

**UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA**

**ESTUDIO DESCRIPTIVO
DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN
IMPLEMENTADOS EN EMPRESAS DE LA REGIÓN
DE VALPARAÍSO:
PROPUESTA DE UN INSTRUMENTO DE EVALUACIÓN**

Proyecto de Tesis

**Para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de
Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión**

**Tesistas : Franco Riquelme Flores
Ítalo Videla Pérez
Profesor Guía : Eric Salinas Mayne**

Valparaíso, Diciembre de 2006

RESUMEN

La complejidad de las empresas modernas se expresa en todos sus subsistemas internos, particularmente en aquellos que son transversales a la totalidad de sus funciones, procesos y actividades. Entre ellos, el Sistema de Control de Gestión implementado refleja no sólo su dinamismo, sino también de manera muy elocuente la cultura organizacional, en particular la expresada por sus mandos, influyendo notablemente en la perspectiva estratégica de la organización. Su adecuada evaluación es, por lo tanto, de elevado interés estratégico para toda empresa, existiendo diversas visiones y tendencias para su realización.

El presente proyecto de tesis es una investigación descriptiva que intenta por medio de preguntas de investigación, que actúan como herramienta de orientación de todo el proceso investigativo, aportar elementos de diagnóstico y análisis para evaluar los Sistemas de Control de Gestión implementados en empresas de la Región de Valparaíso, a través del estudio de una muestra por conveniencia de 7 empresas, utilizando un cuestionario diseñado y validado de acuerdo a los criterios planteados por Jiménez Bermejo, Hernández Torres y Luis Muñiz, y en cuyo desarrollo se emplean técnicas de estadística descriptiva y análisis FODA.

Los resultados obtenidos en el estudio y evaluación de los Sistemas de Control de Gestión, muestran una alta calificación y una baja variabilidad en los datos recopilados. En todo caso, las medidas institucionales tomadas por las empresas evaluadas, respecto de la instalación apropiada de tales sistemas, relativas fundamentalmente a formalizaciones, son las mejor evaluadas; mientras que los indicadores menores se aprecian en los atributos generales de los sistemas, que tienen que ver con el sentido estratégico del control. El aspecto positivo que se destaca es la pertinencia de los sistemas usados y su adecuada autoevaluación, y como elemento negativo resaltan la falta de un mecanismo de reemplazo del controller y algunos rasgos de inflexibilidad de los sistemas que podrían dificultar sus procesos de cambio y adaptación.

ÍNDICE

Páginas

RESUMEN

MARCO TEÓRICO	3
1. Antecedentes Generales	3
2. Concepto de Control	3
2.1. Clasificación general de los controles	5
2.2. El cuadro de mando como instrumento de control	6
3. Planificación y Control	6
3.1. La planificación estratégica	7
3.2. El proceso de planificación estratégica	8
3.3. Valores corporativos	8
4. El Diagnóstico Estratégico	10
4.1. La dirección estratégica	12
4.2. Estrategias y proyectos estratégicos	13
4.3. El control como proceso	15
4.4. El proceso formal de control	17
5. Control de Gestión	18
5.1. Antecedentes históricos	18
5.2. Definiciones de control de gestión	19
5.3. Características del control de gestión moderno	26
5.4. Elementos del sistema de control de gestión (SCG)	31
5.5. El diagnostico como función del SCG	33
5.6. Comparación de los enfoques de diagnostico para el C.G.	34
5.7. El sistema informático (SI)	37
5.8. Indicadores de control de gestión industrial	39
6. Evaluación del Desempeño Empresarial	42
7. La Brecha entre el Control de Gestión y la Estrategia	49
8. Un Modelo de Diagnóstico para el Control de Gestión Empresarial	52
8.1. Modelo de diagnostico para el control de gestión empresarial	53

PROBLEMA	59
OBJETIVOS	60
a. Objetivos generales	60
b. Objetivo específico	60
METODOLOGÍA	61
RESULTADOS Y DISCUSIÓN	63
CONCLUSIONES	75
BIBLIOGRAFÍA	76
ANEXOS	
a. Anexo 1: Pauta de la Entrevista	78
b. Anexo 2: Cuestionario para la Evaluación de los Sistemas de Control de Gestión	79

MARCO TEÓRICO

1. ANTECEDENTES GENERALES

La visión sistémica hoy penetra prácticamente todos los ámbitos del quehacer humano, y las empresas no escapan a esta realidad. Concebirlas como organismos dinámicos, en constante adaptación, se ha transformado en un requisito indispensable para cualquier diagnóstico, análisis o evaluación que se quiera hacer de ellas.

Bajo el prisma descrito, deben ser concebidos de manera similar los componentes que dan identidad a la empresa, entendidos como subsistemas que reflejan también su complejidad. Entre ellos, los sistemas de control utilizados son de enorme interés para quienes tienen la responsabilidad de la toma de decisiones, como también para otros actores de la actividad empresarial.

El ejercicio del control, tanto en su perspectiva teórica como práctica, ha experimentado una notable evolución en el último medio siglo. Sin embargo, persisten algunas imprecisiones conceptuales en el uso habitual de cierta terminología relacionada con los sistemas de control. En el inicio de este documento se aborda el marco teórico y conceptual utilizado como referencia para la ejecución del estudio.

2. CONCEPTO DE CONTROL

- Para Hernández Torres¹ el control es un ***“conjunto de disposiciones metódicas, cuyo fin es vigilar las funciones y actividades de la organización, verificando si todo se realiza conforme a lo preestablecido”***.

¹ Hernández M., El control de gestión empresarial. Criterios para la evaluación del desempeño. Ed. Folletos Gerenciales, CCED, Año IV. Número 6, junio 2000. Ciudad Habana, Cuba.

- Henry Fayol² señala: ***“en una empresa el control consiste en verificar que todo sucede de acuerdo con el programa adoptado, con las órdenes impartidas y principios adoptados”***.
- George Terry³ plantea: ***“el control se puede definir como el proceso para determinar lo que se está llevando a cabo, valorizándolo y, si es necesario, aplicando medidas correctivas de manera que la ejecución se lleve de acuerdo con lo planeado”***.
- Vicente Perel⁴ dice: ***“el control puede considerarse como una de las partes de un sistema de flujo continuo, que no tiene comienzo ni final, es decir, una tarea de administración que consiste en adoptar decisiones sobre el futuro y el presente, en función de datos del pasado”***.
- Para Robert Anthony⁵: ***“el control es un proceso administrativo, que consiste en asegurar que tareas específicas se cumplan en forma eficaz y eficiente”***.
- Por su parte, Peter Drucker⁶ sostiene: ***“control requiere la existencia de un objetivo y la aplicación de unas medidas correctivas”***.
- Según Amat⁷ el concepto de control, ***“se orienta a la desconsideración de aspectos sociales y organizacionales, centrándose solamente en elementos de carácter conductual y comunicacional, del mismo modo no sustenta el papel de la distribución del poder y la influencia de enfrentar las incertidumbres organizacionales y evita el no consentimiento de otros aspectos que no sean los cognitivos”***.

² Fayol, H. Administración industrial y general; El ateneo, Buenos Aires, 1969.

³ Ferry, George R., Principios administrativos. Compañía Editorial Continental, S.A. México, 1977.

⁴ Perel, Vicente (1976) El control de Gestión, Buenos Aires. Macchi.

⁵ Menguzzato y Renal “Dirección Estratégica de la Empresa”, Valencia, Ed.Euroed, 1986, p.380.

⁶ Drucker, Peter, “The practice of management” .

⁷ AMAT, Joan: Control de gestión (una perspectiva de dirección) Barcelona, España, Edic. Gestión 2000, S.A., 2000.

