



EL DIAGNOSTICO COMO FUNCION DEL SISTEMA DE CONTROL DE GESTION

Por: Dra. Ing. Maritza Hernández Torres y MSc. Lic. José López Lazo. Centro de Estudios de Técnicas de Dirección (CETDIR), Instituto Superior Politécnico José Antonio Echeverría (ISPJAE), La Habana, Cuba.

Elementos del Sistema de Control de Gestión (SCG)

El contenido, funciones y características del sistema de control de gestión (SCG) se derivan del nuevo modelo empresarial y de la competitividad como criterio de éxito. (8) El sistema de control de gestión como conjunto de procedimientos que representa un modelo organizativo concreto para realizar la planificación y control de las actividades que se llevan a cabo en la empresa, queda determinado por un conjunto de **actividades** y sus **interrelaciones**, y un **sistema informativo** (SI). Esta concepción se encuentra muy generalizada en la bibliografía consultada sobre Management y CG, identificándolo con dos grandes etapas o actividades: planificación (como fijación de objetivos, estándares, selección de alternativas o cursos de acción, presupuestación) y control (que tiene que ver con la vigilancia y medida

de los logros, comparando las realizaciones con los objetivos y los estándares, las desviaciones, medidas correctivas y sistemas de recompensas). Pero este enfoque tiende a interpretar el CG al estilo tradicional, reduciéndolo a una función de control reactivo, dirigida a saber si los resultados han sido alcanzados o no, o sea sobrevalora el criterio de Efectividad. (9)

Sin embargo se encuentran otros enfoques modernos, como el de Mallo y Merlo que conciben el SCG como un sistema de información-control superpuesto y enlazado continuamente con la gestión que tiene por fin definir los objetivos compatibles, establecer las medidas adecuadas de seguimiento y proponer las soluciones específicas para corregir las desviaciones. El control es activo en el sentido de influenciar sobre la dirección para diseñar el futuro y crear

continuamente las condiciones para hacerlo realidad. (12,p.23)

Simons lo considera como aquellos procedimientos y controles habituales, de tipo formal, basados en la información y utilizados por la dirección para mantener o modificar determinadas pautas en las actividades de la organización, (13) distinguiendo dentro del SCG cuatro tipos de sistemas formales basados en la información en función de su relación con la estrategia: sistema de creencias, sistema de establecimiento de límites, sistema de control de diagnóstico y sistema de control interactivo. El sistema de creencias, para comunicar y reforzar las declaraciones sobre la misión y los objetivos de la empresa; el sistema de establecimiento de límites, para fijar las reglas y los límites, como los sistemas de elaboración de presupuestos; el sistema de control de diagnóstico, como sistema formal de feed-back, para realizar el seguimiento de los resultados y corregir las desviaciones que se producen en relación con lo previsto; y el sistema de control interactivo, para atraer la atención y fomentar el diálogo y el aprendizaje en toda la organización. Coincidiendo con estos autores, se encuentran los enfoques gerenciales japoneses y de otros autores como Goldratt (3) y Lorino (11).

En el enfoque tradicional, se supone que las normas de desempeño fueron fijadas en un momento anterior y que permanecerán válidas por largo tiempo, por lo que el SCG tradicional se reduce al control, comparando los comportamientos reales con las normas establecidas.

Sin embargo, la gestión del cambio significa que la norma de desempeño debe ser inestable debido a la inestabilidad del entorno. El estándar de desempeño representa un estado transitorio de la organización, más que una meta final. (11) (6) (7) Por tanto, la gestión del cambio exige apoyarse en

una práctica de **análisis, diagnóstico y mejoramiento** permanentes, aumentar continuamente estándar de desempeño, tratando de identificar las posibilidades de mejora. En estas condiciones, el SCG necesita incluir al diagnóstico como una de sus funciones, para poder estudiar y comprender el comportamiento de los procesos a través de sus inductores, lo cual está en consonancia con el rol del factor humano dentro del nuevo modelo empresarial orientado al aprendizaje y a la gestión del conocimiento en organizaciones inteligentes e innovativas.

En este contexto, **¿Cuál es la nueva cualidad que se le exige al control de gestión?** El control no se puede reducir a comprobar si los resultados se han alcanzado o no, sino como un proceso de aprendizaje, a través del **diagnóstico**.

