

# Presentación

El presente trabajo, desarrollado en base al programa de la asignatura de *Análisis y Control de Gestión*, de la especialidad de Auditoría, de 5º curso de la licenciatura de Administración y Dirección de Empresas, tiene como objetivos por una parte, a través de los dos primeros temas, inculcar en el alumno la idea de que sin la función de control es imposible realizar una buena gestión en la empresa por muy correctos que puedan parecer los sistemas y métodos empleados en la misma, así como darle unas ideas básicas sobre las características, variables e indicadores fundamentales a tener en cuenta a la hora de implantar un sistema de control de gestión.

Por otra parte, a través de los cuatro temas restantes, se intenta conseguir el dominio de los modelos más utilizados actualmente en el moderno control de gestión, así como también analizar en profundidad la importancia que sobre dicho control de gestión tienen los costes y la toma de decisiones, persiguiendo con todo ello que, en su futura vida profesional, sean capaces de reaccionar correctamente ante la diversidad de situaciones que pueden darse en la realidad empresarial.

Madrid 2011

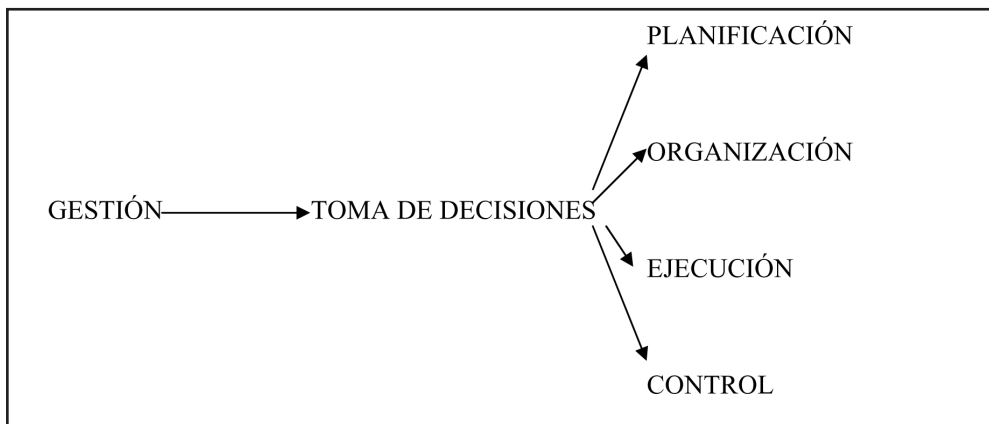
Los autores

# 1

## El control de gestión

### 1. El control de gestión

La gestión de empresas supone una continua toma de decisiones que permite desarrollar las funciones básicas de la actividad gerencial: la planificación, organización, ejecución, y control; todas ellas formarían parte de todo un proceso que es el de gestión empresarial.



La actividad gerencial requiere tanto el conocimiento del entorno externo de la empresa, como de la situación interna de esta, con el fin de poder proceder a la elección más adecuada de las metas u objetivos que se propone, así como de la mejor estrategia para alcanzar dichos objetivos; una vez determinado que hacer y de que manera hacerlo los directivos de las empresas deben establecer los planes necesarios para poner en práctica la estrategia seleccionada; esto supone organizar los medios y las estructuras de las compañías, de forma tal que permitan conducir al personal y a los recursos que dispone la empresa hacia la consecución de los objetivos fijados.

Todas estas funciones no tienen sentido sin la función de control, de nada nos vale saber hacia donde queremos ir, ni como vamos a ir, si no sabemos en cada momento donde estamos.

De esta forma podemos establecer que el control, en el ámbito de la gestión empresarial, consiste en intentar alcanzar una serie de objetivos aplicando los planes y las políticas aprobadas por la dirección.

El control supone pues el seguimiento de una gestión planificada; si no hay objetivos, no hay referencias y no puede haber, por tanto, control.

En definitiva trata de guiar las acciones de la empresa para que sus resultados coincidan o superen a los objetivos marcados en la fase de planificación, incrementando el dominio de los directivos sobre la trayectoria de sus empresas.