De las distintas definiciones se pueden extraer los siguientes elementos:

- a) El control se aplica sobre las operaciones y tareas específicas.
- b) El control busca conseguir que se cumpla con las metas y objetivos prefijados.
- c) El control persigue que las metas se alcancen con eficacia y eficiencia.
- d) El control es un proceso en sí mismo y además forma parte del proceso administrativo.
- e) El control comprende dos aspectos: detección y corrección, es decir, la acción correctiva es parte inherente del proceso de control.

2.1. Clasificación general de los controles

Controles preventivos: Son aquellos que reducen la frecuencia con que ocurren las causas de un cierto riesgo. Ejemplos de lo anterior son los letreros "No fumar" para salvaguardar las instalaciones, o las claves de acceso a determinados software o lugares físicos.

Controles detectivos: Son aquellos que no evitan que ocurran las causas del riesgo, sino que las detectan luego de ocurridas. En cierta forma sirven para evaluar la eficiencia de los controles preventivos. Un ejemplo son los procedimientos de validación.

Controles correctivos: Ayudan al seguimiento y corrección de las causas del riesgo. La corrección que podría ser considerada "ideal" puede resultar difícil e ineficiente, siendo necesaria la implantación de controles detectivos sobre los controles correctivos, debido a que la corrección de errores es en sí misma una actividad altamente propensa a errores.

2.2 El cuadro de mando como instrumento de control

Dentro de las técnicas de control, el cuadro de mando constituye una herramienta válida para la administración y seguimiento del sistema de gestión a definir. El

cuadro de mando proporciona una estructura para transformar una estrategia en términos operativos.

Para Kaplan y Norton⁸ (2000) el cuadro de mando integral es más que un sistema de medición táctica u operativo..."busca aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia" sirve para "comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos" así como "planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas" dentro de un aumento de retroalimentación y formación estratégica (Pág. 23).

3. PLANIFICACIÓN Y CONTROL

Dentro del proceso administrativo, la planeación constituye un punto inicial de la acción directiva ya que supone un establecimiento de objetivos y los cursos de acción para lograrlo. Este logro depende en gran medida del grado de conocimiento de las variables del entorno organizacional. La planificación requiere de un proceso de toma de decisiones cuyos resultados implicarán una adecuación reguladora de las acciones operativas a aplicar para la consecución de las metas previstas, esto es, qué tipo de estructura organizacional se adaptará a la estrategia intentada, qué personal se asignará para ello, qué tipo de tecnología se necesitará, qué tipo de recursos se utilizarán y qué clase de controles se aplicarán para la producción de bienes o servicios. Esta visión integradora hace que la planificación sea entendida como un sistema compuesto por procesos capaces de diseñar, regular y evaluar la eficacia del mismo.

Planificar es, por lo tanto, un proceso mediante el cual los actores involucrados estudian el entorno interno y externo de la organización, bajo principios filosóficos que guiarán el cumplimiento de unos objetivos por medio de estrategias intentadas, en concordancia con las especificaciones del sistema social, tecnológico, administrativo, financiero, productivo y cultural.

⁸ KAPLAN, Robert y David n NORTON: Cómo utilizar el cuadro de mando Integral, Barcelona.

3.1. La planificación estratégica

La planificación estratégica dentro del ámbito organizacional público y privado, ha tenido dos enfoques básicos que permiten conocer sus aplicaciones más comunes, en una primera instancia, el enfoque utilizado ampliamente en el ámbito público denominado estratégico situacional desarrollado por Carlos Matus, plantea una singular concepción acerca del proceso de planificación, de hecho, la define como "el cálculo que precede y preside la acción en la coyuntura" de quien gobierna en un mundo de situaciones y conflictos provenientes de los actores involucrados en la misma realidad en que ciertos problemas específicos ocurren. Para Matus, el proceso planificativo se define por cuatro momentos basados inicialmente en una explicación de lo situacional o problema (momento explicativo situacional), a fin de construir su direccionalidad normativa específica (momento normativo) que requiere viabilidad (momento estratégico) en un cálculo que precede y preside la acción (momento táctico operacional).

En una segunda instancia más empresarial, autores como Ackoff, Porter y Steiner, destacaron en la interpretación y desarrollo del llamado modelo estratégico corporativo, el cual plantea que el ejercicio planificativo se centra en los supuestos que la organización constituye una corporación en intenso intercambio con su ambiente o entorno, donde participan actores o competidores con capacidad de desequilibrar o potenciar las estrategias basadas en las fortalezas y debilidades que estas puedan tener en un medio complejo y dinámico.

En este proceso la acción planificadora se centra en un primer nivel llamado corporativo, en donde a partir del análisis de entorno y el análisis interno, se desarrolla la filosofía institucional, en un segundo nivel llamado funcional, se desarrollan los planes funcionales caracterizados por su detalle en la configuración de los objetivos y metas tácticas a ejecutar por la organización a través de los programas y proyectos, y por último, un nivel denominado operacional basado en la ejecución de los programas por medio de los planes operativos con su vinculación respectiva al presupuesto. En síntesis, la planificación estratégica según Serna⁹ (2000) constituye "el proceso mediante el cual

⁹ SERNA, Humberto: Gerencia Estratégica, Caracas Ediciones Global S.A. 2000.

quienes toman decisiones en una organización obtienen, procesan y analizan información pertinente, interna y externa, con el fin de evaluar la situación presente de la empresa, así como su nivel de competitividad con el propósito de anticipar y decidir sobre el direccionamiento de la institución hacia el futuro (Pág.17).

La anterior definición precisa tres premisas esenciales en la comprensión del concepto: una primera donde ubica al proceso de planificación estratégica como acción de agentes decisorios mayormente ubicados en el nivel estratégico e interrelacionados con los niveles coordinativos y operativos. Una segunda premisa la cual ubica a la planificación estratégica como una actividad donde la abstracción de la realidad interna y externa de la organización, impulsa la elaboración de un tercer elemento basado en el desarrollo de futuros deseables y posibles, a fin de avizorar en perspectiva, las oportunidades de un entorno lleno de incertidumbres. Estas apreciaciones hacen de la planificación estratégica un sistema metodológico estructurado por procesos técnicos e instrumentales explicados sucintamente en los párrafos subsiguientes.

3.2. El proceso de planificación estratégica

La planificación estratégica como sistema, contiene un determinado número de procesos que hacen de ella una actividad dinámica, flexible y continua. Esta complejidad no viene dada por las dificultades propias del proceso en torno a la aplicación de sus métodos y técnicas, sino más bien corresponde a la dinámica de la realidad que desborda los más elaborados análisis del entorno y hacen de esta, un instrumento racionalizador de las aspiraciones organizacionales en un mundo de incertidumbres constantes.

La planificación estratégica asume un rol importante en la construcción de escenarios factibles dentro de cierta certidumbre esperada, para ello, establece un conjunto de procesos integrados capaces de sistematizar acciones que permitan lograr dentro de un contexto específico, objetivos y metas productivas.

3.3. Valores corporativos

La organización como sistema social, contiene relaciones sociales que identifican a los individuos y definen las características axiológicas de las instituciones, la cultura, como elemento principal de dicho proceso, constituye el eslabón inicial donde se define la filosofía organizacional que guiará la visión, misión y objetivos corporativos. Para Shein, la cultura está constituida por aquellas soluciones a los problemas internos y externos que han sido tratados por un grupo y que sirven para enseñar a los nuevos miembros la vía correcta de percibir, pensar y sentir en relación con esos problemas.

Para Díez de Castro¹⁰ (2000), la cultura está definida por tres factores básicos: factores de personalidad, factores simbólicos y factores de comunicación. Los factores de personalidad lo constituyen los valores, actitudes, creencias, entre otros. Los factores simbólicos se encuentran, entre otros, las historias, los ritos, los héroes y mitos. En torno a los factores de comunicación se tienen: el lenguaje, las metáforas y el mensaje de los sitios físicos (pág.46).

