fondos de financiamiento y el empleo de los mismos a largo plazo, implica la elaboración de una estimación de los flujos anuales netos de efectivo y del estudio de el costo de los recursos financieros.

d) Planificación organizativa: al establecerse objetivos a largo plazo, se plantearán acciones que requerirán modificaciones a la estructura de la empresa, tal es el caso de objetivos futuros de expansión o diversificación; como también puede ser

la descentralización de la empresa; todas ellas implicarán cambios al organigrama en el futuro, que necesitan preverse desde antes. El cambio organizacional planificado (COP) y otras técnicas de desarrollo organizacional pueden ser utilizadas.

IV.5 El cuadro de mando: un instrumento dinámico.

Puede ser considerado como el instrumento del control de gestión más reciente; ya se había indicado que el cuadro de mando (en francés, tableau de bord) es la reunión de un conjunto de informaciones para un responsable; es una herramienta que se ha visto influenciada por los índices, las razones y la gestión presupuestal. Su objetivo es facilitar a los responsables la obtención de información, de presentarles informes claros y sintéticos, de operar cerca de ellos un llamamiento periódico de los aspectos económicos más importantes de su gestión. Su característica esencial es realizar un control por excepción a través de áreas claves seleccionadas, en las que algunas señales de alerta detectadas permitan identificar las desviaciones, las causas y los responsables de ellas.

El número y naturaleza de las informaciones varían según las necesidades de los responsables; aunque cada director no debe circunscribirse únicamente a lo relacionado a su área, sino que a todos les concierne en mayor o menor grado el examen de las áreas críticas.

La información del cuadro de mando debe considerarse como información de gestión, que incluye información contable y datos estimados. Debe ser necesaria, reciente, fiable, sistematizada y que pueda suscitar decisiones; además, deben hacer referencia a previsiones, normas, objetivos y estándares.

Para articular los cuadros de mando y constituir un sistema integrado es útil referirse al diagrama decisional, visto ya en el primer capítulo de este trabajo.

En todo caso, el conjunto de datos debe obedecer a dos requerimientos: síntesis y facilidad de empleo. Las fuentes de información para su elaboración son diversas: contabilidad general, contabilidad analítica, control presupuestal, índices, estadísticas; a los cuales se agregan algunos datos del exterior: aspectos económicos, índices, etc.

Se trata ante todo de un conjunto seleccionado de informaciones; la orientación puede dirigirse en ocasiones hacia el agpecto comercial, al financiero o al productivo; si existe exclusión de algunas cuestiones significa que el responsable deja el control a otros que él estima de débil interés para él.

Un documento demasiado detallado dejará de ser un cuadro de mando, para convertirse en un "estado de gestión", hay que enfatizar que el cuadro de mando debe ser cómodo en su utilización, ello significa una previa selección y depuración de las informaciones; se debe cuidar la presentación en cuanto a:

- vocabulario claro, definiciones bien especificadas, glosario de términos.

- utilización adecuada de cuadros, tablas, gráficas para lectura instantánea; elegir dónde debe sintetizarse al máximo y dónde al mínimo.

La multiplicidad de procedimientos y combinaciones es innu-merable. En muchos casos las tablas y gráficos se integran a un reporte que el responsable tiene a su disposición.

Por lo que se refiere a su utilización -en strictu sensu-, todo responsable de gestión puede disponer de este instrumento, sin embargo, en la práctica, el uso queda reservado a aquéllos que tienen una perspectiva del conjunto de la empresa. Desde luego, el tamaño de ésta da cierta pauta para su utilización. A sí, en las empresas pequeñas y medianas que lo elaboren, el uso se reserva a la dirección general; en las grandes empresas, está también a disposición de los directores funcionales y cuando así se requiera de otros responsables de menor jerarquía.

El cuadro de mando suministra el soporte de las reuniones de trabajo en las que se examinan los principales problemas de la empresa. De esta manera, la utilidad de los cuadros de mando es doble: proporcionan información y a la vez sirven a la acción en este caso, los diferentes renglones están provistos de normas indispensables para permitir una lectura crítica.

El cuadro de mando indica las tendencias, detecta anomalías resalta las diferencias; en algunas ocasiones resultará insuficiente mostrarlas, se hará necesaria una investigación adicional para conocer y medir las causas del fenómeno; tras ello hay que emprender acciones específicas. Así, cada uno de los renglones o cuadrantes del cuadro de mando concierne a un cierto número de problemas de gestión que desembocan a su vez en algunos problemas de dirección general.

Ahora bien, para concretar una área crítica, hay que definirle a cada una diversos aspectos claves, que a su vez están definidos por ciertos indicadores (que son razones simples en la mayoría de los casos). La elección de cada uno de ellos estará en función de los objetivos que se persigan; para cada óptica y para cada objetivo concreto, existirán indicadores específicos.

Francisco Blanco Illescas plantea siete áreas críticas con sus respectivos aspectos clave; la obtención de los indicadores variarán en cuanto a su periodicidad, pero en su conjunto integrarán los elementos básicos donde debe enfocarse el control de gestión. Son, a saber:

I. Situación económica-financiera.

I.1 Estructura financiera: independencia financiera, apalancamiento, liquidez, grado de inmovilización.

I.2 Rotación: de inversiones, de stocks.

I.3 Rentabilidad: de las inversiones, de los capitales propios.

I.4 Rendimiento: sobre las ventas,

II. Situación comercial.

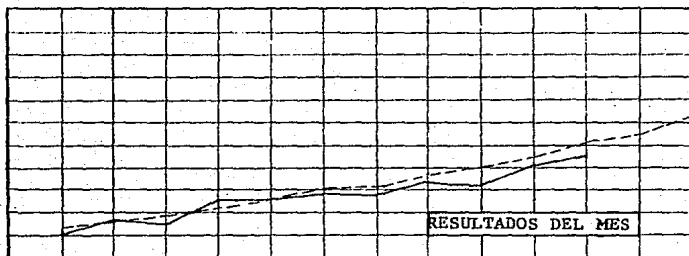
- II.1 Ventas: cuotas de mercado, composición.
- II.2 Distribución: en costo unitario, por canales, etc.
- III. Producción.
 - III.1 Calidad: por tipo de producción, según rechazos, etc.
 - III.2 Cantidad: nivel de producción, nivel por productos, etc.
 - III.3. Stocks: producción en proceso, consumos, rotación.
- IV. Productividad.
 - IV.1 Productividad técnica: rendimiento de la mano de obra, eficiencia de empleo, empleo del personal, rendimiento de las inmóvilizaciones.
 - IV.2 Productividad económica: rendimiento precios, rendimiento costos variables, rendimiento marginal.
- V. Personal.
 - V.1 Formación, promoción y seguridad: nivel de formación, nivel de seguridad, ritmo de promoción.
 - V.2 Salarios: adecuación salarial, incentivos.
- VI. Servicio a clientes.
 - VI.1 Calidad del producto: devoluciones, eficiencia del servicio
 - VI.2 Relación con los clientes: desarrollo de clientes, crédito a clientes, descuentos comerciales por producto.
- VII. Relaciones con la comunidad.
 - VII.1 Relaciones con la administración pública.
 - VII.2 Imagen de la empresa.
 - VII.3 Participación en actividades de la comunidad.

Como al nivel de la alta dirección interesan más las tendencias a lo largo del ejercicio que los resultados mensuales, es útil entonces el empleo de gráficas en lugar de cuadros llenos de cifras; en algunas ocasiones dichas gráficas deberán ir acompañadas de cuadros para su mejor comprensión.

Como ejemplo se presentan algunos modelos de los cuadros, las gráficas y la combinación de ambos en el cuadro de mando.

(figs. 21,22,23)

1.- Gráfica :



— Realización
 - - Previsión

figura 21

2.- Cuadro o tabla :

Empresa :		Rendimiento y Resultado Mensual				
Mes:	Previsión	Realizado	Ejercicio Anterior	R - P	R / P	R/EA
VENTAS						
GASTOS						
RESULTADOS						
MARGEN SOBRE VENTAS						
RENTABILIDAD SOBRE INVERSION						

figura 22

3.- Combinación gráfica-cuadro :

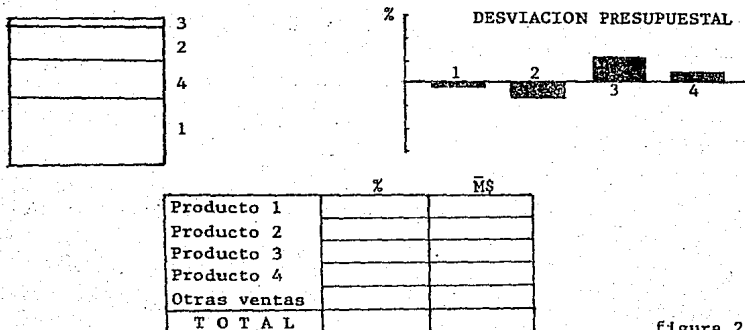


figura 23

Es importante que exista unidad de datos y conceptos utilizados por la empresa para estos modelos, lo mismo, deberá existir unidad de representación (lo que significa constancia en la forma de presentar la información) para un mejor entendimiento del cuadro de mando, por parte de los que lo emplean.