El Diagnóstico como función del SCG

Por todo lo anterior, en este trabajo se considera importante subrayar la relevancia de la actividad de diagnóstico como parte del proceso de control de gestión moderno, como se muestra en la Fig. 1 el cual debe gestionar el cambio y no la estabilidad.

Mediante el **diagnóstico** el SCG alcanza un conocimiento más completo del funcionamiento de la organización y revela los mecanismos que explican el comportamiento de los procesos y que condicionan sus resultados, mostrando los cursos de acción para mejorar el desempeño, y permitiendo establecer los vínculos funcionales que ligan las variables técnicas-organizativas-sociales con el resultado económico de la empresa. El diagnóstico es la función del SCG que le otorga inteligencia porque determina lo que hay que medir y porqué, en correspondencia con la estrategia vigente en la organización, y establece las alternativas de

solución que mejor se adapten a la situación. El diagnóstico es sinónimo

de saber dónde y cómo mejorar el desempeño.

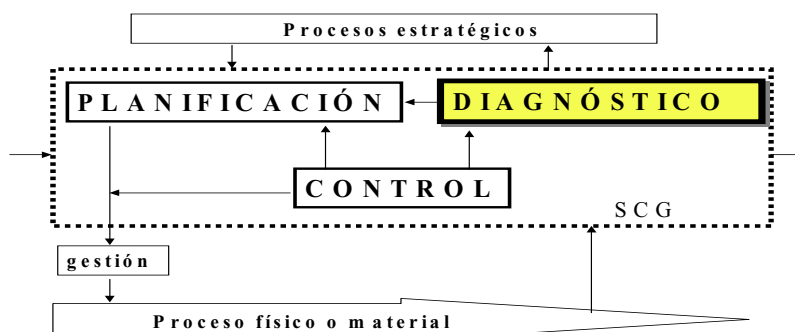


Fig. 1 Actividades del Sistema de Control de Gestión.

Al incorporar la función de diagnóstico al SCG, se evita que este último sea reducido a un control reactivo de tipo feed-back, que obligue al directivo a mirar siempre hacia atrás y emplear tiempo y esfuerzos para corregir desviaciones. El diagnóstico debe ser aprovechado para actuar por adelantado sobre los procesos, antes de que ocurran las desviaciones, indicando los posibles obstáculos que se opondrán al rumbo estratégico fijado, creando las condiciones para que los resultados coincidan con los objetivos, conforme a la característica del CG moderno, referida a que éste debe orientarse más al futuro como control de gestión prospectivo.

El SCG así enfocado cuenta con el **control** para saber si los resultados satisfacen los objetivos trazados; cuenta con el **diagnóstico** para entender las causas raíces que condicionan el comportamiento de los sistemas físicos, permite establecer los vínculos funcionales que ligan las variables técnicas - organizativas-

sociales con el resultado económico de la empresa y es el punto de partida para el mejoramiento de los estándares; y finalmente mediante la **planificación** orienta las acciones en correspondencia con las estrategias trazadas, hacia mejores resultados.

Comparación de los enfoques de diagnóstico para el CG

Establecidos el lugar y el papel del diagnóstico como función del control de gestión, se ha respondido a las preguntas QUE? y PARA QUE?, subrayando la necesidad e importancia del diagnóstico. De lo que se trata ahora es de concretar el COMO?

En la bibliografía consultada y en la experiencia práctica de la industria cubana, se observa que el diagnóstico de la organización puede ubicarse en diferentes niveles como los ilustrados en la Fig. 2: detección de problemas, búsqueda de soluciones y modelo ideal o estratégico.

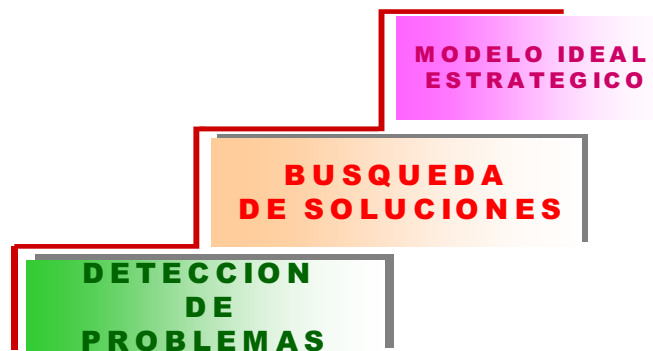


Fig. 2 Niveles del diagnóstico.