La materialización de dicho control se desarrolla mediante:

- 1.- El análisis de desviaciones entre la situación prevista y la deseada; el control debe medir y evaluar los resultados obtenidos, identificando las desviaciones.
- 2.- La propuesta de acciones correctoras ante estas desviaciones; estas acciones que se derivan de todo control pueden hacer referencia a:
  - Los propios objetivos, puesto que tal vez estos fueron mal diseñados.
  - La organización creada o ya preestablecida, puesto que podría darse el caso de que no fuera la más apropiada para los fines a alcanzar.
  - La ejecución, es decir, la puesta en práctica de los programas de actuación, puesto que puede no haber sido la correcta.

En cada nivel de la organización se requieren decisiones distintas y por tanto distintos tipos de control como se recoge en el siguiente cuadro<sup>1</sup> :

NIVEL	FUNCIÓN	GESTIÓN	CONTROL
Dirección	Que hacer	Estratégica	De gestión global
Mandos Superiores	Cómo hacer	Táctica	De gestión funcional
Mandos intermedios	Mandar hacer	Táctica	De gestión operacional
Ejecutantes	Hacer	Operativa	De tareas

<sup>1</sup> Blanco Illescas, F. *El control como guía de la gestión empresarial*. I.M.P.I. Manual Nº 10. Madrid 1985.

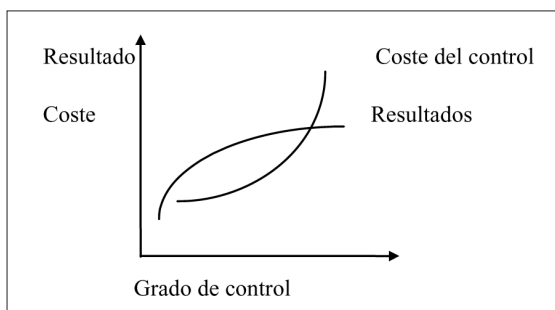
El proceso de control adquiere una notable importancia sobre todo en aquellas empresas que tienen un mayor grado de descentralización y que a su vez trabajan en entornos cada vez más competitivos.

La función de control permite a la dirección:

- Valorar los resultados conseguidos respecto a los objetivos marcados.
- Identificar los defectos o errores de las actividades desarrolladas.
- Localizar las áreas donde se han producido dichos errores.
- Proceder a la toma de las medidas correctoras oportunas.

Obviamente el control no ofrece únicamente ventajas, sino que también puede presentar una serie de limitaciones:

- Puede suponer, o dar a entender, una acción represiva o fiscalizadora que motive tensiones y enfrentamientos en el seno de la organización.
- Da lugar a una gran inversión tanto en tiempo como en recursos materiales y humanos, y por lo tanto, habrá de tenerse en cuenta el principio de economicidad, es decir el coste del control no podrá ser superior al beneficio que obtenga la empresa como consecuencia de llevar a cabo dicho proceso de control.



La función a través de la cual la dirección intenta que los recursos se apliquen de forma eficaz (grado de consecución de los objetivos) y eficiente (relación entre resultados obtenidos y recursos empleados) para el logro de los objetivos de la organización, es lo que se conoce con el nombre de **Control de Gestión**.

## 1.1. Fines del sistema de control de gestión

De la definición del Control de Gestión, extraemos que éste tiene por tanto su razón de ser en la consecución de los objetivos de la organización, sin embargo en la empresa hay distintos tipos de objetivos:

**Objetivos generales** de la compañía.

**Objetivos particulares** de cada centro de decisión, divisiones, direcciones, departamentos, etc. que integran la empresa.

**Objetivos personales** de los distintos miembros integrantes de la empresa.

Unos y otros pueden tener poco o nada que ver entre sí, aunque lo que sí es cierto es que la consecución de los objetivos generales, depende muy mucho de la consecución de los objetivos personales y particulares de las estructuras y personas de la empresa.

El sistema de control, por lo tanto, ha de atender a los tres tipos de objetivos, si se los quiere hacer converger en una misma dirección.

