



ACERCA DE LA DEFINICION DE CONTROL DE GESTION

Dra. Ing. Maritza Hernández Torres. Centro de Estudios de Técnicas de Dirección.(CETDIR). Instituto Superior Politécnico “José A. Echeverría. ISPJAE.

INTRODUCCIÓN

Taylor (1895) fue uno de los iniciadores del CG industrial, introduciendo la contabilidad analítica, el cronometraje de los tiempos de mano de obra directa, los estándares, la asignación de los costos indirectos, la remuneración por rendimientos. Brown (1907) estableció la fórmula de la rentabilidad del capital. Todavía hoy se observan muchos ejemplos en las empresas el CG gira en torno al control de la eficiencia interna de la empresa, centrando su atención en los recursos que consume, en el beneficio inmediato y en la información financiera exterior.

En la segunda mitad del siglo XX han ocurrido cambios sustanciales del entorno el cual ha pasado de estable con reglas de juego fijas, a turbulento y muy competitivo. Estos cambios de entorno han desencadenado en las empresas un gran número de cambios internos, en variables tales como la orientación hacia el cliente, el desarrollo tecnológico y la innovación, el papel rector de la dirección estratégica, los enfoques de calidad, el rol de los recursos humanos en la organización, la gestión de la información y otros. El éxito empresarial por lo tanto, exige una continua adaptación de la empresa a su entorno y la competitividad se convierte en el criterio económico por excelencia para orientar y evaluar el

desempeño dentro y fuera de la empresa.

DESARROLLO

Acerca la definición de Control de Gestión (CG)

Según García (1975) el Control de Gestión (CG) es ante todo un método, un medio para conducir con orden el pensamiento y la acción, lo primero es prever, establecer un pronóstico sobre el cual fijar objetivos y definir un programa de acción. Lo segundo es controlar, comparando las realizaciones con las previsiones, al mismo tiempo que se ponen todos los medios para compensar las diferencias constatadas .(6,p.38)

Blanco (1984) plantea que la moderna filosofía del CG presenta la función de control como el 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.(1,p.78)

La gestión es una mezcla de decisiones locales con objetivos globales de la compañía, según lo ve Goldratt (1990) desde su teoría sobre gestión de las limitaciones (TOC), precisando que el Control es una parte del sistema de información que responde a una de las preguntas gerenciales más candentes: ¿cómo

medir objetiva y constructivamente el desempeño local pasado? (8,p.154)

Según Huges Jordan (1995) el CG es un instrumento de la gestión que aporta una ayuda a la decisión y sus útiles de dirección van a permitir a los directores alcanzar los objetivos; es una función descentralizada y coordinada para la planificación de objetivos, acompañada de un plan de acción y la verificación de que los objetivos han sido alcanzados; (9)

Ya a partir de 1990 aparece el término de **controlling** (4) en Alemania, España y Estados Unidos. El salto cualitativo no está en la definición misma de control de gestión, sino en lo que enfatiza ahora la literatura bajo este término de *controlling*: las nuevas características que debe presentar el control de gestión ante el cambio radical que está operándose en los modelos de perfeccionamiento empresarial. Kupper (1992) lo ve como un medio de coordinación de las numerosas partes del sistema de *management*.(11) Pacher-Theinburg (1992) subraya la significación del *controlling* por la integración alcanzada entre las funciones de planificación y control. (14) García Echevarría (1994) resalta tanto su dimensión estratégica y global de la empresa como su dimensión específica en la función que se dirige. El *controlling* como el control de gestión orientado más hacia el futuro que al pasado y donde se ve fundamentalmente a la empresa desde afuera de sí misma, integrada con el cliente y la competencia. (7)

Si continuáramos citando autores se comprobaría que la definición de CG no es única, varía con cada autor y con el transcurso de los años, ya que el constante cambio del entorno empresarial conduce a una evolución en la forma de pensar y actuar, así como en los métodos y herramientas empleadas para dirigir una organización.