Ahora bien, en el cuadro de mando la información económica y financiera tendrá siempre relevancia; en este aspecto, existirá siempre una pregunta importante ¿cuál es la mejor medida de las actuaciones de la empresa?

- una respuesta es el valor absoluto de la utilidad o beneficio sin embargo, aunque indica el rendimiento, no toma en cuenta los recursos movilizados, ni el volumen de actividad. El índice o razón de rentabilidad considera el volumen de actividad y no los capitales utilizados. La razón de rentabilidad sobre inversión (RSI) considera ambos aspectos, es decir, relaciona la utilidad de los capitales empleados, y es el resultado de multiplicar el rendimiento sobre las ventas y la rotación de la empresa (fig. 24)

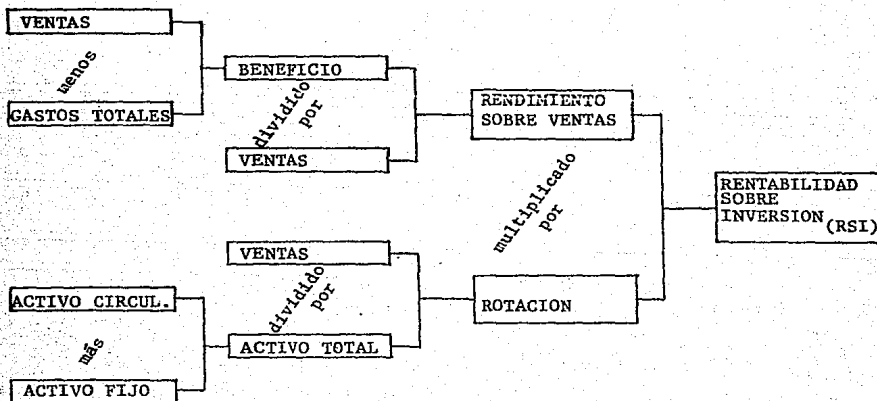


figura 24

Esta razón se utiliza como guía de las decisiones de la gestión y como base del cuadro de mando. El empleo de ella se ha extendido inclusive a los países socialistas. Por su parte, diversas compañías norteamericanas como Du Pont, General Electric y Westinghouse han diseñado modelos de cuadros de mando de uso muy extendido, inclusive han descentralizado sus divisiones a fin de elaborar cuadros de mando individuales y obtener así rentabilidad por direcciones.

Nacido en el ámbito técnico y adaptado a las exigencias de la empresa, el cuadro de mando o tableau de bord se ha establecido además en un ámbito macroeconómico. En países como Francia Bélgica o Canadá, los ministerios de Economía y Finanzas lo utilizan como sistema de control de aspectos como: inflación, nivel de desempleo, comercio exterior o producción industrial y agropecuaria; con ello se demuestra el interés de esta herramienta del control de gestión a otros niveles.

Por su carácter sintético abarca más aspectos que los precios de cesión y no posee por ello la pesadez de los presupuestos; para ser instalado supone a la vez el señalamiento de los puntos neurálgicos y la instalación de un sistema de recolección de información. Su limitación en sus efectos es normal cuando las decisiones de política general escapan a él.

IV.6 Empleo de las razones y los índices en el control de gestión.

Las razones (ratios en latín) se definen como una relación característica entre dos magnitudes. Es un concepto utilizado desde hace tiempo por los financieros, su utilización por el control de gestión, como ya se había dicho, es de reciente aparición, y lo mismo que otras herramientas utilizadas por éste y tomadas de otras áreas, adquieren relevancia al conformar un conjunto y una técnica original.

La idea general de su empleo es la siguiente: la empresa

es una estructura definida como un conjunto y como partes. La comparación de las partes entre sí de dicho conjunto, permite conocer esta estructura y, por referencia a las normas, permite juzgar esta misma estructura y mejorarla.

Los índices o razones permiten realizar un análisis tan detallado como se desee de numerosos problemas de gestión: establecimiento de los medios, utilización de esos medios y resultados obtenidos con el empleo de dichos medios.

Moreno Fernández indica que las razones en sí mismas son poco significativas, tiene significación cuando se le compara lo que ocurrió con lo que debía haber sucedido o lo que sucedió en épocas anteriores. Así, para interpretar el comportamiento actual es necesario determinar si las razones simples indican situaciones favorables o desfavorables, para ello se debe determinar qué elementos de comparación deben seleccionarse, pueden ser:

- estándares mentales basados en la experiencia.
- razones históricas del negocio.
- razones-meta basadas en resultados obtenidos por la competencia con mayor éxito.
- razones estándar de la rama industrial de la empresa.
- razones calculadas en los presupuestos,

En la medida que pueda establecerse una norma, el seguimiento de las razones de una empresa permite tener rápidamente una idea de ciertos problemas de la gestión en la empresa.

Por otra parte, apartarse más o menos de las normas no es nunca satisfactorio, hay que recordar que una diferencia no es buena. Existen dos categorías de utilización:

1. Control de gestión en la empresa: en este caso el responsable sigue un número determinado de puntos neurálgicos del conjunto que él controla a través de ciertas razones simples. Tal utilización se caracteriza por un pequeño número de razones utilizadas, pues es usual que dicho responsable las tenga siempre en

mente. Su número oscilará entre 6 y 10, si deben existir más lo serán establecidas en términos documentales y no operacionales. Su utilización es cíclica, regular; un ciclo puede ser mensual, trimestral o anual. Finalmente, las razones deben ser evolutivas, si los problemas de gestión cambian, las razones simples deben modificarse también.

2. Comparaciones interempresariales: en esta hipótesis la utilización de las razones difiere muy poco del caso anterior. El número de razones consideradas es importante, pues se trata en función, no de problemas de la empresa, sino de la rama industrial considerada.

Tanto en este caso como en el anterior, la cantidad de razones que pueden calcularse es considerable. En diversos países existen organismos, tales como cámaras industriales y otras instituciones de tipo financiero o económico que se encargan de recopilar informaciones específicas de su sector o rama específica de industria y la publican en revistas especializadas para uso de los interesados. Desde luego, se busca ser completo y homogéneo a la vez.

Normalmente el ciclo de utilización será anual si existe una comparación regular; de lo contrario lo será cuando se requiera. Los diagnósticos acerca de la empresa deben apoyarse sobre una tipología de la rama empresarial considerada para evitar que los valores de las razones queden sin sentido. Así, las comparaciones serán más fluidas, pero su interpretación debe ser prudente, ya que se enfrentan a diversos factores de distorsión.

Las razones o ratios enfrentan diversas dificultades de índole metodológica, sobre todo cuando al elaborarlas intervienen cifras monetarias, ya que este aspecto requiere de una actualización por el efecto de la pérdida del valor adquisitivo.

Por ejemplo la razón :

$$\frac{\text{mano de obra directa (horas)}}{\text{mano de obra indirecta (horas)}}$$

es totalmente comparable, sin embargo existen algunos elementos que llegan a ser de difícil comparación, tal como:

$$\frac{\text{utilidad anual}}{\text{capitales invertidos}}$$

que puede comprender en el denominador valores a diferentes épocas. El método de razones simples o ratios, aplicado al control de gestión tiene éxito debido a la facilidad de cálculo. El índice o razón puede ser analítico o global, su empleo es flexible, no hay más que insertarlo en un conjunto coherente de tipo contable. Su representación visual bajo la forma de gráficos le es favorable y se presta a comparaciones interempresariales por su misma simplicidad.

Como se ha indicado, al tratar el tema del cuadro de mando, las razones constituyen un elemento importante de éste, por representar una de sus fuentes de información.

IV.7 Los presupuestos y el control de gestión.

El presupuesto, definido como un estado previsional y control de ingresos y gastos, funciona desde hace siglos para la administración pública de muchos países, su incorporación a los medios empresariales fue poco más tardía aunque su empleo está bastante difundido. En su inicio el presupuesto fue considerado como un instrumento de control financiero. Su concepción evolucionó en seguida bajo la presión de las necesidades propias de la empresa (por ejemplo: la gestión económica y las descentralización de las decisiones). Actualmente es un instrumento de naturaleza ambigua (financiera-económica) influenciada por sus orígenes.

La función presupuestal del control de gestión es complementaria de la función de medida de resultados, de esta manera el presupuesto queda influenciado por aquélla.

La función presupuestaria, en términos de sistemas, es uno

de los polos de un sistema como el mostrado enseguida (fig. 25)

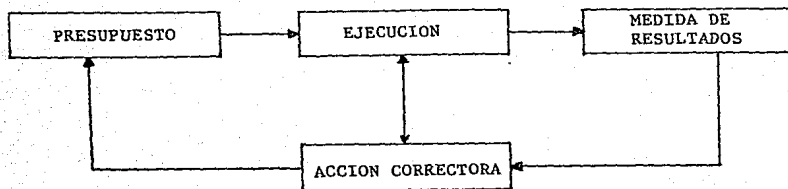


figura 25

El procedimiento presupuestal, en términos del control de gestión incluye varias etapas, que enseguida se detallan. Por otra parte, la vastedad de la técnica presupuestal hace que en este estudio no se detalle y sólo se indiquen sus aspectos más generales.