En las organizaciones empresariales los decisores son siempre, al final, entes individuales o colectivos, y es por esta razón, por lo que el sistema de control ha de ser también capaz de:

- **Informar:** A través del sistema de información de la empresa, al tomador de las decisiones, sobre todo lo necesario para cumplir los objetivos globales de la empresa.
- **Coordinar:** Conjuntando y orientando todos los esfuerzos y decisiones en la empresa para el logro de los objetivos globales, sin que la consecución de objetivos individuales de un área estorbe para la consecución de los demás objetivos individuales de otras áreas de la empresa y del objetivo global.
- **Evaluar:** Consiguiendo un sistema que permita asociar objetivos y su consecución o no, con personas; las metas las logran los individuos, y, en definitiva, su evaluación es lo que nos interesa.
- **Motivar:** Todo responsable necesita verse motivado para conseguir, o poner los medios para conseguir, sus objetivos, satisfaciendo de alguna manera sus intereses personales.

## 2. Elementos del sistema del control

El desarrollo de la función de control implica la definición de una serie de procedimientos y criterios interrelacionados entre sí, que se pueden sistematizar conformando “El Sistema de Control” de la empresa.

El Sistema de Control reúne un conjunto de reglas y principios, enlazados entre sí y ordenadamente relacionados, que contribuyen al desarrollo de la función de control para alcanzar el fin que esta tiene encomendado.

La gestión empresarial requiere por su complejidad de esta sistematización.

En las empresas intervienen múltiples factores totalmente interrelacionados entre sí, resultando muy interesante contemplar esas interrelaciones como un todo, así como medir su impacto en la organización, para saberlas aprovechar positivamente de forma que se alcancen los objetivos generales de la empresa.

Y para ello es necesario un ordenamiento de todas las actuaciones, así como un control de su evolución, siendo ambos uno de los principales objetivos del sistema.

Este sistema se compone de tres elementos principales que son<sup>2</sup>: su estructura, su proceso y su sistema de información.

**1. La estructura de control:** La necesidad de definir una estructura de control viene motivada esencialmente en aquellas empresas en las cuales por su complejidad y dimensión, es necesario delegar responsabilidades y medir el comportamiento individual de cada centro de responsabilidad.

En general, toda estructura de control debe definir al menos:

- los objetivos generales.
- los centros de responsabilidad objeto de control.
- los objetivos de cada centro.
- los responsables de cada centro.
- los criterios a utilizar para evaluar el comportamiento de cada unidad.

Obviamente, la estructura de control dependerá de las características de la empresa, del entorno, de su estrategia y de su estilo de dirección, y por lo tanto, cada empresa requerirá un diseño específico de la misma, no pudiendo, por ejemplo, aplicarse la misma estructura a una empresa con una organización funcional que a otra con una organización por divisiones.

---

<sup>2</sup> Pérez Carballo A. y J. y Vela Sastre E. *Principios de gestión financiera de la empresa*. Alianza Universidad Textos. 1994.

**2. El proceso de control<sup>3</sup>:** se compone de una serie de actividades que se desarrollan de manera periódica y que se pueden sintetizar en las siguientes etapas:

**Formulación de objetivos y planes de actuación para cada centro:** El primer paso que toda empresa debe dar es establecer cuáles son los objetivos generales que aseguren su funcionamiento y hacia los que caminarán todos los esfuerzos.

Estos objetivos se definirán dentro del marco de la planificación estratégica o a largo plazo, por lo tanto, la formulación de la estrategia supone definir donde debería estar mañana la empresa.

Posteriormente, es casi obligado ordenar los medios con que cuenta la empresa, para conseguir los objetivos que se propone, materializándose en los PROGRAMAS, como los planes para llevar a cabo los objetivos y PRESUPUESTOS, como valoración económica de los distintos programas o actividades de la empresa, determinados en el ámbito de la planificación presupuestaria o a corto plazo.

Los programas recogerán las herramientas que se van a utilizar y de que forma se van a emplear, así como que implicación tienen esas herramientas en el resultado final.

El establecimiento de los objetivos estratégicos viene marcado por un enfoque externo que ha de ser compensado por las condiciones internas de la empresa: procedimientos de dirección, estructura organizativa, recursos humanos, cultura de la empresa, etc., para implantar la estrategia de forma efectiva dentro de cada compañía en particular.