Los valores constituyen los principios ideales que sirven de guía a los miembros de la organización para basar sus juicios y guiar su conducta y, por ende, la orientación básica de la organización. Esta filosofía cultural será el marco de referencia donde los individuos, los grupos y la organización total, regirán sus acciones dentro de una determinada escala de valores. Para la realización de dicha escala de valores, la matriz propuesta por Serna constituye una guía válida para la definición de la misma.

Esta matriz debe cumplir los siguientes requisitos:

Definir los valores y principios corporativos (honestidad, respeto, rentabilidad justa, entre otros)

Posterior a ello deben identificarse los grupos de interés de la organización. Un grupo de interés son aquellas personas o instituciones con las cuales interactúa la entidad

¹⁰ DIEZ DE CASTRO: Administración y Dirección, España, Editorial McGraw-Hill/Interamericana, 2001.

en la consecución de sus objetivos y metas primordiales (El Estado, la sociedad, el cliente, el accionista, entre otros)

Luego de realizar los puntos anteriores, se procede a elaborar la matriz propiamente dicha. En una tabla de doble entrada, por un lado se colocan horizontalmente los grupos de interés, y del lado vertical los principios o valores previamente definidos, el resultado de la combinación de ambas, definirán los principios corporativos a regir en toda la organización.

4. EL DIAGNÓSTICO ESTRATÉGICO

El diagnóstico estratégico consiste en el análisis de los procesos internos con su relación con el entorno global. En el ámbito interno, la planificación estratégica intenta conocer la cultura corporativa presente en la organización. La cultura corporativa representa la unión con la estrategia para el fortalecimiento institucional. Una cultura corporativa por lo general, considera los siguientes elementos de estudio:

Los fundadores: Las primeras intenciones o valores promulgados por los sujetos que inician el proyecto de creación de una organización, inciden significativamente en la formación de valores, ritos y creencias que marcarán el destino de la misma.

El estilo de dirección: Representa la manera como los niveles directivos altos, llevan a la práctica sus decisiones, procesos de comunicación y el estilo de liderazgo.

Los valores: La comunicación y transmisión de los valores organizacionales son de vital importancia para el mantenimiento de una cultura corporativa, ya que orienta a la consolidación de una identidad propia capaz de guiar las acciones directivas dentro de un mundo axiológico claro y definido.

El grado de autonomía: Refiere en qué medida el grado de responsabilidad, independencia y creatividad permitida, ayudan a determinar un tipo de participación e interés por parte de los demás miembros de la organización en mejorar o potenciar los procesos de trabajo claves para el éxito de la misma.

La estructura organizacional: De acuerdo al diseño organizacional con que se cuente, la cultura se manifestará a partir del grado de centralismo, normatización, interacción, comunicación y sinergia, en la realidad cultural diaria de los miembros de la organización.

Sistema de recompensas, reconocimientos y sanciones: La manera como se evalúe, se reconozca y se sancione, detectará una determinada cultura. La motivación determina un cierto grado de comportamiento humano y compromiso que puedan caracterizar a cada institución.

Otro factor considerado por la planificación estratégica para el diagnóstico, es el análisis interno de la realidad organizacional en términos de conocer sus potencialidades y fallas específicas. Dentro de este ámbito de análisis, existen múltiples técnicas capaces de contribuir a la realización de este proceso:

El análisis F.O.D.A.: Consiste en la relación entre las variables claves del entorno y la capacidad estratégica de la organización por medio de la identificación de la estrategia actual, los cambios del entorno (oportunidades y amenazas) la identificación de las variables fuertes, y las limitaciones de la organización (fortalezas y debilidades).

Análisis de vulnerabilidad: Refiere el estudio crítico de las debilidades y su impacto en las estrategias de la organización. Relaciona el impacto de la debilidad y la capacidad de reacción organizacional dentro de un cuadro de indefensión, peligrosidad, vulnerabilidad y preparación.

El perfil de capacidad institucional: Es una adaptación de la matriz DAFO pero dirigida a estudiar cinco categorías básicas: La capacidad directiva, la capacidad competitiva, la capacidad financiera, la capacidad tecnológica y la capacidad del talento humano.

En concordancia con las fases anteriores, el diagnóstico no sólo se circunscribe a lo interno, sino también a lo externo, es decir, a la realidad que rodea a la organización que orienta su razón de ser, actuar y producir. Este análisis concibe la necesidad de analizar las variables más significativas del entorno social, económico, político y tecnológico.

Entre las técnicas de diagnóstico más usadas se encuentran:

1. La construcción de escenarios: Esta técnica fue introducida por Herman Kahn, su objetivo principal, en palabras de Miklos y Tello¹¹ (2000)"es de integrar el análisis individual de tendencias, posibles eventos y situaciones deseables, dentro de una visión general del futuro." (Pág. 119). La construcción de escenarios pasa por cinco fases relacionadas: Una primera donde se delimita el sistema estructural a estudiar. Una segunda fase donde se estudia el pasado a través de su revisión histórica, su evolución, desarrollo y funcionamiento. Una tercera fase la cual supone el estudio de los flujos de entrada y salida del sistema considerando su entorno, sus mecanismos de control y los factores de cambio presente en la dinámica del mismo. Una cuarta fase donde se diseñan los escenarios alternativos, para concluir con la fase final, basada en la descripción de la interacción de las tendencias y eventos para diseñar el futuro.

2. El método Delphi: Fue introducido por la Rand Corporation y posteriormente por Helmer, Dalkey y Gordon. Tiene como propósito consultar a los "expertos" sobre una realidad específica, consta básicamente por cuatro fases: Primero, se debe definir el tema, área o sector a estudiar, segundo, debe elegirse muy cuidadosamente los expertos bajo ciertos principios; tercero, aplicar los cuestionarios en tres rondas sucesivas considerando más entregas según el caso; y por último, el procesamiento de las respuestas y la síntesis respectiva.

3. El perfil de oportunidades y amenazas en el medio: Desarrollado por Humberto Serna el cual consiste en la realización de una matriz donde se comparan a juicio del decisor, ciertos factores (políticos, económicos, sociales, tecnológicos, competitivos y geográficos) con las oportunidades, amenazas y sus respectivos impactos.

4.1. La direccionalidad estratégica

Luego de haber definido la realidad interna de la organización y su relación con su entorno, la planificación estratégica precisa una fase de programación y definición clave

¹¹ MIKLOS, T. Y TELLO, M : Planeación Prospectiva. (Una estrategia para el diseño del futuro) México, Limusa Noriega Editores, 2000.

para el desarrollo institucional orientada a la elaboración de la visión, misión y objetivos corporativos.

La visión constituye el impulso futurista donde la organización aspira llegar dentro de un propósito general o misión, la misión hace referencia a la razón de ser, sus prioridades y factores de existencia.

Por otro lado los objetivos constituyen la aproximación real o esperada de los contenidos de la visión y misión institucionales. Representan el horizonte temporal de los resultados esperados en todas las áreas internas: producción, tecnología, innovación, clientes, responsabilidad social, finanzas, inversiones, ganancias, recursos humanos, etc.

Los objetivos deben ser mensurables, cuantificables, concretos y realizables en un corto, mediano y largo plazo.

4.2. Estrategias y proyectos estratégicos

Posterior de haber definido los objetivos estratégicos, las estrategias corporativas constituyen el siguiente paso para la dirección organizacional, dentro de ésta, se han constituido básicamente en la teoría administrativa, cuatro enfoques a saber:

La estrategia basada en el poder del mercado: Modelo desarrollado en los años treinta en Harvard y profundizado por Mason y Bain diez años después. Consiste en el entendimiento que el mercado tiene sobre la demanda y la oferta dentro de un esquema denominado estructura-conducta -resultados. La estructura del sector tiene que ver en el grado de concentración de la empresa, la diferenciación de sus productos dentro de una estructura de costos determinada y su influencia en su conducta, es decir, las acciones que desarrollará en torno al papel de sus rivales y los resultados esperados dentro de un cierto grado de eficiencia en su productividad, innovación, tecnología, productos, etc.