El diagnosticar problemas es un primer paso pero por sí solo no genera ningún cambio para la organización ni revela sus problemas cardinales. En el segundo nivel, el diagnóstico se centra en el procedimiento de mejora en sí, enfatizando el ciclo de solución de problemas para desarrollar potencialidades internas presuponiendo que al mejorar la calidad y la productividad, se lograrán incrementos en la capacidad de la organización; este tipo de diagnóstico sólo logra mejoras incrementales porque se parte de la situación actual y las soluciones significan “más de lo mismo”. Hasta este nivel de diagnóstico, las decisiones del corto plazo no están conectadas con las del largo plazo, y

los esfuerzos de mejoramiento son aislados y en direcciones diferentes, incluso opuestas con un bajo impacto en el desempeño del negocio.

El diagnóstico estratégico es el nivel rector que contiene a los anteriores, y a diferencia de ellos (y como se ilustra en la Fig. 3), parte de los cambios del entorno y reconoce la necesidad de integrar los esfuerzos de mejoramiento alrededor de los problemas claves o estratégicos del negocio, logrando cambios radicales con sentido de propósito que dan como resultado un gran salto en el desempeño de la organización.

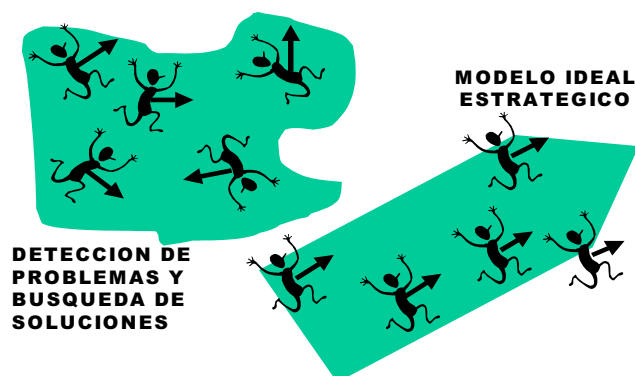


Fig. 3 La dirección del cambio en los diferentes niveles de diagnóstico.

Por otra parte, el diagnóstico puede efectuarse desde tres enfoques: el jerárquico, el funcional y el de proceso. El enfoque jerárquico, como se muestra en la Fig. 4, se apoya en la estructura organizativa, este es un diagnóstico tradicional para el SCG, que se identifican con el control presupuestario por centros de responsabilidad y precios de costo (2,p.230). Su ventaja radica en que las soluciones proyectadas coinciden con el área de influencia del jefe de cada nivel facilitando su implementación. Pero el CG reducido a este modelo, raramente abarca la cadena de actividades vinculadas con el logro de un objetivo estratégico por la fragmentación que impone la estructura jerárquica.

Este enfoque se basa en el análisis de desviaciones pero no está diseñado para mostrar los vínculos causa / efecto, por lo que presenta una escasa capacidad de diagnóstico y de mejoramiento. Utiliza preferentemente

información financiera tomada de la contabilidad y se queda en un análisis económico superficial, sin llegar a las causas raíces de naturaleza técnica, organizativa o motivacional. Estos sistemas de control de gestión, al centrar su atención sobre la asignación de recursos a los responsables, y al control por su uso, desatienden el estudio de los *modos de hacer* o métodos de trabajo, alejándose del diagnóstico y frenando el cambio. Las decisiones bajo este único enfoque pueden conducir a identificar la elevación de la eficiencia con medidas reduccionistas del costo a nivel local que se contradicen con los objetivos globales de la organización, estimulando una cultura, al decir de Simons, de: "si cumples los presupuestos, no te preocupes por las estrategias", (13) lo que constituye un obstáculo cuando se pretende implantar un cambio estratégico total.



Fig. 4 Enfoques de diagnóstico: jerárquico y funcional.