La planificación y el control, son dos caras de la misma moneda, el control no sirve de nada sin planificación: ¿cómo podemos controlar si no sabemos donde vamos?, e igualmente, la planificación de nada sirve sin el control: ¿De qué nos sirve saber donde vamos si no somos capaces de saber donde estamos, ni tenemos a nadie que nos guíe?.

**Delegación de responsabilidades a cada centro:** La estructura organizativa provee el conjunto de relaciones formales que definen la posición de cada miembro de la empresa, su cometido y su nivel jerárquico respecto de la autoridad.

La organización establece las líneas de responsabilidad sobre las cuales se va ejercer el control; este debe seguir el esquema organizativo para poder coordinarse e incorporar las medidas correctoras que origine.

---

<sup>3</sup> Stonich, P.J. *Como implementar la Estrategia*, Editorial Instituto de Empresa .Madrid 1993.

Hay que tratar de establecer la estructura organizativa que más se adecue para conseguir los objetivos fijados en la fase de planificación.

Lo anterior conlleva la necesidad de definir los distintos centros de responsabilidad, la forma en que han de repartirse las funciones o tareas, así como su coordinación y jerarquía.

En resumen, es importante una **estructura clara** que establezca las responsabilidades y funciones de las personas integrantes de la organización, permitiendo a la función de control delimitar las responsabilidades de las mismas y consecuentemente su control.

Dentro de las estructuras organizativas de las empresas se encuentran las personas de la organización con sus conocimientos, experiencia, capacidad y estilo; tratar de implementar una estrategia sin tener en cuenta a las personas, con los conocimientos, disposición y formación precisos, conducirá al desastre.

**Determinación de los resultados obtenidos:** La actividad de la empresa ocasiona unos resultados, que el sistema de control debe poner de manifiesto, estos resultados habrán de compararse con los objetivos preestablecidos en el proceso de planificación, tanto a corto, como a largo plazo, poniendo de manifiesto las **desviaciones** existentes entre resultados reales y resultados previstos.

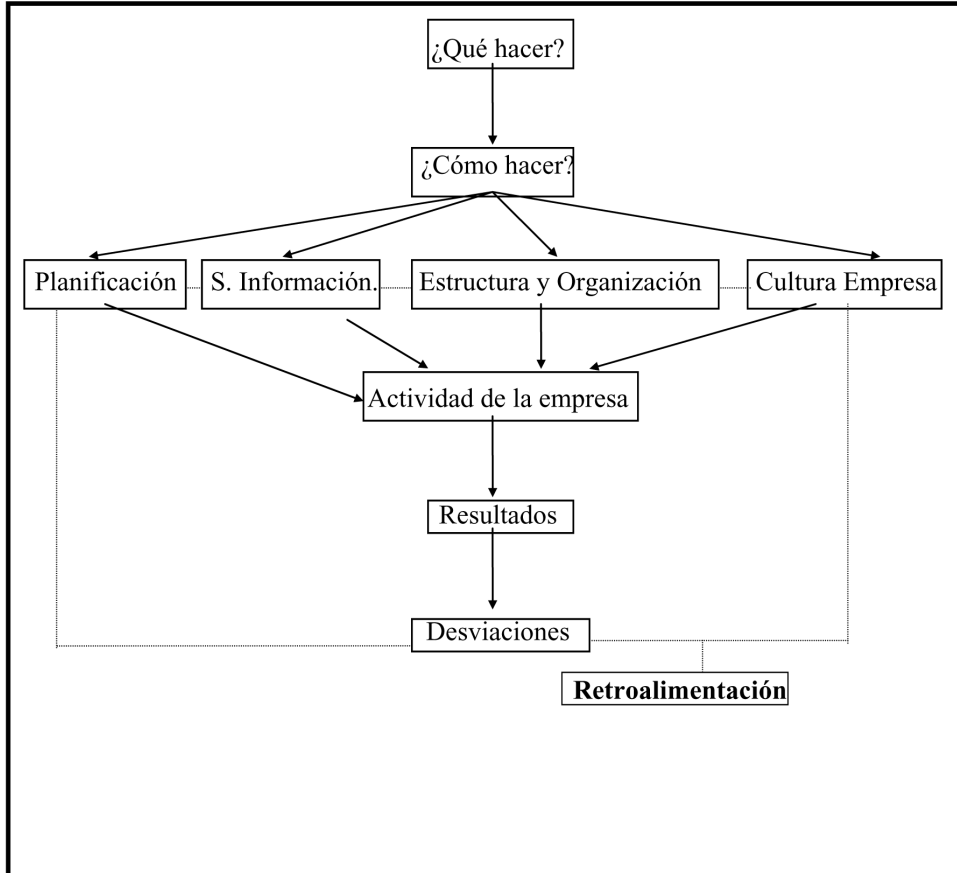
**Análisis de las causas de dichas desviaciones:** Las desviaciones pueden ser tanto positivas como negativas, y habrá que analizarlas para establecer sus causas, ya que son éstas las que van a determinar las acciones correctoras a seguir.