La ventaja competitiva: Modelo iniciado por Porter centrado en el papel de la organización para desarrollar posiciones de defensa contra las fuerzas competitivas del mercado.

Teoría de los recursos: Busca elaborar ventajas competitivas por medio de la captura de rentas empresariales como consecuencia de ventajas en la eficiencia de la empresa en cuanto al manejo adecuados de sus recursos tangibles, intangibles y humanos que influirán en el manejo de los caminos para el logro de sus objetivos estratégicos, en este modelo se destacan los trabajos de Rumelt, Wernerfelt y Teece (1984).

El enfoque de las capacidades: Analiza las fuentes de creación de riquezas y su captura para las organizaciones a través del conocimiento de éxitos, fracasos o de algunas organizaciones que elaboran ventajas competitivas en periodos de cambio.

Dentro de los modelos anteriormente descritos, existen ciertas metodologías usualmente utilizadas en las actividades de planeación, esta son:

Alternativas estratégicas: Consiste en la definición de estrategias concentradas en un ámbito ofensivo (concentración, diversificación, integración, fusión, adquisición, etc.) defensivo (reducción, desinversión, liquidación, recuperación, entre otros), genérico (áreas globales de la organización) y concéntrico (afectan a toda la organización).

Análisis vectorial del crecimiento: Estudia las alternativas de productos en relación con las opciones del mercado y el posible crecimiento deseado por la organización (crecimiento vectorial horizontal, crecimiento vectorial vertical, combinado) y la posterior integración de estas en un denominado vector estratégico que delinearán las estrategias a seguir.

Análisis del portafolio competitivo: Consiste en la definición de la curva de experiencia, la participación relativa de la organización en el mercado y la tasa de crecimiento de la industria.

Revisión estratégica global: Desarrollada por Allan Rowe donde se definen las estrategias mediante la concreción de cuatro factores de análisis: El poder de la industria, la estabilidad ambiental, la ventaja competitiva y el poder financiero, esto con el apoyo de instrumentos como la matriz de atracción de la industria, la matriz de política direccional y la posición estratégica y evaluación de acciones.

Después de haber definido las opciones estratégicas dentro del proceso de planeación, la formulación estratégica a través del diseño de los proyectos estratégicos, constituye la siguiente fase para llevar a cabo acciones de administración estratégica.

Los proyectos estratégicos para Serna¹² son **“el resultado de analizar las opciones estratégicas y de dar prioridad a cada una de éstas...son los factores claves de éxito”** (Pág. 237). En esta fase se deben definir las estrategias para cada proyecto, su estándar esperado, su índice concreto de éxito y sus responsables, del mismo modo se delinear los planes operativos y su asignación presupuestaria correspondiente.

Posteriormente a ello, la fase de control y seguimiento del proceso constituye un elemento importante para la aplicación de planes estratégicos. La monitoria del proceso consiste en la observación sistemática de los avances del proyecto y sus resultados obtenidos en un periodo de tiempo definido, para ello se deberán asignar las metas a cumplir, su indicador de medición y el resultado alcanzado, a fin de tomar acciones correctivas que favorezcan el logro del objetivo deseado

Dentro de su configuración final, la planificación estratégica realiza los mismos pasos anteriormente descritos en los niveles coordinativos y operativos, es decir, cada unidad coordinadora y operativa deberá diagnosticar, definir estrategias, proyectos y planes concretos que provengan de la filosofía organizacional a fin de llevar a cabo las acciones pertinentes para el logro de los objetivos propuestos a partir de sistemas de control de gestión capaces de garantizar la eficiencia de los recursos invertidos y el alcance de las metas. Bajo esta perspectiva, el control de gestión constituye un proceso esencial para la realización de actividades de planeación estratégica ya que constituye el camino para la evaluación de las ideas y acciones definidas en el proceso anterior, por lo que su definición, características, modelos, categorías y conceptos, se desarrollarán ampliamente en la siguiente parte del trabajo.

¹² SERNA, Humberto: Gerencia Estratégica, Caracas Edición Global S.A., 2000.

4.3. El control como proceso

La concepción de la organización como sistema social abierto, involucra la configuración de subsistemas capaces de dirigir las instancias mediante las cuales las organizaciones se crean. Los sistemas de gestión constituyen un elemento fundamental para la orientación de los esfuerzos y recursos que se le inyectan a cualquier sistema social, estos esfuerzos se validan por medio de las funciones o procesos administrativos como lo son la planeación, organización, mando, control y evaluación.

La planeación vista en la parte anterior, refiere la dirección del sistema a través del estudio de su entorno y la especificación de políticas, estrategias y proyectos para la consecución de sus fines.

La organización hace referencia al diseño y agrupación de tareas, la asignación de responsabilidades y el establecimiento de mecanismos de comunicación entre las distintas unidades administrativas.

El mando tiene que ver con la manera en que se toman las decisiones y propiciar la participación a través de procesos de liderazgo, trabajo en equipo, motivación, etc.

En cuanto al control, este regula las desviaciones que pueden presentar los sistemas por medio de procesos que permiten medir y corregir tales desviaciones en un tiempo y espacio determinado.

En torno a la evaluación, esta representa la retroalimentación del sistema ya que se miden los resultados de la gestión en relación con los objetivos propuestos. Esta relación estrecha entre estos procesos, hace que la gestión empresarial sea una acción sistémica, armónica y compleja, donde la regulación y el seguimiento constituyan procesos claves para la eficacia del sistema.

La importancia del control en estos términos de complejidad, radica en el impacto que produce en los propios objetivos, ya que de su aplicación puede revertirse o adaptarse el sistema de objetivos organizacionales, provocando cambios sustanciales en la asignación presupuestaria en el propio sistema social y en la eficiencia del proceso.

En estos términos, el control ha sido definido por Joan Amat¹³ bajo dos grandes perspectivas, una perspectiva limitada y una perspectiva amplia. Desde una perspectiva limitada, el control se concibe como la verificación a posteriori de los resultados conseguidos en el seguimiento de los objetivos planteados y en el control de gastos invertido en el proceso realizado por los niveles directivos donde la estandarización en términos cuantitativos, forman parte central de la acción de control.

Bajo una perspectiva amplia, el control es concebido como una actividad no sólo del nivel directivo, sino de todos los niveles y miembros de la entidad, orientando a la organización hacia el cumplimiento de los objetivos propuestos bajo mecanismos de medición cualitativo y cuantitativo. Este enfoque pone énfasis en los factores sociales y culturales presentes en el contexto institucional ya que parte del principio que es el propio comportamiento individual quien define en última instancia, la eficacia de los métodos de control elegidos en la dinámica de gestión.

Para efectos de este análisis, se concibe al control como el mecanismo que permite corregir desviaciones a través de indicadores cuantitativos y cualitativos dentro de un contexto social amplio, a fin de lograr el cumplimiento de objetivos claves para el éxito organizacional, es decir, el control se entiende no como un proceso meramente técnico de seguimiento, sino también como un proceso informal donde se involucran factores culturales, organizativos, humanos y grupales.

4.4. El proceso formal de control

La estructuración del proceso de control, según Pérez¹⁴ (2000) ya sea técnico e informal, requiere la consideración de los siguientes elementos (pág.11).