ENFOQUE JERARQUICO	
VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> • sencillo (sólo seguir el organigrama) 	<ul style="list-style-type: none"> • no muestra los vínculos entre las actividades
<ul style="list-style-type: none"> • principio de la unidad de mando 	<ul style="list-style-type: none"> • se centra en el costo
<ul style="list-style-type: none"> • los instrumentos de CG tradicional están hechos para este enfoque 	<ul style="list-style-type: none"> • altos costos de coordinación • se centra en tareas y no en resultados

El enfoque funcional descompone la organización por funciones. Da un enfoque más estructurado al diagnóstico porque es independiente de la estructura jerárquica pero no se caracteriza por mostrar los vínculos causa/efecto, y puede conducir a soluciones verticales que no tienen en cuenta las prioridades estratégicas de la organización.

Los modelos de diagnóstico que aplican un enfoque funcional (como en la Fig. 4) y agrupan los procesos por especialidades en correspondencia con los sistemas de control de producción, de calidad, contabilidad, finanzas, de

personal, entre otros, ofrecen una buena base metodológica al diagnóstico con la desventaja que aplicados unilateralmente, pueden conducir a sistemas funcionales óptimos que ponen en peligro la integración de las acciones hacia los objetivos globales de la organización, porque trabajan con indicadores que miden el desempeño individual de cada especialidad. Ejemplo de ello son los trabajos prácticos que realizan en las empresas, investigadores, profesores y estudiantes universitarios, cuando están limitados al campo de su especialidad.

ENFOQUE FUNCIONAL	
VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> • es independiente de la fragmentación de la estructura jerárquica 	<ul style="list-style-type: none"> • no se centra en los resultados finales
<ul style="list-style-type: none"> • análisis más estructurado 	<ul style="list-style-type: none"> • no muestra los vínculos entre las actividades
<ul style="list-style-type: none"> • adecuada para gestionar los recursos específicos de especialidad 	<ul style="list-style-type: none"> • prioriza el óptimo de la actividad por encima de la satisfacción al cliente
<ul style="list-style-type: none"> • permite integrar los procesos desde el punto de vista de una especialidad 	<ul style="list-style-type: none"> • no delimita responsabilidad por los resultados finales

Tanto el enfoque jerárquico como el funcional se centran en las tareas. Como se muestra en la Fig. 5, el enfoque de proceso es más complejo pero se corresponde con el diagnóstico estratégico al dar un sentido de propósito al cambio porque se enfoca en los resultados finales de la organización: descompone a la organización en una cadena de procesos interrelacionados y sus salidas estratégicas, que a diferencia

de los enfoques anteriores, identifica a los usuarios finales del proceso. Está basado en el método de análisis que toma como base a los procesos: partiendo de entender los procesos actuales, presupone que detrás de cada objetivo o resultado buscado, se desarrolla un proceso donde se concentran los saberes, las competencias y los *modos de hacer*, que determinan el nivel de desempeño actual y futuro.

ENFOQUE DE PROCESO



Fig. 5 Enfoque de diagnóstico: por proceso.

ENFOQUE DE PROCESO	
VENTAJAS	DESVENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> • adecuado para la gestión operativa y estratégica • pone en evidencia el factor tiempo 	<ul style="list-style-type: none"> • es más complejo
muestra los vínculos entre actividades y las coloca en relación con los objetivos globales, los outputs y los clientes.	no garantiza la integración por especialidad.
<ul style="list-style-type: none"> • se preocupa por el valor y el costo • permite la descentralización porque las coordinaciones no recaen en la alta gerencia 	<ul style="list-style-type: none"> • se hace menos explícita la autoridad
<ul style="list-style-type: none"> • conlleva un sentido de propósito 	

De la comparación entre los diferentes enfoques, sus ventajas y desventajas, se concluye que el diagnóstico debe efectuarse

mediante la combinación de los tres enfoques como se ilustra en la Fig. 6.

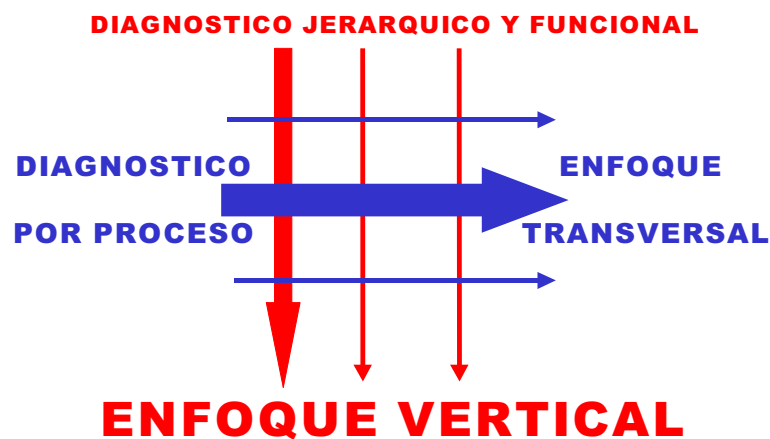


Fig. 6 Combinación de los tres enfoques de diagnóstico.