Repasando diferentes definiciones sobre control de gestión se observa que:

- Todos los autores reconocen que los **objetivos** son la categoría rectora, porque el proceso de toma de decisiones está orientado a alcanzar los objetivos marcados y luego estos son el patrón para evaluar a la gestión, o sea el grado en que los resultados de la gestión se acercan a los objetivos previamente establecidos. (6) (10) (1) (8) (12) (2) (3) (9)
- El control de gestión se relaciona con las actividades siguientes: formulación de objetivos, fijación de estándares, programas de acción (presupuestos), utilización de recursos, medición de resultados (verificación), análisis de desviaciones, corrección del desempeño o mejora.
- Se distingue una diferenciación entre el concepto de gestión, control de gestión y la función de control, pero no se observa la misma precisión al establecer sus fronteras. Algunos consideran que el control de gestión comprende tanto la etapa de previsión como la etapa de control o verificación propiamente dicha; (6)(2)(9) otros lo ven más cercano a la ejecución y verificación; (79)(14)(22) para otro, abarca los procesos de asignación de recursos, el seguimiento de las acciones y la evaluación del resultado.(5).

En este marco se considera que la gestión comprende todos los procesos descritos anteriormente puesto que constituyen la vía para concretar y alcanzar la política general de la empresa, y por ende incluye al control de gestión como su herramienta para evaluar si las decisiones que se toman al asignar y utilizar los recursos, se alejan o se acercan a los objetivos. También se considera que el control de gestión no debe ser reducido a la función de control (entendido como evaluación y corrección del desempeño solamente) sino que comprende también la fase de

planificación (porque durante el proceso de definir objetivos se determinan las formas de medirlos, y su cuantificación en el estándar), que a su vez está determinada por los procesos de mejoramiento que son los que le otorgan la capacidad de diagnóstico al control de gestión.

- Pocos autores como Goldratt llaman la atención sobre el papel de la gestión y el CG como un puente entre los objetivos globales y los objetivos locales, reflejando la problemática existente de que muchos sistemas de control de gestión (SCG) se quedan en la medición de los objetivos globales de la compañía pero son incapaces de medir si los desempeños locales van contribuyendo o no al alcance de los objetivos globales. (8)
- Resulta contrastante que en todas las definiciones se asocia al CG con la noción de **medir** y, sin embargo, una de las problemáticas no resueltas en lo referente a los SCG son los sistemas de información, que se quedan en la superficie o en lo global. Muchos SCG son buenos para asignar tareas y recursos por departamentos, pero ineficientes para evaluar si el desempeño local contribuye o no al desempeño de la organización.
- La gran mayoría de la bibliografía consultada identifica explícita o implícitamente, al CG con el control económico solamente, basado en la ventaja de la homogeneidad que ofrecen las medidas monetarias.

Aquí se considera que el CG debe ofrecer información homogénea en la medida que asciende en la pirámide de información para ofrecer información agregada sobre estados o resultados pero cuando se avanza en sentido contrario, lo que se maneja es información sobre decisiones, algunas tan directas y heterogéneas como lo son las relativas a los procesos sobre los que actúan. En estas condiciones, la problemática a resolver por el CG es servir de puente entre los

resultados económicos y las decisiones que se toman sobre los procesos físicos de la empresa poniendo de manifiesto sus vínculos funcionales.

- En la mayoría de las definiciones de gestión y control de gestión consultadas no se especifica quién es el sujeto de dirección (6)(10)(1)(8)(12)(9) y cuando lo hacen se refieren a los *managers* o directivos (1)(5) denotándose un enfoque tradicional del control de gestión donde el personal es considerado como un recurso más de la producción cuya utilización debe ser calculada al menor costo posible; los trabajadores no se ven formando parte efectivamente del sistema ni participan de forma activa en el proceso de toma de decisiones.

Sin embargo, solo a través de la implicación de todo el personal, una empresa puede dar respuesta a las exigencias de flexibilidad y capacidad de reacción que le plantea hoy el cambio de entorno.(3) Pierden competitividad aquellas organizaciones que mantienen una división entre los que piensan y los que actúan; se abren paso las organizaciones inteligentes "*learning organizations*" que se basan en el aprendizaje y la gestión del conocimiento, lo que equivale a que los recursos humanos se convierten en el principal factor diferenciador en el actual contexto.