Centros de responsabilidad: Estos constituyen las unidades o sujetos pertenecientes a la estructura organizacional donde la definición de funciones,

¹³AMAT, Joan: Control de gestión (una perspectiva de dirección) Barcelona, España, Edic. Gestión 2000, S.A., 2000.

¹⁴ PEREZ, Juan F.: Control de la Gestión empresarial, España, Editorial ESIC, 2000.

responsabilidades y tareas, son la base para definir el grado de responsabilidad en las decisiones y seguimiento de las tareas para el control, en concordancia con las estrategias y objetivos establecidos por la organización.

Las actividades del control: Constituyen las distintas fases mediante el cual se aplica el proceso en la actividad de dirección, es decir, la fijación de objetivos, el establecimiento de estándares e indicadores, la comparación de resultados, las correcciones estimadas y la evaluación en su práctica.

Un sistema de información: Constituye la plataforma de datos, análisis de datos y salidas de información necesaria para la administración del sistema de control.

En el ámbito organizacional, el control como proceso del sistema de gestión es un instrumento necesario para la eficacia organizacional, debido a la constante incertidumbre y a la propia escasez de los recursos. Desde su ámbito primario, el control pasó a constituirse en un sistema capaz de asegurar una efectiva gestión de la totalidad del sistema institucional, acuñado en la administración moderna e insertada en las actividades de los directivos más exitosos de hoy.

5. CONTROL DE GESTIÓN

5.1. Antecedentes históricos

Taylor, en 1895, fue uno de los iniciadores del Control de Gestión (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, en 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.

Desde la segunda mitad del siglo XX han ocurrido cambios sustanciales del entorno de las empresas, 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 y la gestión de la información, entre 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.

5.2. Definiciones de Control de Gestión

Según García¹⁵ (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.

Blanco¹⁶ (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.

La gestión es una mezcla de decisiones locales con objetivos globales de la compañía, según lo ve Goldratt¹⁷ (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?

¹⁵ García L.,El control de gestión.Ed.INDEX,Segunda edición,Madrid,1975.

¹⁶ Alvarez J.y Blanco F.,La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua.Revista Técnica Contable, 1993, p.20.

¹⁷ Goldratt E.,El síndrome del pajar.Cómo extraer información del océano de datos?.Ed.Castillo Monterrey, Nuevo León,México,1992.

Según Hüge Jordan¹⁸ (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.

Ya a partir de 1990 aparece el término de controlling 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. Kupper¹⁹ (1992) lo ve como un medio de coordinación de las numerosas partes del sistema de management. Pacher-Theinburg²⁰ (1992) subraya la significación del controlling por la integración alcanzada entre las funciones de planificación y control. García Echevarría²¹ (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.

Para Joan Amat²² (1993), el Control de Gestión es "...el conjunto de mecanismos que puede utilizar la dirección que permite aumentar la probabilidad de que el comportamiento de las personas que forman parte de la Organización sea coherente con los objetivos de ésta."

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

¹⁸ Jordán H., Control de gestión. DEADE, Comisión Europea, 1995/1996.

¹⁹ Kupper H., Logistik-Controlling. Rev. Controlling. Rev. Controlling Heft 3, May./Jun. 1982, p. 124-132.

²⁰ Pacher F., Integriertes Logistik-Controlling in einem Unternehmen der Elektronikbranche. Rev. Controlling Heft, Ene./Feb., 1992, p. 20-26.

²¹ García E., El controlling moderno: base del management. Rev. Alta Dirección, No. 176, Jul-Ago., España, 1994, p. 77.

²² Amat J. El control de gestión (Una perspectiva de dirección), 1993 Barcelona.

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.

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; otros lo ven más cercano a la ejecución y verificación; para otro, abarca los procesos de asignación de recursos, el seguimiento de las acciones y la evaluación del resultado.

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.

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 y cuando lo hacen se refieren a los managers o directivos, 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. 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. 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 Lorino²³ le llama **"el problema de la coherencia entre la estrategia y las reglas de gestión"**.

Tabla 1: Contraste entre el Control de Gestión tradicional y el 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

²³Lorino P., El control de gestión estratégico La gestión por actividades. Ed. Alfaomega-Marcumbo, España, 1993.

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

Fuente: adaptación propia, desde M. Hernández, 2006

De este análisis se puede concluir que el CG es un proceso que sirve para guiar la gestión hacia los objetivos de la organización y una herramienta 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.
- El CG es un medio para gestionar el cambio.

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

5.3. 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. 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 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).

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 dinamizador, motor de cambios de comportamientos organizativos en la empresa en determinado sentido, de acuerdo con la estrategia que se persigue. La dinamización 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*, busca lograr los objetivos 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 *punte* entre la estrategia y la acción, como medio de despliegue de la estrategia en la empresa.

- *Flexible*, fácilmente modificable, con capacidad de cambio.

5.4. Elementos del Sistema de Control de Gestión (SCG)

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.

Sin embargo, se encuentran otros enfoques modernos, como el de Mallo y Merlo²⁴ 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.

Simons²⁵ 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, 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

²⁴ Mallo C. Y J. Merlo, Control de gestión presupuestario. Ed. Mc-Graw Hill, Madrid, 1998.

²⁵ Simons R., Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica. Rev. Harvard DEUSTO Business Review, Ed.DEUSTO, Bilbao, 1994, p.22.

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 Goldratt²⁶ y Lorino²⁷.

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. 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 innovadoras.

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.

²⁶ Goldratt E., El síndrome del pajar. Cómo extraer información del océano de datos?. Ed. Castillo Monterrey, Nuevo León, México, 1992.

²⁷ Lorino P., El control de gestión estratégico. La gestión por actividades. Ed. Alfaomega-Marcombo, España, 1993.

5.5. 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 Tabla 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.

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.

5.6. 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 ¿qué? y ¿para que?, subrayando la necesidad e importancia del diagnóstico. De lo que se trata ahora es de concretar el ¿cómo?

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

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, 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.

Por otra parte, el diagnóstico puede efectuarse desde tres enfoques: el jerárquico, el funcional y el de proceso. El enfoque jerárquico, se apoya en la estructura organizativa, este es un diagnóstico tradicional para el SCG, que se identifica con el control presupuestario por centros de responsabilidad y precios de costo². 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 Simons²⁸, **"si cumples los presupuestos, no te preocupes por las estrategias"**, lo que constituye un obstáculo cuando se pretende implantar un cambio estratégico total¹³. La tabla 2 resume las características principales de este enfoque.

Tabla Nº 2: Ventajas y desventajas del enfoque jerárquico

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

Fuente: M. Hernández, 2000

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.

²⁸ Simons R., Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica. Rev. Harvard DEUSTO Business Review, Ed.DEUSTO, Bilbao, 1994, p.22.

Los modelos de diagnóstico que aplican un enfoque funcional 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. La tabla 3 resume las características principales de este enfoque.

Tabla Nº 3: Ventajas y desventajas del enfoque funcional

ENFOQUE FUNCIONAL

VENTAJAS

- es independiente de la fragmentación de la estructura jerárquica
- análisis más estructurado
- adecuada para gestionar los recursos específicos de especialidad

DESVENTAJAS

- no se centra en los resultados finales
- no muestra los vínculos entre las actividades
- prioriza el óptimo de la actividad por encima de la satisfacción al cliente

Fuente: M. Hernández, 2000

Tanto el enfoque jerárquico como el funcional se centran en las tareas, 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. La tabla 4 muestra los atributos de este enfoque.

Tabla N° 4: Ventajas y desventajas del enfoque funcional

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

Fuente: M. Hernández, 2000

De la comparación entre los diferentes enfoques, sus ventajas y desventajas, se concluye que el diagnóstico debe efectuarse mediante la combinación de los tres.