1) Previsiones generales: es común que la dirección general elabore para el año o ejercicio siguiente una nota de orientación donde indica lo que puede y deben ser las ventas, tomando en cuenta la coyuntura que pueda enfrentarse, la evolución de los precios, los gustos de los consumidores, los productos nuevos a lanzar, etc. Dicha nota puede mostrar las previsiones en cantidades (programas) y en precios, por grupos de producto o de servicios. Finalmente, y luego de discutirlo con el servicio comercial, la nota queda transformada en programa de venta (cantidades a vender) y en presupuestos de ventas.

2) Propositiones de servicios, son la función de tres elementos:

- la experiencia anterior, tomando en consideración los enlaces entre los servicios y la importancia de los medios a emplear.
- la orientación futura que, traducida como presupuesto de ventas, va a pedir la evolución del conjunto, y
- las innovaciones que permitirán mejorar el funcionamiento de los servicios respectivos.

Estas propositiones se traducen en dos categorías de presupuestos:

a) presupuestos de actividad o presupuestos operativos, que se refieren a los servicios operacionales; además del de ventas que es el punto de partida, existen los de aprovisionamientos (materias primas o producto terminado), presupuestos de stocks (producción en proceso y productos terminados), y los presupuestos de producción en el caso de las industrias. Los presupuestos de ben presentarse en cantidades y valores. Como característica de estos presupuestos es que existe dependencia de uno con otro y se establecen para un período dado. El encadenamiento de los presupuestos es, en forma simple, el siguiente: (fig. 26)

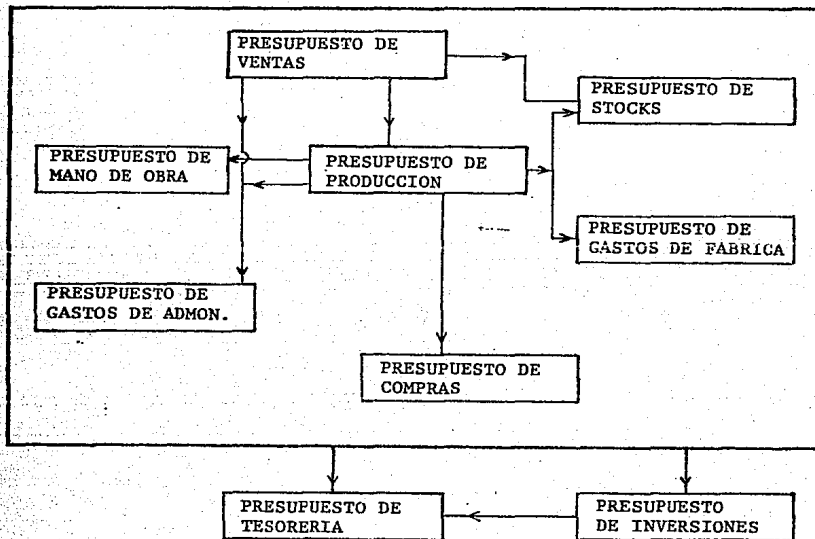


figura 26

b) presupuestos de funcionamiento, que integran los presupuestos de gastos de distribución, de gastos de producción y los de ser servicios generales (administración, finanzas), todos ellos proporcionan la lista y el monto de los gastos necesarios para la marcha del servicio correspondiente.

Existen además los presupuestos de inversión, cuyo objeto es una modificación duradera en los activos de la empresa, y cuyo período es a largo plazo, aunque tienen características diferentes de los presupuestos operativos, no son totalmente independientes de éstos, más bien repercuten unos sobre otros. También existen presupuestos especiales: orgánicos, que se establecen en relación a centros de responsabilidad divisional; por proyectos, establecidos en referencia a tareas o grupos de ellas; por programas, base cero, etc.

3. Elaboración de un modelo de conjunto: los servicios del control de gestión o los servicios financieros, según el caso, establecen un modelo de la empresa, el cual incluye las proposiciones antes mencionadas además de las repercusiones previsible para la tesorería y el financiamiento; el resultado de explotación (estado de resultados) y el resultado neto del ejercicio que resultara, así como un balance general proforma. Este modelo de conjunto reposa sobre el esquema contable y las ecuaciones contables del tipo:

PRODUCTOS (PRESUPUESTO DE VENTAS)
 - CARGAS (PRESUPUESTO DE FUNCIONAMIENTO)
 = RESULTADO DE EXPLOTACION

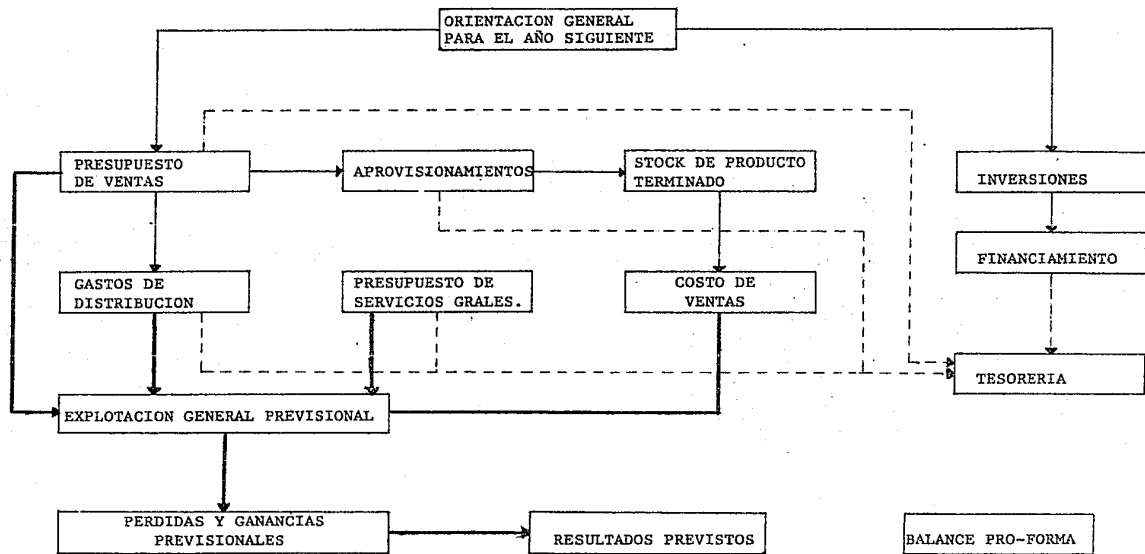
Se apoya también sobre ecuaciones económicas que traducen la experiencia del pasado y la acción económica de los responsables, por ejemplo:

PRESUPUESTO DE VENTAS (FACTURACION)
 → PRESUPUESTO DE TESORERIA (COBERTURA)
 (TRANSFORMACION DE LAS FACTURAS EN EFECTIVO)

PROGRAMA DE VENTAS → STOCK DE PROD. TERMINADOS
 → PROGRAMA DE PRODUCCION

(EQUILIBRIO ECONOMICO VENTAS/PRODUCCION)

El esquema de la Figura 27, ilustra en forma esquemática las etapas de elaboración de un modelo de conjunto (en este caso se trata de una empresa de distribución).



- Determinación del resultado
- Enlaces presupuestales
- - - Determinación de la tesorería

4. El lanzamiento: la dirección general tiene a la mano el conjunto previsto para el año futuro; en la mayoría de los casos este conjunto no es satisfactorio como tal: rentabilidad insuficiente, estructura financiera desequilibrada, exceso de gastos. Las proposiciones, se regresan entonces a los departamentos -interviniendo el controlador de gestión como intermediario- y el cual indicará las modificaciones deseadas por la dirección general. Puede ir de un desarrollo de las ventas más rentables a la detención en las proposiciones de inversión o a la compresión de los gastos. Es un momento difícil, pues es resultado de compromisos entre: la óptica global de la dirección general y las vistas parciales de los servicios; el largo y mediano plazo (inversiones) y el corto plazo (equilibrio presupuestal); la participación (proposiciones de servicios) y la autoridad (dirección).

Las proposiciones darán lugar a la elaboración de un nuevo modelo, a ser aprobado por la dirección general, y que debe terminarse antes de comenzar el siguiente ejercicio.

5. El control presupuestal: a lo largo de todo el año siguiente se desarrolla la última parte del procedimiento: comparar presupuestos y realizaciones; para ello, cada responsable recibirá regularmente un estado comparativo (previsión-realización) que les permitirá situar los resultados de su gestión. La dirección general y los directores divisionales o de área también reciben esta información, aunque con una presentación diferante (cf. los cuadros de mando)

La periodicidad de los estados de control es variable, dependiendo de la rapidez con la que una situación pueda evolucionar; una situación de tesorería requerirá en muchos casos un control diario; una cifra de gastos de publicidad, lo requerirá cada trimestre. La periodicidad más frecuente es la mensual, por razones de comodidad y facilidad en la obtención de datos.

Las partes involucradas: la comprensión general de la ges-

ción presupuestal permite encontrar usuarios de los presupuestos a todos los niveles de la empresa: dirección, gestión y ejecución.