El Sistema Informativo (SI)

El SI queda determinado por el tipo de información, los métodos de procesamiento, la periodicidad, los medios, las entradas y las salidas; y tiene como usuarios a todos los niveles de la organización: alta dirección, mando de las direcciones funcionales, mandos operativos y nivel de ejecución; quienes demandan información diferente conforme a las características de las decisiones que se toman a cada nivel.

En general, los autores plantean que el SI de un SCG combina dos tipos de información: económica-financiera y no financiera o de operaciones, referida a los procesos técnicos, organizativos y motivacionales, que se traducen en información sobre calidad, ciclos, prestaciones, innovaciones, (1) (10) reconociendo que todavía hoy una de las deficiencias que se mantiene es el predominio del SI financiero en detrimento del de operaciones. Igualmente reconocen el divorcio relativo existente entre estos dos tipos de información. Se hace necesario conectarlas mediante un **punto** que algunos identifican con el diagnóstico y el análisis causa-efecto, pero es escasa la bibliografía que refleja aplicaciones prácticas que descubran las relaciones funcionales entre las variables financieras y las variables físicas: Lorino hace referencia a un modelo teórico implantado en la Renault (11), Martha Gómez y Acevedo (ISPJAE) han desarrollado un modelo económico con apoyo computacional para evaluar alternativas de decisión que parten de variables físicas interrelacionadas con económicas-financieras. Robert Kaplan, citado por Gouillart (4) presenta su "anotador equilibrado" como una teoría causa-efecto para las empresas. Pero en

general, la bibliografía consultada reduce el CG al control de variables económicas cuando desarrolla los ejemplos prácticos.

Los SCG son considerados SI muy complejos basados en sistemas de medidas y análisis que deben ser fieles reflejos de los procesos que ocurren en la empresa, pero que requieren de una cierta **estabilidad** en el tiempo debido a que:

- Su propia complejidad impide modificaciones frecuentes e implementaciones muy costosas.

- Se requiere hacer análisis comparables en periodos diferentes.

Pero por otra parte, las nuevas exigencias de la competencia aceleran el ritmo de cambio de la empresa reflejado éste en los frecuentes cambios de estrategias y proyectos de mejora, los cuales a su vez provocan desplazamiento de las restricciones del sistema empresa (ver Teoría de las Limitaciones de Goldratt) (3) y, como consecuencia, los mandos también desplazan sus prioridades de información. Por tanto los SI estables se hacen viejos incluso en el mismo momento que acaban de ser diseñados dejando de ser herramientas de dirección eficaces. En este sentido el SI debe ser **flexible** (asimilar los cambios rápidamente a bajo costo).

Resolver la contradicción entre la estabilidad vs la flexibilidad del SI es un problema a atender tanto en la etapa de diseño como de funcionamiento de los SCG. Desde este ángulo, el SCG puede representarse como un SI con un núcleo estable y con una parte inestable, como se muestra en la Fig. 7.

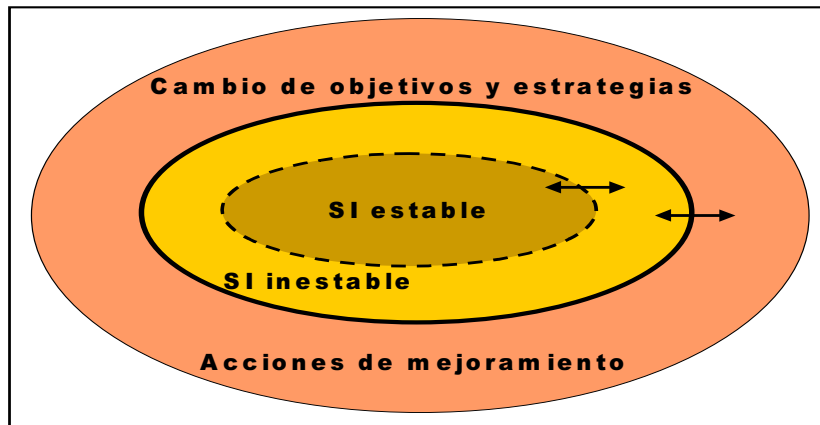


Fig. 7 Estabilidad vs. Flexibilidad de los SI para el Control de Gestión.