5.7. 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, 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 puente que algunos identifican con el diagnóstico y el análisis causa-efecto, pero es escasa la bibliografía que refleje aplicaciones prácticas que descubran las relaciones funcionales entre las variables financieras y la variables físicas: Lorino hace referencia a un modelo teórico implantado en la Renault, Martha Gómez y Acevedo 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 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 períodos 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 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 y la flexibilidad del SI es un problema a atender tanto en la etapa de diseño como de funcionamientos de los SCG. Desde este ángulo, el SCG puede representarse como un SI con un núcleo estable y con una parte inestable.

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.

5.8. 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 Harrington²⁹, 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

²⁹ Harrington J., Administración total del mejoramiento continuo. Ed.Mc Graw Hill, Bogotá,1997.

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.

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, Lorino³⁰ menciona a los indicadores financieros, de reactividad (plazo) y calidad. Gunn 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 y Lorino 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 establecer 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.

30 Lorino P., El control de gestión estratégico. La gestión por actividades. Ed.Alfaomega-Marcombo, España, 1993.

- 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.

A continuación se sintetizan los antecedentes descritos.

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, desperdiciándose 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.

6. EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO EMPRESARIAL

La medición y evaluación del desempeño empresarial se basa en múltiples criterios, entre los que se consideran los siguientes:

- El sujeto de dirección dispone y actúa sobre cierto conjunto de *Recursos* para alcanzar un nivel de *Resultados* (en términos de cantidad y variedad de productos o servicios, calidad, plazos, ganancias entre otros) y lograr determinados *Efectos en el Entorno*, en términos de satisfacción de las necesidades del cliente o adecuación al uso.

- La relación Resultados/Recursos expresa el grado de *Eficiencia* con que fueron alcanzados los Resultados (la correspondencia entre los recursos utilizados y los resultados obtenidos).
- La relación Efectos en el Entorno/Resultados expresa la *Eficacia* o la satisfacción que provoca en el cliente el producto o servicio prestado, así como el impacto que provoca en el Ecosistema, basado en que hoy no se concibe el aumento de la productividad o mejora del desempeño al margen del equilibrio con la Naturaleza.
- La relación Efectos en el Entorno/Recursos expresa la *Mejora del valor* donde lo que se busca es elevar la adecuación al uso del producto o servicio, aumentar su valor añadido, utilizando los medios y las vías menos costosas (este es el campo del Análisis e Ingeniería del Valor).

Cada triplete representa un nivel de desempeño correspondiente con la gestión realizada. Puede entonces compararse el *Triángulo Objetivo* (que establece el nivel de desempeño planificado) con el *Triángulo Real* (representando el desempeño real alcanzado en la ejecución del plan). Esta relación expresaría el nivel de *Efectividad* del trabajo de dirección, útil para evaluar la calidad del trabajo del sujeto de dirección, pero solo a corto plazo y a nivel local. El criterio definitivo es aquél que compara el Triángulo Real de la empresa con el Triángulo de la Competencia, lo cual indica la posición competitiva del negocio.

- Igualmente resulta necesario prestar atención al nivel de *Estabilidad*, indicando que las variables que intervienen en el proceso están bajo control estadístico (sujetas a su propia variación, sin presencia de variaciones asignables), que el proceso es predecible, lo cual es una exigencia básica y primaria para operar un sistema con eficacia y eficiencia.

El análisis de los procesos y actividades bajo estos criterios conducen a las siguientes preguntas:

1. ¿Actividad estable?

La actividad es estable si el parámetro o variable que se mide, cumple con:

$$\text{Estabilidad} = 1 - (\sigma/x) \geq \text{patrón}$$

donde σ : Desviación típica de la variable

x : Valor medio de la variable, $x = \sum Xi/n$

2. ¿Actividad eficaz?

La actividad es eficaz si cumple que su salida u *output*, expresada en términos de cantidad, variedad, calidad, plazo y precio, satisface al cliente interno o externo, lo que se traduce en:

Necesidades del cliente (estándar mínimo que el cliente aceptará)	$\leq output \leq$	Expectativas del cliente (estándar más alto)
--	--------------------	---

Siguiendo este mismo enfoque, pero con otros parámetros, se evalúa la satisfacción que logra la actividad en otros clientes, como los trabajadores, los accionistas y el medio ambiente, entre otros.

La actividad sería eficaz, por ejemplo en el caso de los estudios de impacto ambiental, si el efecto que ella provoca sobre los factores del medio ambiente (ecológicos, paisajísticos y socioeconómicos) es calificado como compatible.

3. ¿Actividad eficiente?

La actividad es eficiente a condición de:

$$\text{Eficiencia} = \frac{f(\text{cantidad, variedad, calidad, plazo, precio})}{\text{Recursos}} \geq \text{patrón}$$

Los inductores de la eficiencia están asociados a trabajos sin valor agregado, por lo tanto es necesario:

- Identificar las actividades sin valor agregado para suprimirlas (retoques, tratamientos de reclamaciones, actividades redundantes, algunos controles de calidad, expeditación de pedidos atrasados, manipulaciones innecesarias).
- Mejorar la capacidad de las actividades con valor agregado, suprimiendo aquella parte que constituye despilfarro, dentro de los límites que imponen el diseño del producto y el estado de la tecnología.

4. ¿Actividad con mejor valor?

El resultado de esta actividad debe cumplir con la relación

$$\text{Valor para el cliente/costo de la actividad} \geq \text{patrón}$$

Las respuestas negativas a las preguntas o criterios de desempeño, conducen a un proceso de búsqueda e identificación de las causas o inductores del desempeño, y sus correspondientes actividades, donde pueden aplicarse todo tipo de herramientas analíticas, diseño de experimentos, para validar las hipótesis planteadas sobre relaciones causa / efecto entre los parámetros sujetos a investigación.

En síntesis, se considera que la evaluación del desempeño de la organización debe medirse a través de los criterios siguientes: Estabilidad, Eficiencia, Eficacia y Mejora

del valor, para los cuales, si se toma como referencia estándares normados o planificados, expresarán el nivel de Efectividad de la organización; y si se toma como punto de referencia a la competencia, entonces expresarán el nivel de Competitividad de la organización.

Sin embargo, hoy son muchas las empresas que todavía evalúan su desempeño únicamente con indicadores de eficiencia, desconociendo los efectos de sus acciones en el cliente, como por ejemplo aquellas que centran su atención en la rentabilidad de sus productos a espaldas de las preferencias del cliente: esta conducta se traducirá en almacenes llenos de productos terminados que no encuentran salida al mercado. Otras vierten sus desechos al medio ambiente, y buscan maximizar el indicador de rendimiento de la inversión suprimiendo las instalaciones de tratamiento de residuos, dando una falsa imagen de ahorro y de eficiencia a costa de daños ecológicos y pérdidas a nivel de la sociedad.

En otros casos centran la evaluación de su gestión en la efectividad solamente, comparando los resultados reales con el plan, llegando a falsas conclusiones si los planes fueron poco tensos y ocultan reservas de mejora del desempeño (como ejemplo se tiene a una empresa que sobrepasa su plan de producción, pero mantiene niveles bajos de utilización de sus capacidades instaladas).

Otro caso de sobrevaloración del criterio de efectividad se ilustra en el caso en que se evalúa el desempeño como satisfactorio basándose en que los indicadores actuales superan a los históricos (al año anterior). Sin embargo, una comparación con patrones del entorno muestra que el desempeño de la empresa no es satisfactorio, sino que está perdiendo terreno frente a la competencia.