- Hasta la década de 1970, es una tendencia considerar al CG como verificación de lo realizado, más que un proceso de aprendizaje y mejoramiento permanente del desempeño.
- Sólo algunos autores enfatizan al CG subordinado a la planificación estratégica. (1)(5)(12) Aspecto muy importante si de entornos turbulentos se trata, puesto que la gestión solo conducirá a resultados exitosos si previamente se ha

marcado la meta y la estrategia para alcanzarla .

- La consideración anterior conduce a otra muy importante y es que la gestión y el CG subordinados al planteamiento estratégico ofrecen
-

una visión dinámica, de cambio en el diseño de los SCG, los cuales deben modificarse a la velocidad con que cambian las estrategias. A esto Lorino le llama "el problema de la coherencia entre la estrategia y las reglas de gestión" (12)

Tabla 1 Características del control de gestión tradicional y moderno.

	TRADICIONAL	MODERNO
1	Los mecanismos de eficiencia son estables en el tiempo	Capacidad de diagnóstico para administrar el cambio y no la estabilidad
2	Las funciones de planificación y control se dan separadas	Tendencia a la integración de las funciones de planificación y control
3	Orientado al pasado como control de gestión retrospectivo	Más orientado al futuro, vincula el presente con el futuro como control de gestión prospectivo
4	Expresión de objetivos y resultados en términos financieros	Utiliza indicadores financieros y no financieros, expresando objetivos y resultados de forma diversificada
5	La eficiencia productiva se identifica con la disminución de los costos	Se administra no sólo el costo sino el valor
6	El costo global es equivalente al costo de un factor de producción dominante generalmente la mano de obra directa	El costo es generado por una combinación de factores que concurren en las actividades y procesos de la empresa
7	El criterio de mejora del desempeño es con respecto a la propia empresa (visión desde adentro)	El criterio de mejora del desempeño es con respecto al cliente y a la competencia (visión desde afuera)
8	Enfatiza las medidas de logro o resultados globales de la empresa	Información operativa que articula los efectos de las decisiones locales con los logros o resultados globales de la empresa
9	Orientado a las cifras, a la documentación. Como control de los resultados	Proactivo: Orientado a la acción. Planteamiento de alternativas y cursos de acción
10	Tratamiento de la información manual con automatización de tareas aisladas	Sistemas de gestión con apoyo de ordenadores. Integración de datos o integración global de la empresa
11	Orientado al control y administración de recursos	Orientado a cambios de comportamiento de las personas, al aprendizaje
12	Centrado en la verificación y análisis de desviaciones	Además de verificar, el CG es beligerante :marca los puntos críticos e impulsa a la acción correspondiendo con la estrategia trazada
13	Sistema de información orientado a las entidades exteriores	Sistema de información orientado a las necesidades de dirección interna de la empresa
14	Orientado a responsabilidades funcionales	Orientado a los procesos. Procesos de decisión sobre criterios globales de la compañía y singulares de cada proceso y función
15	Saber concentrado en los directivos	Saber distribuido, apropiado y utilizado por todos
16	El CG se orienta a la organización burocrática, centralizada y hacia la función	El CG se orienta a una organización estratégica, descentralizada y hacia el proceso de dirección
	Válido en sistemas cerrados o burocráticos sin grandes exigencias de adaptación	Válido en sistemas abiertos, descentralizados y orientados a las estrategias

De este análisis concluimos que **el CG es un proceso que sirve para guiar la gestión hacia los objetivos de la organización y un instrumento para evaluarla.** Por lo cual debe entenderse que:

- el CG es un medio para desplegar la estrategia en toda la organización
- el problema del CG radica en el diseño de mecanismos que permitan que el comportamiento individual coincida con el requerido por la organización: que se piense

en lo global cuando se actúe en lo local

- el CG desarrolla actividades de planificación, control y diagnóstico, para que las reglas de gestión locales se correspondan con la estrategia trazada por la organización, con un fin económico: la elevación del nivel de desempeño global, asumiendo de este modo una perspectiva integral de la organización
- el CG sirve para evaluar el desempeño de la organización, entendida como la medición y análisis de los resultados, desde múltiples ángulos o criterios, para decidir qué acción tomar a partir de los recursos disponibles, con una orientación hacia su mejora permanente en todos los niveles de la organización
- el CG es un medio para movilizar el talento y la energía del colectivo hacia el logro de los objetivos de la organización.