1. Dirección: es común que la mayor parte de sus actividades esté aligerada. La dirección general no sigue la marcha de la empresa "en continuo" sino por vía de las excepciones, o sea, diferencias significativas mostradas por el control.

El papel de la dirección general se transforma hacia otros objetivos: estrategia empresarial, innovación. Buscará obtener una buena, sino es que la mejor utilización del conjunto de recursos en el presupuesto anual. Ciertos problemas aparecerán a priori y no después de realizados: el financiamiento de las inversiones, notablemente. Así, los documentos presupuestales permitirán situar el problema. Sin embargo, el procedimiento presupuestal es sólo una parte de un conjunto que en el tiempo se alarga hasta 5 años o más: el plan de actividades a largo plazo.

El equilibrio financiero en el futuro es condición previa de la armonía presupuestal. La dirección general está entonces acosada por un futuro más o menos lejano.

2. Gestión : a este nivel el presupuesto puede considerarse como una especie de "contrato" entre el responsable y las instancias superiores. Un contrato que incluye objetivos a alcanzar (sean ventas, márgenes o producción) o de niveles máximos de medios a utilizar. Si el servicio administrado pertenece a la estructura de la empresa (administración, finanzas) la concesión de los medios es fija; si el servicio es operacional, la concesión está en función de la actividad efectiva.

El plazo del contrato implica un diálogo responsable-superior-controlador de gestión luego de determinar objetivos y medios. El responsable deberá tener interés en sus compromisos y los estados del control presupuestal mostrará luego los puntos débiles de su gestión. Su segunda tarea será reaccionar, proponer o hacer lo que parezca necesario para realizar sus compromisos.

El responsable se sentirá más ligado por el contrato si ha participado en su elaboración y si dispone de un margen de maniobra que le permita encarar imprevistos. Además de las decisiones de gestión que pueda tomar, puede hacer proposiciones de inversión, particularmente con el fin de mejorar la economía de su servicio.

Existe en el caso de la gestión el problema de incrementar las retribuciones al personal y disminuir al mismo tiempo el alza del presupuesto. Sin embargo, debe verse que el responsable será incapaz a veces de evitar ésto último cuando las condiciones exteriores cambian notablemente (inflación, crisis, etc.)

3. Ejecución: introducir a los ejecutantes en el sistema presupuestal resulta difícil en la práctica por numerosas razones: reticencia psicológica, escasa información económica, nivel limitado de intervención, etc. Si esta participación se organiza, concernerá más a los presupuestos de medios. Dicha intervención se realiza luego de la elaboración del presupuesto y luego del control.

El sistema presupuestal tiene diversas características: es un sistema completo que engloba todos los sectores de actividad de la empresa, operativos o no; también para el análisis (presupuestos parciales) o para la síntesis (estado de resultados o balance revisional). Permite en base a los presupuestos de gastos de producción integrar la noción de los precios de cesión y puede utilizar además las razones en estos documentos.

El origen estático del presupuesto -y de acuerdo a Meyer-, influencia aún su funcionamiento: algunos presupuestos, sobre todo de gastos, siguen dependiendo de la aprobación plena de la dirección general, dando un margen de libertad muy débil.²⁴

El presupuesto permite asignar cierta autonomía a los responsables, autonomía que la dirección general puede controlar. El presupuesto puede considerarse globalmente como un modelo e-

conómico, o sea, una serie de ecuaciones contables y económicas que permiten describir el funcionamiento de la empresa. Esta no ción de modelo constituye un aporte nuevo al sistema tradicional en el que la coherencia era aritmética y no económica

Parece un tanto difícil dar un juicio en conjunto a un sistema presupuestal influenciado por sus orígenes contables estáticos de un lado, y del otro sus orientaciones económicas. Su uti lización y su valor dependen básicamente del ánimo de quienes lo impulsan, ya sea en sus aspectos tradicionales o novedosos.

IV. Análisis financiero, análisis factorial y control de gestión.

Dada la relevancia que tiene el aspecto financiero en el control de gestión, hay que mencionar que el análisis financiero si bien tiene similitudes con él, tienen diferencias intrínse cas, tal vez más notorias que sus similitudes.

Así el análisis financiero es la operación de distinguir los componentes de los estados financieros para conocer sus principios y elementos que los forman. El objeto principal del análisis financiero es detectar áreas de riesgo donde los resultados de la empresa obtenidos en ellas no son satisfactorios; ésto es un procedimiento que sigue principios similares a los de la adminis tración por excepción, o sea, enfocarse hacia las áreas anómalas

Esta función de detectar áreas anómalas tiene similitudes con la función de la medida de resultados en el control de ges tión; sin embargo éste comprende además una fase previa: el establecimiento de estándares conjuntamente con los responsables; y una fase posterior: la realización de acciones correctivas. Es por lo tanto un sistema, y un sistema integral, de tal manera que la realización de una de las fases implica necesariamente la realización de las demás; de esta manera, el análisis financiero bien puede ser una herramienta del control de gestión.

En cuanto al análisis factorial, es "la distinción y separa ción de los factores que concurren en el resultado de las opera

ciones de un negocio hasta llegar al conocimiento particular de cada factor, con el objeto de determinar su contribución en el resultado de las operaciones realizadas" (Roberto Macías Pineda)²⁵

De acuerdo al análisis factorial, la operación de un negocio se concibe como el resultado de la combinación ponderada de diez componentes, internos y externos, denominados "factores de operación" y son:

- | | |
|------------------------------|---------------------------------|
| 1. Medio | 6. Mano de obra |
| 2. Dirección | 7. Materias primas |
| 3. Productos y procesos | 8. Producción |
| 4. Función financiera | 9. Mercadotecnia |
| 5. Facilidades de producción | 10. Contabilidad y estadística. |

El fin del análisis factorial aplicado a las empresas es cuantificar la contribución de cada factor en el resultado de las operaciones que realicen; siendo por ello un medio de control.

Estos factores de operación tienen mucha similitud con las áreas críticas de la empresa, mencionadas anteriormente, y esta similitud radica en primer término, en que se abarcan los aspectos externos, donde no existe un control directo, pero que puede evaluarse su influencia en la empresa y tratar de controlarlos de alguna forma. Por otra parte, van más allá del aspecto financiero y por ello su óptica es mayor.

Sin embargo, el análisis factorial aún siendo un método más amplio de estudio, no conforma, en sentido estricto, un sistema integral como el control de gestión; más allá de sus diferencias metodológicas, existen diferencias en cuanto a los propósitos que ambas persiguen.

En este cuarto capítulo se ha estudiado el control de gestión sobre la marcha de la empresa, es decir, una vez que se ha establecido el sistema de control dentro de ella; se han indicado las funciones que debe realizar el encargado del control de

gestión y las herramientas que puede utilizar para cumplir con su trabajo; ha sido la parte "dinámica" de esta disciplina.

Sin embargo, como todo sistema abierto, y dado el enfoque de sistemas que se le ha dado a este estudio, hace falta un elemento importante de éstos: la retroalimentación.

Esta actividad será materia del siguiente y último capítulo, el cual conformará el sistema integrado de control de gestión en la empresa.

C O N C L U S I O N E S

- Las seis fases del control de gestión aquí expuestas, constituyen una mecánica cuyo dominio implica tiempo y suficiente capacidad por parte del responsable del control. Por otra parte el perfil del controlador de gestión, tal como aquí se expone, es de una naturaleza amplia y variada: consejo, análisis, asesoría, son parte de su trabajo, ya sea en la línea o como staff. Esta misma diversidad resuelve la dicotomía en su función y en su posición en la estructura.
- La medida de los resultados de un responsable constituye la función central del controlador, junto con la participación con el responsable en la elaboración del presupuesto correspondiente en ambas, el controlador emplea la mayor parte de su tiempo, y constituye una relación más participativa ya que está ausente una relación de jerarquía, sustituida por una de asesoría.
- El establecimiento de estándares es mayor cuando el control de gestión acaba de ser implantado o cuando la entidad experimenta cambios importantes en su actividad o en su volumen de operaciones. De otra forma, este establecimiento irá aparejado al ritmo de los cambios que vaya experimentando sobre la marcha. Establecer estándares implica dar un mayor sentido técnico a la gestión una forma de pasar de las apreciaciones subjetivas a la medición objetiva, una manera de cuantificar actuaciones de una manera no contable, pasar de la calificación a la cuantificación.
- La asignación de niveles de tolerancia a los estándares mencionados permite mayor libertad de acción a los responsables y es el punto de partida para trabajar en la administración por excepción, por medio de la cual, la dirección de la empresa sólo debe analizar unos cuantos aspectos operativos y poner mayor atención a los aspectos genéricos. La esencia del control de gestión es la determinación de las diferencias y el manejo correcto de éstas

aunque a simple vista parece un asunto sencillo realmente no es así, ya que la optimización de los recursos de la entidad abarcan también la actuación del responsable del control de gestión, por tal motivo debe cuidar que los estándares se fijen de tal manera que las desviaciones de las actuaciones de los diferentes responsables respecto a tales estándares sean realmente mínimas; es decir, conseguir que se trabaje en tales desviaciones como excepción, no por regla o costumbre.