**Toma de decisiones en cuanto a la implantación de las medidas correctoras más oportunas:** Habrá que decidir las acciones correctoras que consigan reducir las desviaciones y que mejor reconduzcan a la empresa nuevamente al logro de los objetivos establecidos, incluso, cambiando éstos si fuera necesario.

**Seguimiento y control de la implantación de las anteriores medidas:** Se produce por tanto una retroalimentación del sistema que puede alcanzar todos los niveles de la empresa, desde el nivel operativo al nivel estratégico.



PROCESO DE CONTROL



**3. El sistema de información:** La organización necesita conocer en todo momento qué está sucediendo dentro de ella, la función de control también precisa esta información; una información adecuada, fiable y oportuna que le permita saber donde estamos, para comparar lo alcanzado con lo planificado.

Este sistema se materializa en la elaboración de informes que no necesariamente deberán ceñirse a contener una información interna y de carácter cuantitativo, sino también de carácter cualitativo y, lo que es más importante, deberá contener información relevante para la toma de decisiones.

### 3. Implantación del sistema de control

En la empresa hay una serie de variables que según el grado y estado en que se encuentren, condicionarán en gran medida el sistema de control y su implantación en la empresa, estas son:

**El entorno:** Es el primer condicionante, no tanto del sistema de control, como de los propios objetivos; ya hemos visto que sin objetivos no es posible el desarrollo de la función de control, y que según sean estos objetivos así serán los propios sistemas de control.

De esta forma, en función del entorno en el que se mueva la empresa, los objetivos y los propios sistemas de control serán distintos; no es lo mismo un entorno estable que cambiante, ni un entorno competitivo que monopolístico etc.

**Los primeros objetivos:** Van a condicionar el tipo de sistema de control que mejor se adecúe a ellos; no es lo mismo rentabilidad, que crecimiento; no se puede controlar igual a una empresa pública con objetivos de servir a la comunidad que a una empresa privada con un objetivo de rentabilidad.

**La estructura:** Normalmente la obtención de los objetivos finales es consecuencia de la consecución de una multitud de objetivos, que se encuentran distribuidos entre los distintos centros y responsables de la empresa; esta distribución debe plasmarse en una estructura que delimite las responsabilidades y el poder de decisión de las distintas áreas de la empresa.

Cada tipo de estructura determina la utilización del sistema de control que mejor se adapte a ella, sin perder de vista que así mismo, hay que conseguir la estructura más adecuada para el logro de los objetivos; no es lo mismo tener una estructura funcional, que divisional o matricial, ni los objetivos ni el reparto de responsabilidades son los mismo y, por tanto, el sistema de control no puede ser tampoco el mismo.

**Tamaño de la empresa:** A mayor tamaño, mayor necesidad de descentralización, y a mayor descentralización, mayor necesidad de control de la gestión.

**La cultura de la empresa:** Es un factor determinante a tener en cuenta en la implantación de un sistema de Control de Gestión.

Este término ha tenido múltiples intentos de definición por diferentes autores, definiciones en las que siempre hay unas constantes.