En el SI inestable estarán indicadores de **corta vida** pero de **máxima actualidad**, porque apuntan a las prioridades de información del momento. Estas vendrán dictadas por cambios de estrategias, por cambios de restricciones o aspectos críticos a controlar, o por las necesidades de información que demanda un nuevo proyecto de mejora. En el SI estable estarán las soluciones sistémicas, informáticas, formales del SCG, donde está la información documental o de estados. Y entre ambos se intercambian.

Si los medidores o indicadores se eligen para reflejar las prioridades estratégicas, deberán poder modificarse a medida que vaya evolucionando la estrategia. Por lo tanto el SI del SCG tendrá que tolerar el abandono periódico de medidores obsoletos y la introducción de nuevos. La actualización permanente y el mantenimiento del SI tiene que estar previsto y organizado explícitamente. En caso contrario los objetivos específicos se olvidan y las líneas estratégicas quedarían inmóviles en el tiempo.

Indicadores de control de gestión industrial

Los indicadores de control (Ic) de gestión son expresiones cuantitativas que permiten analizar cuán bien se está administrando la empresa. Según Harrington, un indicador queda expresado por un atributo, un medidor, una meta y un horizonte temporal. (7)

Entre otros rasgos las filosofías gerenciales modernas TQM, JIT, TOC, tienen en común que lo nuevo no está en los indicadores mismos, sino en la escala de importancia o prioridad con que se consideran en el proceso de gestión: valor añadido, inventario y gastos de operación, a diferencia de las filosofías tradicionales, que toman como herramienta central de control a la contabilidad de costos, magnificando los indicadores asociados al gasto de operación.

Entre los indicadores comúnmente utilizados en la evaluación del desempeño de un sistema aparecen aquellos que apuntan hacia la eficacia, eficiencia, efectividad, estabilidad y mejora del valor, en concordancia con el triángulo de desempeño (9).

En la generalidad de la bibliografía se propone un conjunto de indicadores para medir la eficacia y efectividad de cada unidad funcional de la empresa, Producción, Ventas, Suministros,

Mercadeo, Investigación y Desarrollo, Planificación y Preparación de la Producción, Mantenimiento, Administración y Finanzas, Recursos Humanos, Lorino (11) menciona a los indicadores financieros, de reactividad (plazo) y calidad. Gunn (5) en su libro sobre la fabricación en el siglo XXI, relaciona una serie de medidores de la excelencia empresarial para los diferentes subsistemas de la empresa como los de Contabilidad, Ventas y *Marketing*, enfocados a medir: tiempo, desperdicios, costo, calidad, flexibilidad, valor añadido, productividad, uso de activos, integración de datos e información.

Sin embargo Goldrat (3) y Lorino (11) alertan sobre la necesidad de condicionar la definición de los indicadores a la precisión clara de los objetivos de la compañía, priorizando primero la importancia de lo que se mide y luego su indicador. En segundo lugar, los indicadores seleccionados deben permitir juzgar el impacto de las decisiones locales sobre la meta global de la compañía.

Lo revisado alrededor de los indicadores permite concluir que:

- En la mayoría de las obras consultadas se presenta un listado de indicadores agrupados según el tradicional enfoque funcional (producción, técnico, ventas, recursos humanos, y otros).
- Se muestran indicadores globales propios de la alta dirección de la empresa, y no se le da importancia a la necesidad de clasificarlos para diferentes niveles de dirección, pasándose por alto los mecanismos de conexión entre los indicadores globales y los locales.
- Se sobrevalora la importancia de los indicadores, cayéndose a veces en recetas, restándole

importancia al procedimiento para definirlos.