En este contexto, ¿cuáles son las características distintivas que debe presentar el control de gestión para responder a las exigencias de la empresa competitiva?

CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL DE GESTIÓN MODERNO

El análisis bibliográfico, como fuente de experiencia teórica y práctica permite sintetizar las características que a nivel mundial se le exige al control de gestión moderno. En la Tabla 1 se muestra una síntesis de las mismas, haciendo una comparación con las características del CG tradicional.

1. En el modelo de gestión tradicional, los estándares de desempeño permanecen inalterables por mucho tiempo (12). Pero el cambio continuo del entorno actual obliga a elevar la capacidad de diagnóstico del CG para entender el comportamiento de los procesos, actuar sobre ellos y lograr un estándar de desempeño mejor, que

a su vez se convierte en estímulo para alcanzar otro superior.

2. La reelaboración continua de las normas de desempeño conducen a una práctica ininterrumpida de análisis-diagnóstico-mejora, donde se pierden las fronteras entre la planificación y el control.

3. El CG debe disponer de señales de alarma que anticipen las desviaciones (5) como los mecanismos de control feed-forward ya que el control a posteriori, basado en la contabilidad tradicional y como fotografía de lo ocurrido, no tiene capacidad creativa para solucionar los problemas.

4. Para la vigilancia y medida de los logros, deben combinarse unidades monetarias con otra que no lo sean. Se necesita un cambio de enfoque que ayude a la mejora de la productividad, al seguimiento de los factores que determinan la competitividad empresarial (calidad, atención al cliente, entregas rápidas, etc..), sistemas que consigan motivar al personal y evaluar sus realizaciones. La información de costo tradicional no refleja los profundos cambios del entorno económico y del propio marco de la empresa, a ella escapan problemas tales como: la diversificación de los mercados, el desarrollo tecnológico, el acortamiento de los ciclos de vida de los productos, las pérdidas de relevancia de los costos fácilmente localizables en los productos, la calidad, el plazo de entrega, el servicio al cliente. Conseguir todo esto supone rebasar el puro ámbito contable, y el sistema informativo deberá incluir el seguimiento y análisis de estas variables, que son la base del resultado del negocio. De una orientación al control económico se está pasando a otra más relacionada con el control físico y de flujos.

5. Hay que administrar no solamente los costos sino también el valor. Al cliente no le importa el costo del producto que compra sino su valor y su precio: él compra prestaciones o

servicios. Por otra parte, la disminución del costo está limitada por el cero, sin embargo las posibilidades del mejoramiento del valor son infinitas.

6. Los avances técnicos en la industria, entre ellos la automatización, han provocado cambios en la estructura de los costos. Si tradicionalmente para la gestión del costo resultaban significativos los costos directos localizados en el producto, en la actualidad cada vez ocupan mayor peso relativo las actividades de servicio y apoyo a la producción (*Overhead*). Por otra parte el control y análisis de los costos por su naturaleza (materiales, mano de obra, amortización, etc.) resultan de poca utilidad en la administración de los procesos porque este enfoque abarca, sin hacer diferencias, todos los costos que concurren en cada actividad y proceso. Se está saliendo de los sistemas tradicionales de costo, pasando por la determinación de los costos basados en el mercado (para fundamentar el diseño del producto y del proceso) a la implantación de sistemas de costeo y gestión basados en la actividad (*ABC*). (12) (13)

7. El control de gestión moderno facilita la información desde la perspectiva interna y externa para el proceso de asignación de recursos. Ayuda a descubrir y evaluar las oportunidades y riesgos del entorno, así como los puntos débiles y fuertes de la empresa para seleccionar la estrategia más adecuada. La empresa tiene que ser analizada desde fuera, teniendo en cuenta la competencia y al cliente, lo que conduce al controlling estratégico.