Pero, para hacer una adecuada evaluación del desempeño de una organización no bastan los criterios, hay que tener en cuenta otros elementos:

Por una parte el Sistema Informativo (SI) para el control de gestión combina dos tipos de información: económico-financiera y no financiera o de operaciones (referida a los procesos técnicos, organizativos y motivacionales, que se traducen en información sobre calidad, ciclos logísticos, servicios a los clientes, prestaciones, innovaciones y otras). Sin embargo, una de las deficiencias más frecuentes que se observan es el predominio de

información financiera, llegando a veces a reducir al control de gestión en un control económico. Igualmente se observa un divorcio entre estos dos tipos de información, al no establecerse relaciones funcionales entre las variables financieras y las variables físicas, lo cual impide llegar a las causas originarias que explican el porqué de un determinado nivel de desempeño.

Por otro lado, los indicadores de control de gestión (que pueden medir la eficacia, estabilidad, efectividad, eficiencia o mejora del valor) que comúnmente se encuentran en la bibliografía y en la propia práctica empresarial, aparecen con la orientación funcional tradicional (por áreas del negocio como Producción, Economía, Recursos Humanos, Ventas, Suministros, Investigación y otros), en detrimento del enfoque de proceso: de esta forma el control de gestión puede perseguir óptimos locales y desatender los objetivos de la organización.

Gunn, 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, *Marketing*, enfocados a medir: tiempo, desperdicios, costo, calidad, flexibilidad, valor añadido, productividad, uso de activos, integración de datos e información.

Sin embargo, Goldrat alerta sobre la necesidad de condicionar la definición de los indicadores a la precisión clara de los objetivos de la empresa, priorizando la importancia de lo que se mide y luego su indicador.

También es frecuente dar relevancia a los indicadores globales propios de la alta dirección de la empresa (como rendimiento del capital, ganancia, liquidez) y menos importancia a su desagregación por los niveles de dirección, pasándose por alto los mecanismos de conexión entre los indicadores globales y los locales, resultando difícil conocer si el proceso de toma de decisiones locales está contribuyendo o no a las metas globales de la compañía.

Igualmente se sobrevalora la importancia de los indicadores en detrimento de los procedimientos para seleccionarlos, cayéndose a veces en recetas. Los indicadores son presentados 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 empresarial.

Los indicadores pueden tomarse como referencia, pero no deben incorporarse a priori en el SI de una empresa, porque se corre el riesgo de disponer de muchos datos, pero no tener la información pertinente para responder las preguntas gerenciales claves para una organización en particular.

Sintetizando las ideas anteriores, se tiene que:

- En la evaluación del desempeño de una organización intervienen numerosos criterios que, de no ser tenidos en cuenta, conducen a conclusiones parciales que limitan la iniciativa y las acciones encaminadas al desarrollo integral de la empresa, y la colocan en una posición desventajosa ante un entorno que evoluciona más rápido que ella.
- Se considera que la evaluación del desempeño de la organización debe hacerse con un enfoque multidimensional y medirse a través de los criterios siguientes: Estabilidad, Eficiencia, Eficacia y Mejora del valor, para los cuales si se toma como referencia a estándares normados o planificados, expresarán el nivel de Efectividad de la organización; y si se toma como punto de referencia a la competencia, entonces expresarán el nivel de Competitividad de la organización.
- No basta con determinar los criterios, para hacer una correcta evaluación del desempeño de una empresa, se requiere también de una interacción armónica con otros elementos entre los cuales se encuentran:
 - * Las estrategias, los objetivos de la organización y sus elementos críticos o restricciones
 - * Los indicadores que forman parte del Sistema Informativo de Sistema de Control de Gestión
 - * Los patrones que se toman como referencia

- * La aplicación de los criterios de evaluación del desempeño tanto a nivel global como en los procesos locales para hacer posible el análisis de las causas raíces del nivel de desempeño alcanzado por la organización en general.

7. LA BRECHA ENTRE EL CONTROL DE GESTIÓN Y LA ESTRATEGIA

Desde un enfoque en sistema y atendiendo al horizonte temporal que abarcan, Amat, Freije, Simons y Anthony distinguen tres tipos de control: estratégico, de gestión y operativo.

El control estratégico basado en la planificación estratégica, enmarcado en el largo plazo y centrandó su atención en los procesos de adaptación de la empresa al entorno (objetivo, estrategias, políticas). El control de gestión, orientado a implementar la estrategia, basado en la planificación y control con un horizonte anual (mediano plazo) y enfocado, desde una perspectiva integral de la organización, a que cada departamento logre sus objetivos con eficacia y eficiencia. El control operativo, basado en la planificación operativa, está orientado al día a día (corto plazo) e intenta asegurar las tareas específicas de cada puesto adecuadamente. Todos los autores reconocen la interrelación de estos tres tipos de controles.

Sobre la base de la clasificación de los autores citados y la bibliografía consultada, en este marco se concluye que el control de gestión se mueve entre dos dimensiones: la dimensión estratégica y la dimensión operativa, constituyendo su punto de unión. Y en la tabla 3 se relacionan las principales variables y sus manifestaciones, que diferencian a la dimensión estratégica de la dimensión operativa entre las que se mueve el CG.

Tabla 3: Dimensiones del Control de Gestión, variables y características

VARIABLE	CONTROL ESTRATEGICO	CONTROL DE GESTION	CONTROL DE OPERACIONES
objetivo	Mantener o alterar los modelos en la actividad de la organización.	Implementar las estrategias, donde las actividades concretas contribuyen a cumplir las metas u objetivos de la organización. Establecer objetivos a corto plazo.	Asegurar que cada tarea específica se realice eficaz y eficientemente en el día a día.
horizonte	Largo plazo (más de un año).	Corto plazo (un año).	Corto plazo (menos de un año).
Nivel de dirección	Alta dirección.	Alta dirección y direcciones departamentales.	Niveles intermedios (centro de responsabilidad) y de línea.
naturaleza del cambio	Radical, significa una ruptura, cambio de la posición estratégica de la empresa.	Radical o incremental.	Perfeccionamiento organizativo con cambios incrementales.
tipos de decisiones	Estratégicas: Son las más trascendentales en la marcha de la empresa, afectan a la organización en su conjunto. Perspectiva global conforme a objetivos “transversales” que comprometen durante el largo plazo los recursos de la organización.	Se refiere al corto plazo, permiten concretar la estrategia al quehacer diario y la traducen en objetivos locales que posibiliten el logro de los objetivos transversales planteados a largo plazo.	Relacionadas con las operaciones rutinarias.

	Estructurales: Dotan a la empresa de los recursos de que precisa para poder implementar la estrategia. Son decisiones de mediano-largo plazo: de localización, de dimensión, estructura financiera y organizativa.		
orientación	Orientado a la competencia, al cliente.	Desarrollar potenciales internos.	Rentabilidad, de la operación "hacer las cosas lo mejor posible".
actividad a controlar	Resultados globales en su tendencia.	Desviaciones (con respecto a los FCE, a los presupuestos).	Operaciones realizadas respecto a estándares técnicos.
contenido	Amplio, general y cualitativo.	Más detallado, cuantificado en valor y magnitudes físicas.	Específico, expresado en magnitudes físicas.
punto de partida	Análisis del entorno y de la organización.	Planificación estratégica e información interna.	Estándares técnicos.
naturaleza de la información.	Externa, intuitiva, predictiva.	Integrada, principalmente interna, financiera y no financiera.	Interna, técnica, hecha a la medida y en tiempo real.
Confiabilidad de la predicción	Baja	Alta	Muy alta

Fuente: M. Hernández, 2001

8. UN MODELO DE DIAGNÓSTICO PARA EL CONTROL DE GESTIÓN EMPRESARIAL

El CG como parte de la gestión empresarial, debe conducir a que los componentes operativos permitan alcanzar los objetivos estratégicos de la empresa, pero esta concordancia no se produce por sí misma: en la práctica de muchas empresas se observa una brecha entre el control de gestión y la estrategia formulada, llevándose a cabo las funciones por departamentos con planes de acción operativos no coordinados y muchas veces presentando contradicciones, lo que conduce al fracaso de las estrategias por la falta de un enfoque que posibilite a la gerencia dirigir el cambio con visión operativa y estratégica simultáneamente.