- Se presenta a los indicadores como algo que se puede determinar *a priori* o prefijar a espaldas de los objetivos, las estrategias, las restricciones del sistema, los problemas críticos y la propia especificidad del objeto industrial.
- En este trabajo se considera que estos indicadores pueden tomarse como referencia pero no pueden incorporarse *a priori* en el SI de un SCG de una organización industrial, porque se corre el riesgo de disponer de muchos datos pero no tener las informaciones pertinentes para responder las preguntas gerenciales claves para una organización en particular.

CONCLUSIONES

1. Sobre el diagnóstico como función del SCG:

- Entre las características de los SCG modernos, se resalta su nueva cualidad de evitar el control por el control y entenderlo como proceso de aprendizaje a través del diagnóstico, el cual se incorpora como una función propia del SCG, y por medio de la cual se logra comprender las causas del comportamiento de los procesos y se traduce en acciones para la mejora constante del desempeño empresarial.
- En la práctica muchas empresas operan con SCG con poca capacidad de diagnóstico, que se refleja en: estándares de desempeño estáticos durante largo tiempo; SCG reducido al control y ausencia de mecanismos para vincular las variables de logro con las variables de proceso; ausencia de mecanismos para analizar el grado de vigencia u obsolescencia

del SCG, surgiendo una brecha entre la estrategia y las reglas de gestión. En estas condiciones pierde validez el SCG como ayuda a la toma de decisiones porque compromete la capacidad de cambio de la organización ante el entorno.

2. Sobre los niveles y enfoques del diagnóstico:

- El solo incremento de la capacidad del sistema que se logra con un diagnóstico basado en la detección y solución de problemas, porque no resuelve la estrategia de la organización, desperdiándose los esfuerzos en el perfeccionamiento de problemas que no son cardinales para la vida del negocio. El diagnóstico basado en las estrategias prepara a las empresas para emprender un proceso de cambio y adaptación al entorno, de gran impacto en el desempeño.
- La práctica del diagnóstico requiere de la combinación de los tres enfoques: jerárquico, funcional y de proceso para aprovechar las ventajas que cada uno brinda en el proceso de mejoramiento de la organización.

3. Sobre el sistema informativo del SCG:

- Existe la tendencia a exagerar la importancia de los indicadores del SI, en detrimento del procedimiento para seleccionarlos, definiéndolos *a priori* con un enfoque funcional e independientemente de la especificidad del objeto de estudio en constante cambio. Tampoco se le da importancia ni se profundiza en los mecanismos que vinculan los indicadores globales con los que evalúan el desempeño local.
- La estructura y contenido del SI deben estar constituidos por un núcleo estable y otro inestable, donde este último debe evitar o retardar la obsolescencia del SCG.

BIBLIOGRAFIA REFERENCIADA

1. Bueno E. y P. Morcillo, Fundamentos de economía y organización industrial. Ed. Mc Graw Hill, España, 1994.
2. Gil-Estallo M., Cómo crear y hacer funcionar una empresa. Ed. ESIC, Madrid, 1993.
3. Goldratt E., El síndrome del pajar. Cómo extraer información del océano de datos?. Ed. Castillo Monterrey, Nuevo León, México, 1992.
4. Gouillart, F., Revolución empresarial. Ed. Pirámide. Madrid, 1997.
5. Gunn T., 21st Century Manufacturing. Creating, Winning, Business, Performance. De. Harper Business, N. York, 1992.
6. Hammer M. y J. Champy, Reingeniería. Ed. Norma, Quinta edición, Colombia, 1994.
7. Harrington J., Administración total del mejoramiento continuo. Ed. Mc Graw Hill, Bogotá, 1997.
8. Hernández M., Acerca de la definición de control de gestión. Rev. Folletos Gerenciales, CCED, Año IV, No. 5, mayo 2000, p. 4
9. Hernández M., El control de gestión empresarial. Criterios para la evaluación del desempeño. Rev. Folletos Gerenciales, CCED, Año IV, No. 6, junio 2000, p. 10
10. Jordán H., Control de gestión. DEADE, Comisión Europea, 1995/1996.
11. Lorino P., El control de gestión estratégico. La gestión por actividades. Ed. Alfaomega-Marcombo, España, 1993.
12. Mallo C. Y J. Merlo, Control de gestión presupuestario. Ed. Mc-Graw Hill, Madrid, 1998.
13. Simons R., Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica. Rev. Harvard DEUSTO Business Review, Ed. DEUSTO, Bilbao, 1994, p. 22.