8. Las medidas de naturaleza financiera como el rendimiento de la inversión (*ROI*), la ganancia y la liquidez son indicadores de logros o desempeño válidos con respecto a la gestión global de una organización, pero ellos fijan su atención en el resultado final. Sin embargo, la empresa también necesita fijar su

atención en los factores de naturaleza técnica, organizativa y motivacional, las cuales subyacen y determinan el desempeño global de la organización. Estos son los indicadores operativos de la gestión empresarial. Sólo si se consigue poner de manifiesto las relaciones funcionales que ligan las decisiones locales con los resultados globales de la compañía, se logrará que los indicadores operativos se constituyan realmente en instrumentos válidos de guía en la gestión y toma de decisiones empresariales.

9. En el enfoque tradicional se ha llegado a considerar que los informes abundantes en indicadores y cifras son la meta y el producto final de la actividad del CG. El CG moderno impulsa a la acción, no se queda en un documento, y alerta al directivo sobre los aspectos críticos del negocio para alcanzar el éxito.

10. En la actualidad se observa en todas las empresas, diferentes grados de aplicación de la tecnología informática a los sistemas de control de gestión (SCG), desde programas informáticos para solucionar tareas aisladas hasta los grandes sistemas de gestión integrados.

11. En sistemas tradicionales se comprueba si las condiciones y los procesos se ejecutaron según lo previsto mediante una comprobación de gastos e ingresos. En un sistema competitivo, el CG se basa en el concepto de que la empresa es un sistema en permanente evolución o cambio, necesitándose movilizar los talentos para adaptarse al cambio, la implicación de todos los trabajadores, abarcando los conceptos de Ingeniería Simultánea, equipos interfuncionales, sistemas de entrenamiento, de evaluación y reconocimiento, y círculos de calidad. El conocimiento se revela como fuente de generación de riquezas.

12. El CG debe ser beligerante, motor de cambios de comportamientos organizativos en la empresa en determinado sentido, de acuerdo con

la estrategia que se persigue. La beligerancia se consigue siguiendo las reglas siguientes:

- la información neutra no altera la organización; sólo genera un mar de datos que distrae al directivo y lo aleja de los problemas críticos y de las respuestas claves gerenciales.
- la información debe enfocarse a los objetivos particulares de la estrategia vigente en la empresa en relación con las restricciones que gobiernan y determinan el nivel de desempeño de la organización
- la información beligerante debe seguir activamente a los proyectos de mejora que se ejecutan en la empresa (requisito de flexibilidad para mantener actualizados los sistemas informativos) y permitir evaluar el impacto que sobre la organización, pueda tener una medida de perfeccionamiento de un área.
- cada área o subsistema del ámbito de control, debe ser dotada de funciones que delimiten un objetivo clave e integrador y diseñar un sistema de información que se relacione con ese objetivo.

13. El CG tradicional se basa en un sistema de información sistematizado basado en la contabilidad, que fundamentalmente se orienta a informar sobre los resultados de la empresa a los organismos superiores, y a los accionistas, entre otros. Pero la empresa requiere además la información específica también llamada información operativa que le dé seguimiento a los **factores claves de su gestión**.

14. La búsqueda de una ventaja competitiva sostenible para la empresa, como base para mantenerse en mercados turbulentos, pone de

manifiesto lo insuficiente que resultan los SCG tradicionales con carácter funcional o departamental, enfocados a maximizar la eficiencia interna; dado que la ventaja competitiva no puede ser comprendida viendo a la empresa como un conjunto de subdivisiones estructurales, sino como conjunto de procesos implicados en dar un resultado estratégico. Por lo que el CG debe abarcar un enfoque del proceso y asumir una perspectiva integral de la organización.