- Los diferentes instrumentos del control de gestión antes expuestos, no son novedosos en sí mismos, es más, algunos de ellos existen en todas las entidades por requerimientos legales o de carácter funcional, tal es el caso de los presupuestos o de los estados financieros. No resultarán útiles para el control de gestión si no se utilizan para los fines específicos de éste, o si su utilización queda fuera del subsistema de información, que, como se ha visto, es requerido por el control de gestión.

- Desde luego, cada entidad utilizará solamente aquéllos instrumentos que le sean necesarios, pudiendo prescindir de algunos mencionados, o bien, incorporando otros. Insisto en que una característica notable del control de gestión es su apertura a cambios e innovaciones.

- En lo concerniente a los presupuestos en el control de gestión su elaboración y seguimiento queda a cargo del responsable y del controlador, desligándose del departamento financiero, que por tradición ha sido el único encargado de la preparación de presupuestos (basándose en datos básicos de los departamentos involucrados), y de su encadenamiento o enlace para la determinación del flujo de efectivo. El control presupuestal queda pues incluido en el control de gestión y en él intervendrán otros responsables, además del servicio financiero.

- El control de gestión reviste entonces un carácter más allá del

financiero; aunque sus orígenes se encuentran en él, el control de gestión tiene en realidad una connotación económica; este aspecto le da un ámbito y un campo de aplicación mayor que otros instrumentos de control tradicionales, como es el caso del control presupuestal; o de instrumentos analíticos como el análisis financiero o el análisis factorial.

El aspecto funcional completa el análisis del control de gestión; aunque en términos de sistemas resta una parte esencial: la retroalimentación de tal sistema, el cual es objeto del quinto y último capítulo de este trabajo.

CAPITULO V

EVALUACION DE LOS RESULTADOS Y RETROALIMENTACION

V.1 Las evaluaciones y medidas de gestión.

Enseguida se explican los esquemas y fases de un plan de evaluación, según lo plantea Francisco Blanco Illescas.

Un plan de evaluación está destinado a identificar desfases y puntos débiles que condicionan la expansión, las potencialidades y las líneas de fuerza en la empresa. Se trata de agrupar las observaciones en bloques de "tests" objetivos que diagnostiquen sintéticamente la situación y sugieran las acciones de mejora a emprender.²⁶

Por ser la gestión compleja y laboriosa, es necesario fragmentar su evolución en módulos, según ópticas de diagnóstico, diferentes y complementarias a la vez. Estas ópticas son:

- 1) enfoque externo: incluye la evaluación del producto en lo concerniente a los márgenes, la calidad y el perfil de rentabilidad; y la evaluación del sector donde la empresa desarrolla su actividad.
- 2) enfoque interno, que comprende la evaluación de los resultados y la evaluación de los rendimientos; los primeros en función de la rentabilidad del capital, expansión de la empresa; los segundos en cuanto al rendimiento de cada función.

Para desarrollar un plan de evaluación -que debe ser seguido de la elaboración de un plan de mejora a corto o mediano plazo- se requiere el empleo de diversas técnicas, las cuales se han establecido principalmente en empresas europeas.

Es conveniente indicar que si tras investigar la situación de la empresa en un conjunto de campos donde se esclarezca su posición no se aborda un plan de mejora, el esfuerzo quedará a la mitad del camino. El plan de evaluación se justifica sólo si constituye un punto de apoyo necesario para fijar o revisar objetivos y políticas de la empresa.

Blanco Illescas señala cuatro tipos de evaluaciones, las dos primeras se refieren al enfoque interno de la empresa; las otras dos, al enfoque externo de ésta.

A) Evaluación de los resultados: incluye un examen de la rentabilidad del capital en función de los estados financieros; una proyección de los resultados al futuro a fin de planear la expansión empresarial; y un examen de los resultados pasados y presentes y los incrementos de capital a fin de determinar el grado de enriquecimiento.

B) Evaluación de los rendimientos de la gestión: consiste en analizar causas de los resultados anteriores a fin de localizar puntos fuertes o débiles de la gestión y extrapolando los resultados al futuro; análisis de la adaptación de la política general de la empresa a las condiciones ambientales; y un examen de las potencialidades individuales y de los grupos que componen la empresa.

C) Evaluación del producto: los análisis de producto sirven para orientar la estrategia empresarial, consiste en examinar los aspectos económicos: ingresos, gastos y márgenes, a fin de obtener "perfiles", entre ellos el de rentabilidad; en este caso será un aspecto interno de la empresa. Existe otro método que analiza el aspecto de la calidad: fiabilidad, diseño, acabado, rendimiento, servicio, etc., en este caso se dirige al exterior de la empresa. Estos análisis se complementan con un estudio de la vida de los productos para determinar así el ritmo de renovación de éstos.

D) Evaluación del sector: incluye análisis donde se sitúa la empresa y las actuaciones de ella dentro de su sector, ya sea bajo un enfoque global o parcial; permite examinar la eficiencia de la empresa en relación a dicho sector. También incluye un examen de las actividades o funciones de la empresa en el tiempo. Respecto a los análisis descritos en esta última parte, debe vigilarse el grado de comparabilidad, la homogeneidad de criterios y conceptos y el empleo correcto de las conclusiones.

Luego de realizar estos análisis, tan superficiales o profundos como se desee, debe pasarse a lo relativo a la medida de la gestión, para ésto es necesario un análisis cuantitativo, además del cualitativo, referido al análisis de los principios de dirección y procesos funcionales. El análisis cuantitativo se enfoca especialmente a medir la productividad de la gestión y obtener conclusiones a corto-mediano plazo (gestión táctica) y a largo plazo (estratégica).

Al medir la gestión intervienen diversos factores; por un lado los de rendimiento: ingresos obtenidos en el ejercicio, los resultados y los beneficios netos. Estos tres factores mencionados reflejan el fin esencial de la dirección: incremento de los ingresos para convertirlos en beneficios a través de la mejora en el rendimiento de la empresa con el menor uso de sus recursos. Los otros aspectos de la medida dinámica de gestión son la utilización del capital propio y la inversión en equipos e instalaciones. Estos dos últimos permitirán realizar una relación entre dos grupos de factores que ayudarán a medir la eficiencia más fácilmente.

La periodicidad de las medidas de gestión son normalmente anuales, y permiten orientar la acción para el ejercicio siguiente; la acción es precisamente el próximo paso posterior al de medición. Una vez determinados los parámetros y medidas pertinentes, hay que elaborar el balance de puntos fuertes y débiles

el cual se explicó brevemente en el capítulo anterior. Posteriormente hay que pasar al plan de mejora a corto plazo, definido como "un plan destinado a utilizar lo mejor posible los recursos actuales de la empresa",²⁷ y dirigido además a mejorar los resultados, mejorar la empresa a través del equilibrio entre sus sectores (ventas en relación a producción, etc.) y asegurarse de la obtención de recursos para financiar estas acciones.

Las medidas a considerar en un plan de mejora son diversas: mayor promoción de los productos más rentables y supresión de aquellos que no lo sean, incrementos de precios, mejora de la calidad de los productos, racionalización del proceso logístico, mejor formación del equipo humano, etc.

Las evaluaciones y medidas de gestión son el paso previo en la retroalimentación del sistema de control de gestión de la empresa.

V.2 La informática para evaluar los resultados.

Existen dos razones principales por las cuales se ha tocado muy poco el aspecto informático en el control de gestión:

- las obras de los tratadistas consultados fueron escritas a fines de la década pasada y principios de la presente, época en la que la informática no estaba tan avanzada en sus técnicas y equipos como ahora.
- estos autores enfatizan más sobre el soporte teórico del control de gestión, que sobre el empleo de equipos para trabajar sobre un sistema de control de gestión.

Actualmente, y en cualquier campo de la administración de empresas es impensable pasar por alto la ayuda que la computación pueda brindar para optimizar recursos y obtener información más oportuna y fiable.

El desarrollo de la informática en los últimos cinco años, tanto en "hardware" (equipos, redes, instalaciones, procesadores), como en software (programas, sistemas, lenguajes) han per

nitido que un mayor número de empresas puedan contar con computadoras, dado que la tecnología ha permitido precios cada vez más bajos de los equipos y programas. Fue en 1982 cuando comenzó la comercialización de las denominadas "computadoras personales" (PC's) que a pesar de sus reducidas dimensiones fueron capaces de procesar tanta información como las computadoras existentes hasta entonces.

Las primeras aplicaciones de la informática en las empresas fue la parte contable: registro de los movimientos de "diario" y alimentación de la cuentas de mayor; obtención simultánea de contabilidad general y contabilidad analítica; emisión de estados de cuenta y estados financieros. El servicio comercial empleó la informática en la recepción de pedidos, emisión de facturas, estadísticas de las ventas: por producto, por zona geográfica, por líneas de producto, por clientes o por canales de distribución; paralelamente se ha empleado para controlar niveles de stocks a través de Kárdex informáticos.

Aplicaciones posteriores surgieron en las áreas de producción y control de calidad; hasta llegar a la ingeniería industrial, la simulación de proyectos y el diseño industrial; áreas en las que se requería apoyo gráfico de alta resolución, y que fue posible hasta hace un par de años.