**Menguzzato y Renau**<sup>4</sup> definen la cultura de la empresa como “el conjunto de valores, creencias, actitudes, expectativas, aptitudes..... comunes a la gran mayoría de los miembros de una organización y que son otras tantas normas implícitas que influyen sobre su comportamientos en el contexto de su trabajo” .

La cultura provee pues una acción integradora y homogeneizadora de las conductas personales en la empresa, pudiendo reforzar implícitamente el sistema formal de reglas y jerarquías de la misma; cultura y estructura se refuerzan mutuamente y condicionan la implantación de la estrategia a la vez que delimitan los sistemas de control.

## 4. Instrumentos de control

Para llevar a cabo la función de control, los instrumentos a utilizar en el ámbito empresarial son múltiples; algunos tienen un carácter más formal, es decir, se llevan a cabo de manera periódica y sistemática, mientras que otros, por el contrario, son más informales, realizándose de manera espontánea.

Entre los instrumentos formales se pueden citar, a título de ejemplo, los siguientes:

- **Manuales de organización y de procedimiento:** Hacen referencia a los grados de responsabilidad y decisiones a tomar por los distintos centros de responsabilidad.
- **Auditoría interna:** Personal de la propia empresa que analiza la razonabilidad de la información y comprueba los procedimientos empleados.
- **Auditoría externa:** Análisis de los estados financieros por personal ajeno a la empresa.
- **Auditoría operativa:** Analiza la calidad de la gestión.
- **Cuadro de mando:** Refleja el comportamiento y el grado de consecución de los objetivos de los distintos centros de la empresa.
- **Intervención:** Control de los aspectos formales en lo relativo a pagos y cobros.
- **Contabilidad de Gestión:** Determina costes e ingresos, y así mismo, desarrolla todo el proceso de planificación y control presupuestario.

---

<sup>4</sup> Menguzzato, M. y Renau, J.J. *La dirección estratégica en la empresa*. Edit. Ariel. Madrid 1991.

En definitiva, todos estos instrumentos de control lo que pretenden es:

- a) Evaluar la calidad de la gestión de los distintos centros de la empresa, guiando el comportamiento de los individuos que forman parte de la misma, para el logro de los objetivos establecidos.
- b) Por otro lado, evaluar el comportamiento de las distintas actividades desarrolladas, analizando si determinados productos, mercados o centros son de interés, o no, para la empresa.

Dentro del concepto de control, podríamos distinguir dos perspectivas:<sup>55</sup>

Concepto	Perspectiva limitada	Perspectiva amplia
Filosofía	Control desde arriba por la dirección	El control no sólo es realizado por la dirección sino por todos
Concepto de control	Comparación del resultado real con el previsto	Orientación del comportamiento hacia los objetivos de la organización
Mecanismos de control	Sistemas de control financiero	Diferentes mecanismo formales y no formales entre los cuales esta el sistema de control financiero
Consideración del contexto organizativo	Limitado. Énfasis en el diseño de los aspectos técnicos	Diseño y utilización del sistema de control financiero de forma coherente con el contexto organizativo
Consideración del comportamiento	Reducido a estándares y a valores monetarios y limitado por normas de comportamiento rígidas	Dificultad de reducirlos a términos monetarios y de limitarlo en condiciones de incertidumbre. La cuantificación ayuda a tomar decisiones
Indicadores de control	En términos cuantitativos	Incluyen también aspectos no financieros y cualitativos no integrados en el proceso presupuestario
Formulación de objetivos y proceso de planificación	En términos cuantitativos e integrados en el proceso presupuestario	Incluye también aspectos no financiero y cualitativos no integrados en el proceso presupuestario
Sistema de medición	Sistema de control financiero	Sistemas formalizados e informales
Proceso de evaluación	El comportamiento se mide a partir del resultado	El resultado sólo se mide parcialmente, por ello es necesario considerar otros aspectos y utilizar en forma flexible el sistema contable

<sup>55</sup> Amat, Joan M<sup>a</sup>. *El Control de Gestión: Una perspectiva de Dirección*. Ediciones 2.000. 1992.