15. El CG tradicional mantiene informados a los directivos puesto que identifica al sujeto de dirección con ellos. En el CG moderno se mantiene informado a todos los trabajadores de la organización. Porque controlar una organización es motivar a las personas a llevar a cabo las acciones necesarias para la consecución de los objetivos empresariales; mantenerlos informados es un requisito primario para lograr la participación de los trabajadores en los procesos de mejora y control empresarial. El trabajo en equipos necesita desarrollarse con números en la mano.

16. En sistemas abiertos al entorno, donde la gestión del cambio es la clave del éxito, se requiere de una organización descentralizada que estimule la iniciativa de todos los miembros del colectivo para desarrollar soluciones que abarquen toda la cadena de procesos vinculados con el logro de un objetivo estratégico.

Se reconocen además, una serie de características generales que debe poseer el control de gestión tales como:

- **Integral**, asume una perspectiva integral de la organización, contempla a la empresa en su totalidad, es decir, cubre todos los aspectos de las actividades que se desarrollan en la misma.
- **Periódico**, sigue un esquema y una secuencia predeterminada.

- ❑ **Selectivo**, debe centrarse sólo en aquellos elementos relevantes para la función u objetivos de cada unidad.
- ❑ **Creativo**, continúa búsqueda de índices significativos para conocer mejor la realidad de la empresa y encaminarla hacia sus objetivos.
- ❑ **Efectivo y eficiente**, busca lograr los objetivos marcados empleando los recursos apropiados.
- ❑ **Adecuado**, el control debe ser acorde con la función controlada, buscando las técnicas y criterios más idóneos
- ❑ **Adaptado** a la cultura de la empresa y a las personas que forman parte de ella.
- ❑ **Motivador**, debe contribuir a motivar hacia el comportamiento deseado más que a coaccionar.
- ❑ Servir de **punto** entre la estrategia y la acción, como medio de despliegue de la estrategia en la empresa.
- ❑ **Flexible**, fácilmente modificable, con capacidad de cambio.

CONCLUSIONES

- El CG es un proceso que sirve para guiar la gestión hacia los objetivos de la organización y un instrumento para evaluarla. Su definición ha evolucionado en la medida que cambia el modelo de funcionamiento empresarial ante las exigencias del entorno.

BIBLIOGRAFÍA REFERENCIADA

1. Alvarez J. y Blanco F., *La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua*. Revista Técnica Contable, 1993, p.20.

2. Amat J. *La importancia del control de gestión en el proceso directivo*. Rev. Novamáquina, No 149, Mar.1989, p.135.
3. Colectivo de Autores. STRATEGOR. *Estrategia, estructura, decisión identidad*. Ed. Biblioempresa, Barcelona, 1995, p.455.
4. Desconocido, *Decision Making and Controlling*, Cap.8 de un texto fotocopiado.
5. Freije A. y Rodríguez S., *Control de gestión*. Ed.IEE S.A., Madrid, 1993.
6. García L., *El control de gestión*. Ed.INDEX, Segunda edición, Madrid, 1975.
7. García E., *El controlling moderno: base del management*. Rev. Alta Dirección, No.176, Jul-Ago., España, 1994, p.77.
8. Goldratt E., *El síndrome del pajar. Cómo extraer información del océano de datos?*. Ed. Castillo Monterrey, Nuevo León, México, 1992.
9. Jordán H., *Control de gestión*. DEADE, Comisión Europea, 1995/1996.
10. Koontz H., *Elementos de Administración*. s.e.
11. Kupper H., *Logistik- Controlling*. Rev. Controlling. Heft 3, May./Jun. 1982, p.124-132.
12. Lorino P., *El control de gestión estratégico. La gestión por actividades*. Ed.Alfaomega-Marcombo, España, 1993.
13. Oliver, J.: *Activity Based Management*. Rev. Estudios Empresariales, No. 81, Feb. 1993, p.60.
14. Pacher F., *Integriertes Logistik-Controlling in einen Unternehmen der Elektronikbranche*. Rev.Controlling Heft, Ene./Feb., 1992, p.20-26. 