Un programa aparecido en 1981 ha venido a simplificar en gran parte el trabajo de los financieros y los responsables de gestión: la hoja electrónica; en estos programas es posible enlazar filas o columnas de valores en la forma que se desee. Su empleo puede ser tan simple o complejo como se requiere y tiene la ventaja de su facilidad de empleo, pues permite crear modelos introducir valores hipotéticos y obtener resultados en pocos segundos, con la facilidad adicional de poder cambiar datos cuantas veces se desee, hasta obtener resultados satisfactorios.

Sus aplicaciones son múltiples: proyectos de desarrollo, de terminación de unidades de venta, utilidades esperadas, progra-

nación de pagos, cálculos de impuestos, etc. Los responsables de gestión pueden emplear estas hojas electrónicas en la preparación de presupuestos financieros, planear las previsiones de fondos y desarrollar estrategias de precios. Los financieros las emplean en preparar estados financieros, planear previsiones y modificar proyecciones.

Otros programas de gran utilidad son los procesadores de palabras, las bases o bancos de datos y los programas de gráficos. En el campo de las PC existen programas como el Symphony o el Lotus 1-2-3 de gran versatilidad, amplia capacidad de procesamiento y de gran amplitud de archivo de datos; las hojas electrónicas actuales han incorporado elementos para graficar resultados, acceso directo a bases de datos y procesadores de palabra incorporados, lo cual les da un sinnúmero de aplicaciones en la empresa.

En el primer capítulo, cuando tratábamos el aspecto de la información como sistema, se había mencionado que uno de los aspectos principales a resolver en él era la centralización y procesamiento de la información, lo mismo la optimización del flujo de dicha información. Estas condicionantes quedan resueltas si se emplea equipo de cómputo adecuado a las necesidades presentes y futuras de la empresa, y al costo del equipo.

En el capítulo dos, cuando se trató lo referente a las normas de gestión; su establecimiento, seguimiento y modificación será mucho más fácil si se emplea un programa de hoja electrónica y base de datos. Sin duda la mejor aplicación de la informática al control de gestión es en lo que se refiere a la función de la medida de resultados, además del establecimiento de estándares, niveles de tolerancia y análisis de las desviaciones; que sin duda constituyen uno de los trabajos más laboriosos en el control de gestión y para el responsable de éste; y ya se indicó la importancia de no emplear demasiado tiempo en la medida de los resultados.

Muchas de las herramientas o instrumentos del control de gestión, descritos en el capítulo anterior pueden elaborarse fácilmente con ayuda de una computadora: los presupuestos, el cuadro de mando, los precios de cesión interna, los análisis comparativos inter-empresas y los estados financieros.

Pero sin duda, la ayuda más valiosa es en la medida de resultados, sobre todo cuando debe procesarse una cantidad importante de datos. La automatización en la información beneficia no sólo los aspectos de control, sino en general las tareas de todos los demás elementos del proceso administrativo, en todas las áreas de la empresa.

V.3 Acciones correctivas y retroalimentación.

Ya se ha visto que la función del control de gestión no es únicamente observar-sancionar; por otra parte debe tener un papel dinámico que consiste en animar y coordinar a los responsables para obtener una eficacia óptima en la búsqueda del objetivo de la empresa.

Esta animación conducirá a movilizar las energías existentes en la empresa; el responsable del control de gestión debe ocuparse de todos, en particular de aquellos que tienen dificultad para alcanzar su objetivo. Es aquí donde la medida de resultados alcanza toda su amplitud y perspectivas; ya que a través de ella y mediante el análisis de las desviaciones se podrá ayudar al centro de responsabilidad que se encuentre en dificultades. A pesar de ello, la técnica de la medida de resultados no constituye una panacea, pues tanto la personalidad como el trabajo individual del controlador de gestión son algo extremadamente importante; es decir, será importante su capacidad de establecer contactos humanos agradables, y su capacidad de juicio respecto a las personas de la empresa; además su entusiasmo y competencia podrá crear un ambiente de confianza y dinamismo. Existe pues un doble requerimiento de parte del controlador de gestión:

comprensión de la técnica para medir los resultados y determina das cualidades personales.

Como coordinador, la función del controlador tampoco es fá cil, pues implica esa coordinación sobre los presupuestos de to dos los centros de responsabilidad, y tal actividad no se reali za únicamente una vez por año, pues implica evitar la toma de decisiones contradictorias. Una solución inicial sería la cen tralización de las decisiones, sin embargo, ésto va en contra del mismo control de gestión, que promueve la descentralización la responsabilidad y la libertad de acción. La solución más ad ecuada radica en el establecimiento de un sistema de información y de circulación de dicha información, para asegurar la coordi nación del trabajo de cada responsable en la entidad.

Estas actividades: animar, coordinar, motivar y controlar son -junto con la realización de acciones correctivas- los ele mentos de la retroalimentación.

Como todo sistema abierto, y dado que el control de ges tión ha sido enfocado desde la óptica de sistemas, la retroali mentación debe constituir la última etapa de todo el proceso ya descrito en los capítulos anteriores; la retroalimentación per mitirá al controlador de gestión :

- reconducir una situación desviada y examinar el contenido de las normas o estándares de gestión; puede existir una doble ac ción: corregir la actuación o corregir la norma, o bien, la mo dificación de ambos si ello es pertinente.
- mejorar y modificar las bases de la planeación, especialmente en el corto plazo; la retroalimentación puede también conducir hacia la modificación de los aspectos organizacionales de la em presa, o la estrategia de control, tal y como se describió en el tercer capítulo de este trabajo.

Lo importante de la retroalimentación es que permita reali zar modificaciones importantes; debe cuidarse que éstas se ha gan por excepción, cuando implique modificaciones profundas; otro

comprensión de la técnica para medir los resultados y determinar las cualidades personales.

Como coordinador, la función del controlador tampoco es fácil, pues implica esa coordinación sobre los presupuestos de todos los centros de responsabilidad, y tal actividad no se realiza únicamente una vez por año, pues implica evitar la toma de decisiones contradictorias. Una solución inicial sería la centralización de las decisiones, sin embargo, esto va en contra del mismo control de gestión, que promueve la descentralización la responsabilidad y la libertad de acción. La solución más adecuada radica en el establecimiento de un sistema de información y de circulación de dicha información, para asegurar la coordinación del trabajo de cada responsable en la entidad.

Estas actividades: animar, coordinar, motivar y controlar son -junto con la realización de acciones correctivas- los elementos de la retroalimentación.

Como todo sistema abierto, y dado que el control de gestión ha sido enfocado desde la óptica de sistemas, la retroalimentación debe constituir la última etapa de todo el proceso ya descrito en los capítulos anteriores; la retroalimentación permitirá al controlador de gestión :

- reconducir una situación desviada y examinar el contenido de las normas o estándares de gestión; puede existir una doble acción: corregir la actuación o corregir la norma, o bien, la modificación de ambos si ello es pertinente.
- mejorar y modificar las bases de la planeación, especialmente en el corto plazo; la retroalimentación puede también conducir hacia la modificación de los aspectos organizacionales de la empresa, o la estrategia de control, tal y como se describió en el tercer capítulo de este trabajo.

Lo importante de la retroalimentación es que permita realizar modificaciones importantes; debe cuidarse que éstas se hagan por excepción, cuando implique modificaciones profundas; otro

aspecto a resolver será la conducción de las modificaciones. Hay que aclarar que en general corresponderán a la dirección general o a los directores funcionales; aún como funcional, el responsable tendrá un papel de consejero o asesor, mas que de responsable directo de las modificaciones a realizar.

Desde cualquier enfoque, deberá existir siempre un proceso de retroalimentación, que mantendrá en constante mejora el sistema de control de gestión.

V.4 Otros controles: control presupuestal y control interno.

Al haber examinado las características, funciones y bases del control de gestión, surge ciertamente una interrogante ¿qué es lo que hace diferente al control de gestión de otros tipos de controles establecidos en las empresas, tales como el control presupuestal y el control interno?

Cristóbal del Río define el control presupuestal como "un instrumento del que se valen las empresas para dirigir todas sus operaciones, lo anterior se logra a través de la comparación sistemática del conjunto de previsiones establecidas para cada uno de sus departamentos, con los datos históricos que refleja la contabilidad durante el mismo período". El control presupuestal implica además la verificación de la eficiencia de como se hizo y se está informando a los responsables del logro de objetivos, de su avance y del grado de cumplimiento de los mismos; requiere la definición previa de objetivos, metas y políticas, una estructura clara de organización y un sistema de información eficiente.

En términos de procedimientos, ambos controles emplean los mismos, sin embargo las diferencias son desde otro aspecto:

- el control presupuestal más que ser un control alternativo pue de considerarse como una parte del control de gestión; pues éste implica además de los presupuestos otros instrumentos de planea

ción y de control; y además de los elementos contable-financieros, propios del control presupuestal, el control de gestión abarca aspectos económicos, como se vio al hablar de los valores económicos, base del control de gestión.

Existe otra diferencia, de carácter estructural básicamente, y es que en el control presupuestal existe una mayor centralización en el trabajo de elaborar, lo mismo que en el seguimiento, análisis de las diferencias y realización de las acciones correctivas; generalmente el control presupuestal tiene una vinculación general al servicio financiero de la empresa; de tal manera que el director financiero o el contralor son quienes dirigen esta función, con el apoyo de comités que se reúnen para elaborar los presupuestos y enlazarlos, de acuerdo a la mecánica presupuestal más adecuada. En el control de gestión, y tal como se ha visto aquí, la elaboración de los presupuestos es asunto controlador-responsable, y la elaboración y seguimiento de los presupuestos tiene -al menos es principio- una orientación descentralizadora.

Se trata además que exista mayor libertad de acción de todos y cada uno de los responsables de gestión. De esta manera, la dirección general establece los lineamientos generales y el controlador de gestión, junto con el responsable establecerán el presupuesto (fase de asesoría), cuando los resultados se tienen a la vista, procede una constatación de los mismos (análisis y aproximación norma-realización) por parte del controlador, seguida de la fase de diagnóstico o consejo; la dirección general asumirá su responsabilidad de intervenir si los resultados no son de su agrado, y si no se ajustan a los lineamientos establecidos (fase de orden), para que el responsable se ocupe de reconducir su acción (fase de acción correctiva).

Como puede advertirse, el control de gestión aparece aquí como un servicio staff, apoyando el trabajo de línea de la elaboración y seguimiento de los presupuestos. Este servicio evita la

centralización de las decisiones y traslada actividades tradicionales de los órganos de dirección a los órganos de gestión.

Como puede advertirse además, las diferencias entre ambos controles van más allá de los procedimientos, pues son similares. Se trata más que nada de aspectos estructurales, que atenúan la dependencia de los diferentes responsables hacia los órganos directivos y propicia mayor participación de aquéllos.

Por lo que respecta al control interno - de origen típicamente contable- puede definirse, de acuerdo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como "el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adhrencias a las políticas prescritas por la administración"²⁹.

De esta definición se desprenden los cuatro objetivos del control interno:

- 1) la protección de los activos de la empresa.
- 2) la obtención de información financiera veraz y confiable.
- 3) la promoción de eficiencia en la operación del negocio, y
- 4) que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los dos primeros objetivos se consideran como control interno contable, mientras que los otros dos objetivos se refieren al control interno administrativo. El control interno agrupa elementos que pueden dividirse en cuatro tipos: organización, procedimientos, personal y supervisión.

Aunque puede considerarse que exista paralelismo entre los dos últimos objetivos del control interno y los objetivos generales del control de gestión, existe una diferencia de fondo: el control de gestión requiere de una redefinición de las líneas de autoridad-responsabilidad; la precisión de un nivel de "ges-

ción" intermedio entre la dirección y los niveles propios de ejecución; en el control interno la supervisión en el cumplimiento de los objetivos queda a cargo de los departamentos de línea y de los niveles superiores, mientras que en el control de gestión, el control se realiza a veces en los órganos de staff, donde se ubica el control de gestión, y más que una relación de línea, puede considerarse como una relación de asesoramiento y una función de coordinación.

En este caso, las diferencias están en la base de ambos sistemas de control; aún con algunos objetivos similares, los procedimientos, la organización, el personal y la supervisión tienen diferencias notables.

No es posible hacer una comparación global y deducir cuál de ellos es mejor, pues se caerá inevitablemente en apreciaciones subjetivas que harán llegar a falsas conclusiones. Un análisis comparativo más detallado es realmente materia de un estudio aparte; y podrían obtenerse conclusiones de por qué el control interno está tan extendido en nuestro medio, mientras que el control de gestión tenga amplia aceptación en los países de Europa Occidental principalmente.

La promoción de la descentralización en las decisiones, una mayor libertad de acción y participación de los responsables y la ampliación del control a elementos económicos y no únicamente contable-financieros; son características del control de gestión que este estudio pretende resaltar.

V.5 Control a priori - control a posteriori.

El control de gestión es básicamente un control de resultados, es decir, tras contrastar lo planeado contra lo realizado y obtener las diferencias, se puede trabajar para reconducir la acción hacia lo esperado. En este sentido, un control sobre resultados será un control a posteriori.

Para cualquier entidad, sea privada (a la cual se ha pues-

to mayor énfasis) resulta materia de análisis la dicotomía con control a priori-control a posteriori; la razón es simple: cuando las acciones son irreversibles, se tratará de establecer un control antes de ellas.

Hablar de control a priori en el control de gestión, significa la existencia de un autocontrol que la administración o dirección de la empresa ejerza sobre los medios a emplearse, antes y en el momento de llevar a cabo una actividad.

En la administración pública mexicana, el control a priori se realiza principalmente por la facultad que tiene el ejecutivo para nombrar y remover a las personas encargadas de dirigir las directamente, lo mismo que a los integrantes de sus consejos y juntas directivas. El criterio que se sigue es que debe asegurarse desde el principio las buenas relaciones entre quienes dirigen la empresa y los funcionarios de la administración central; una buena designación es garantía de una buena gestión.

Dentro de las mismas entidades públicas, el control a priori se ejerce a través de la asignación del presupuesto para aquellos programas que por su importancia requieren una vigilancia previa del gasto (que realiza la dependencia cabeza de sector); de esta manera la programación y la presupuestación son instrumentos del control a priori. Hay que hacer notar que el control de gestión en las empresas públicas mexicanas está centralizado por conducto del presupuesto-inversión coordinado externamente por una secretaría de Estado; en los hechos se transforma en un doble control de gestión, uno efectuado por el ente cabeza de sector y otro centralizado (SPP).

En el segundo capítulo de este trabajo, cuando se analizaban las características del control de gestión planteadas por Jean Meyer, se vio que el control a priori se realiza cuando se ejerce un autocontrol o un control interno; o bien, si existe un control externo, el control a priori se realizará sobre las inversiones irreversibles. Mientras que el control a posteriori

se realiza en aquéllas situaciones repetitivas (por ejemplo, en los gastos de operación de un ejercicio determinado) ya que de esa manera se evita la persistencia de desviaciones halladas.

Sobre la práctica, y en empresas que hayan establecido adecuadamente un sistema de control de gestión, el control a priori debe entenderse como un autocontrol por parte de los responsables (la reflexión precediendo la acción) y ejercerla sobre todo en aquéllos aspectos que implican grandes inversiones y/o que comprometen el futuro de la empresa o entidad de que se trata; es decir, un control por excepción.

Esta actitud va a conducir a un control a posteriori sobre todas las acciones que no comprometan significativamente los recursos o el futuro de la empresa y que sistemáticamente, no se desvíen significativamente de su objetivo principal.

Haciendo notar que hasta ahora se ha enfatizado en forma constante el control de gestión en las empresas o entidades privadas, ya que el contenido y aplicación de este conjunto de técnicas es notablemente diferente de aquéllos empleados en las entidades de la administración pública; se finaliza este trabajo de tesis. Cuanto mayor énfasis se ponga en la visión de sistemas sobre el control de gestión, mayor trascendencia y atención se dirigirán a esta imprescindible fase de retroalimentación.

C O N C L U S I O N E S

- Las evaluaciones -concebidas tanto en su enfoque interno como externo- constituyen la fase que cierra el circuito del control es decir, la retroalimentación del sistema. Son básicas para poner a prueba el funcionamiento del sistema de control de gestión y sirven como pauta para el plan de mejora, donde se realizará una revisión de los objetivos y las políticas de la empresa a todos niveles, en particular en los niveles intermedios, donde el control de gestión tiene una aplicación mayor. Sin la mencionada fase de evaluación-plan de mejora, el control de gestión no puede mejorarse, y los esfuerzos de optimización quedarán invariablemente incompletos.

- Cualquier sistema de control de gestión no debe prescindir del empleo de herramientas informáticas para efectuar su trabajo, así se conseguirá mayor oportunidad en la detección de situaciones anómalas, se reducirán los costos de operación por las economías de escala generadas y se optimizará el subsistema de información. Esto requiere desde luego, personal capacitado para el diseño de sistemas específicos, no solo de los requeridos por el control de gestión, sino para la empresa en general.

- Las acciones correctivas, junto con las evaluaciones de gestión, constituyen el proceso de retroalimentación, esencial en este sistema como ya se ha indicado. Esta actividad pone a prueba las capacidades personales del controlador de gestión y hace evidente el carácter dinámico, impulsor y participativo del control de gestión.

- Los controles tradicionales en nuestro medio: el control presupuestal y el control interno, tienen evidentemente un ámbito de acción y aplicación menor al del control de gestión, y sin llegar a apreciaciones subjetivas puede afirmarse que si ya se

encuentran bien definidas en la empresa las funciones de gestión, estos controles quedarán insuficientes para determinar el correcto cumplimiento de los objetivos, ya que como se ha dicho, la gestión va más allá de un mero aspecto contable-financiero.

- El control a priori -o autocontrol- queda como la fase final del control de gestión a la vez como una meta a largo plazo de cualquier entidad, de manera que cada unidad, cada servicio y cada responsable sean capaces de pasar del control "desde afuera" al autocontrol.

CONCLUSION GENERAL

Como punto final a este trabajo debo aclarar que no obstante el enfoque analítico aquí empleado, con el fin de profundizar en sus diversas facetas, el papel del control y del controlador de gestión es dinámico, estando lejos del concepto controlador-gendarme: observar y sancionar.

Cuando en una empresa o entidad se definen los diferentes centros de responsabilidad y cuando éstos asumen plenamente sus funciones, motivándose además para el logro de sus objetivos y buscando una eficacia óptima; en ese momento el controlador podrá asumir plenamente su función de animar, coordinar, motivar; funciones que también conciernen a la dirección general, sólo que en este caso, se realizan a través de una relación jerárquica de línea; mientras que en el control de gestión esta relación es netamente asesoria, o sea staff.

El control de gestión es un medio que asegura además el cumplimiento de la planeación estratégica, función que ha sido conceptualizada y aplicada recientemente, ya que el pensamiento estratégico ha ido penetrando poco a poco en empresas medianas o en general, en aquéllas que no son de gran talla.

Debe reiterarse que el control de gestión no tiene como objetivo básico el cumplimiento absoluto de una regla o rutina, sino analizar e interpretar desviaciones detectadas para poder conocer sus orígenes y solucionar no solo problemas de ejecución sino además de planeación.

El control de gestión requerirá en el futuro menos de investigación y reflexiones teóricas que de aplicaciones prácticas y específicas; sobre todo en nuestro medio, donde es poco utilizado, ya que cuando se habla de control de gestión, se le relaciona casi siempre con la administración pública. Y aunque en este

medio su difusión es amplia -e inclusive reglamentada- pierde en gran medida su verdadera dimensión y utilidad, pues la subordinación a órganos externos y su posición orgánica al nivel de departamentos impide la libertad de acción de los controladores para trabajar con los diversos responsables.

La inestabilidad económica (recesión, inflación, competencia más agresiva) exige un mayor conocimiento del controlador sobre su medio en general. Aunque estos aspectos no resultan tan nocivos como la centralización de poderes y decisiones, el cobertismo, el rechazo a la delegación de las decisiones y de la autoridad. Cambiar estas actitudes es el primer paso, la necesidad primaria. Implica además hacer evidente esa necesidad.

Esta es la piedra angular para su desarrollo y de ello depende el crecimiento o impulso en la empresa o entidad que lo establezca.

LISTA DE FIGURAS

Figura	Página
1. Pirámide de gestión	5
2. Modelo de diagrama decisional	6
3. Sistema Planning-Programming-Budgeting-System	19
4. Sistema M.I.S.-S.I.A.	28
5. Esquema del control de gestión (Jean Meyer)	54
6. Modelo de estructura funcional	64
7. Modelo de estructura divisional	64
8. Modelo de estructura adaptable	65
9. Planeación y control difusos en la estructura	68
10. Planeación y control institucionalizados en la estructura	68
11. Control de gestión funcional en empresa grande	70
12. Control de gestión como asesor o consejero en empresa mediana	71
13. Control de gestión en empresa mediana	72
14. Control de gestión en empresa en expansión	72
15. Control de gestión en la estructura	74
16. Organización matricial-tipo para proyectos	79
17. La acción correctiva en el control de gestión	99
18. Fases del control de gestión (Jean Meyer)	101
19. Esquema del control de gestión (Khemakhem-Ardoin). ..	109
20. Distribución normal de probabilidades	116
21. Cuadro de mando: gráfica	132
22. Cuadro de mando: cuadro o tabla	132
23. Cuadro de mando: combinación gráfica-cuadro	132
24. Esquema de rentabilidad sobre inversión (RSI).....	134
25. Función presupuestaria en el control de gestión ..	138
26. Mecánica y esquema presupuestal	139
27. Modelo de conjunto de presupuestos en una empresa de distribución	141

CITAS BIBLIOGRAFICAS

CAPITULO I

- ¹ Witker, Jorge, La empresa pública en México y España, México, Civitas, 1982, p. 121.
- ² Ruiz Massieu, José Francisco, La empresa pública, México, INAP, 1980, p. 131.
- ³ Witker, Jorge, op. cit., p. 123.
- ⁴ Blanco Illescas, Francisco, El control integrado de gestión, México, Limusa, 1980, p. 5.
- ⁵ Meyer, Jean, Le contrôle de gestion, Paris, Presses Universitaires de France, 1983, p. 12.
- ⁶ ibid., p. 17.
- ⁷ Gómez Ceja, Guillermo, Planeación y organización de empresas, México, Edicol, 1984, p. 315.
- ⁸ ibid., p. 31.
- ⁹ Castelán García, Beatriz, Planeación estratégica y control de gestión, México, ECASA, 1982, p. 5.

CAPITULO II

- ¹⁰ Blanco Illescas, Francisco, op. cit., p. 73.
- ¹¹ Khemakhem A. y Ardoin, Jean-Loup, Aplicación del control de gestión, Bilbao, Deusto, 1976, p. 10.
- ¹² Meyer, Jean, op. cit., p. 12.
- ¹³ A.D.E.M.I., Curso de control de gestión, Bilbao, Deusto, 1981, p. 23.
- ¹⁴ Castelán García, Beatriz, op. cit., p. 35.
- ¹⁵ Meyer, Jean, op. cit., p. 50.

CAPITULO III

- ¹⁶ Castelán García, Beatriz, op. cit., p. 64.
- ¹⁷ Gómez Ceja, Guillermo, op. cit., p. 286.
- ¹⁸ ibid., p. 290.

CAPITULO IV

- 19 Meyer, Jean, op. cit., p. 117.
- 20 Khemakhem, A. y Ardoin, Jean-Loup, op. cit., p. 61.
- 21 Del Río González, Cristóbal, Técnica presupuestal, México, 1985, p. I-79.
- 22 Meyer, Jean, op. cit., p. 117.
- 23 ibid., p. 87.
- 24 ibid., p. 115.
- 25 Macías Pineda, Roberto, El análisis de los estados financieros y las deficiencias en las empresas, México, ECASA, 1980, p. 15.

CAPITULO V

- 26 Blanco Illescas, Francisco, op. cit., p. 157.
- 27 ibid., p. 176.
- 28 Del Río González, Cristóbal, op. cit., p. II-3.
- 29 I.M.C.P., Normas y procedimientos de auditoría, México, IMCP - UNAM, 1984, p. 57.

BIBLIOGRAFIA BASICA

- BLANCO Illescas, Francisco: El Control integrado de Gestión. 1a. edición, 1980. México: Limusa.
- CASTELAN, Beatriz: Planeación estratégica y control de gestión: su interacción. 1a. edición, 1982. México: ECASA.
- GOMEZ Ceja, Guillermo: Planeación y organización de empresas. 6a. edición, 1984. México: Edicol.
- KHEMAKHEM, A. y Ardoin, J.L.: Aplicación del Control de Gestión. 1a. edición, 1976. Bilbao: Deusto.
- KOONTZ, H., O'Donnell, C. y Weihrich, H.: Administración 3a. edición, 1984. México: McGraw-Hill.
- MEYER, Jean: Le Contrôle de Gestion. 5a, edición, 1983. París: Presses Universitaires de France.
- VARIOS Autores (A.D.E.M.I.): Curso de control de gestión. 1a. edición, 1981. Bilbao: Deusto.

OTRAS REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ABRAMSON, R. y Halset, W.: Programación para la mejora del rendimiento en las empresas. 1a. edición, 1983. Ginebra: Oficina Internacional del Trabajo.
- DEL RIO González, Cristóbal: Técnica Presupuestal. 1984. México: ECASA.
- IGALENS, J. y Peretti, J.M.: Le Bilan Social de l'Entreprise. 2a. edición, 1982. París: Presses Universitaires de France.
- I.M.C.P.: Normas y procedimientos de Auditoría. 1a. edición, 1984. México: UNAM-IMCP.

- MARTINEZ Cabañas, Gustavo: La Administración Estatal y Municipal de México. 1a. edición, 1985. México: INAP.
- MARTINEZ Villegas, Fabián: Planeación estratégica creativa para la crisis. 1a. edición, 1986. México: ECASA-IMPE.
- MORENO Fernández, Joaquín: Las Finanzas en la Empresa. 3a. edición. 1984. México: UNAM-IMEF.
- RODRIGUEZ Peregró, Nicolás: La gestión de las empresas públicas y su control. Revista de Administración Pública. No. 42. Abril-Junio 1980.
- RUFIN, Armand: Contrôle de Gestion: cerner le présent prévoir le futur. Commerce Extérieur. Febrero-Marzo 1987.
- RUIZ Massieu, J. Francisco: La Empresa Pública. 1a. edición, 1980. México: INAP.
- SECRETARIA de Programación y Presupuesto: Manual de Control de Gestión. México, 1982.
- TORRES, Marcela et alis: Bases para el establecimiento de un sistema de Control de Gestión (SEP) CIDE No. 12. 1985.
- WINKER, Jorge: La empresa pública en México y España. 1a. edición, 1982. México: UNAM-Civitas.