Por otro lado, para administrar el cambio en la empresa, el control no se puede reducir a comprobar si los resultados se han alcanzado o no, sino que exige apoyarse en una práctica de *diagnóstico* permanente, tratando de identificar las posibilidades de mejora y buscando metas de desempeño cada vez más altas. En estas condiciones, el diagnóstico se incorpora como función de los sistemas de control de gestión modernos (SCG) para lograr el conocimiento más completo del funcionamiento de la organización y a comprender los mecanismos que explican el comportamiento de los procesos 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, todo lo cual está en consonancia con el nuevo modelo empresarial orientado al aprendizaje¹³.

Una vez subrayada su relevancia, de lo que se trata ahora es de desarrollar un modelo de diagnóstico para llevar a cabo un control de gestión empresarial suficientemente flexible que se adapte a la estrategia formulada por la organización y propicie su despliegue a través de las decisiones locales en el corto plazo.

8.1. Modelo de diagnóstico para el control de gestión empresarial.

El procedimiento de diagnóstico tiene como objetivo general contribuir a la integración de las decisiones locales en torno a los objetivos estratégicos, y mejorar el desempeño de una organización en una forma planeada y organizada para hacerla más estable, eficaz, eficiente, de mejor valor, efectiva y competitiva .

Entre los objetivos específicos del diagnóstico están:

- Sincronizar los objetivos de la organización con los objetivos locales, fijando metas claras y objetivos mensurables.
- Contribuir a que la gestión de la empresa sea más un mecanismo de alcanzar objetivos, que de asignar recursos.
- Mejorar actividades interdependientes, basado en la coordinación y la comunicación en toda la organización, más que maximizar el desempeño de funciones aisladas.
- Contribuir a que los factores claves de éxitos (FCE) estén presentes en todos los niveles de la organización para que puedan actuar efectivamente como soporte de la dirección estratégica de la empresa.
- Contribuir con el mejoramiento del desempeño de la organización gestionando el cambio, y con la actualización del propio SCG.
- Servir de retroalimentación para evaluar la vigencia de las estrategias formuladas.
- Dotar a cada área o subsistema de control que desarrolla su actividad específica, de un objetivo clave e integrador, y diseñar un sistema de información que se relaciona con este objetivo.

En las bases teóricas del modelo se combinan la Teoría de las Limitaciones con un enfoque de administración de procesos y mejoramiento continuo aplicados al Triángulo

del desempeño, que ya fue mencionado, apoyado por herramientas propias de la administración por objetivos (APO).

Entre las premisas para la aplicación del procedimiento se señalan:

- Objetivos y estrategias de la organización definidos.
- Compromiso de la alta dirección y trabajadores facultados, lo que equivale a la delegación del proceso de toma de decisiones y liderazgo.
- Contexto organizacional que refuerce las habilidades para el trabajo en equipo: sistema de reconocimiento, sistema educacional y acceso a la información.
- El radio de acción de las soluciones proyectadas dentro del diagnóstico, debe corresponderse con el campo de influencia del máximo responsable de la organización tomada como objeto de estudio.

Tabla 4. Descripción de las actividades que componen el modelo de la función Diagnóstico.

actividades	objetivos
1- Identificación de las restricciones de la organización.	Enfocar la atención sobre aquellos procesos críticos que gobiernan la operación de la organización y provocan gran impacto en su desempeño, limitando el alcance de los objetivos y estrategias trazadas.
2- Vinculación de los objetivos de mejoramiento con los procesos.	Establecer el sistema de objetivos de mejoramientos globales y locales para un período dado sobre la base de mejorar la operación de las restricciones de la organización.
3- Estudio del proceso	Estudiar y comprender los procesos críticos asociados a cada Factor Clave de Éxito (FCE), que satisfacen los objetivos de mejoramiento.

4- Identificación de los inductores del desempeño	Analizar el desempeño de las actividades críticas. Identificar la naturaleza, magnitud e importancia de las causas (inductores) que explican ese desempeño.
5- Elaboración del proyecto de acción	Elaborar proyectos de acción que aporten una solución potencial a las causas que limitan el desempeño de las actividades y procesos.
6- Integración de los efectos de los proyectos de acción	Estimar el impacto de las soluciones locales en el desempeño de la organización.
7- Seguimiento de la implantación y evaluación del resultado del diagnóstico	Controlar la ejecución de los proyectos de acción seleccionados, y evaluando los resultados a nivel local. Evaluar la efectividad del proceso de mejoramiento sobre el cumplimiento de los objetivos inicialmente planteado a la organización, en el horizonte de tiempo considerado.
	Si como consecuencia de las acciones anteriores, una restricción dejara de serlo, surgirá otra en su lugar, y entonces el proceso de diagnóstico comenzaría de nuevo, conforme a su carácter continuo.

Fuente: M. Hernández, 2001

El modelo de diagnóstico que se resume en la tabla 4, funciona de la manera siguiente: parte de dos supuestos, que la organización objeto de estudio ha definido su cuadro estratégico (misión, visión, objetivos estratégicos, factores claves de éxito (FCE), estrategias), y que detrás de cada objetivo de la organización hay un proceso para alcanzarlo independiente de la estructura organizativa existente y sus sistemas funcionales. Vista así, la organización queda representado por una red de procesos materiales, informativos y financieros interrelacionados, donde se concentran las competencias y los modos de hacer, que determinan su nivel de desempeño actual y futuro. Subordinado a lo anterior, el modelo permite el análisis y mejoramiento de los sistemas funcionales, y aprovecha la estructura jerárquica para dirigir todo el proceso de diagnóstico.

De entre la cadena de procesos asociados a un determinado FCE, se determinan aquéllos que resultan críticos por su participación decisiva en el resultado que se quiere alcanzar y que a la vez lo limita, constituyéndose en restricciones. A cada proceso crítico se le asocia uno o más Indicadores de control (IC), lo que permitirá:

- Determinar el desempeño actual del proceso.
- Establecer metas para su mejoramiento.
- Comprender qué es importante.
- Controlar los procesos críticos, la marcha de las acciones de mejoramiento y los resultados alcanzados.

Los indicadores se elegirán en función de los objetivos perseguidos: si se persigue una estrategia de justo en tiempo, elegir medidores basados en el tiempo de ciclo que permita penalizar a los procesos que consumen mucho tiempo y privilegiar a los procesos portadores de flujo continuo; si se tiene como objetivo prioritario la lucha contra la complejidad: número de componentes no normalizados y número de modificaciones técnicas entre otros; si se tiene como objetivo prioritario la utilización intensiva de ciertos medios críticos, caros o raros (máquinas, calificación humana), los medidores se basarán en la utilización de estos medios.

A medida que se avanza en el modelo de diagnóstico hasta la actividad 6, se construyen cuatro árboles superpuestos que coinciden en estructura, pero difieren en contenido:

- El árbol de los procesos y de las actividades críticas.
- El árbol de los inductores del desempeño o de las causas.
- El árbol de los indicadores de control.
- El árbol de las funciones que expresan las relaciones entre los inductores.

Estos árboles tienen como punto partida a los FCE y como final a los proyectos de acción para el mejoramiento. Vistos así estos árboles, superpuestos, reflejan el procedimiento de captación, organización y análisis de la información, para vincular los resultados deseados, contenidos en los FCE, con las variables de proceso que los condicionan. Constituyen la red de caminos que conectan las estrategias de la organización con las decisiones locales del día a día. El árbol de los indicadores de control constituye el **tablero de mando** o el sistema de *información significativa* para tomar decisiones.

Finalmente, la última etapa del modelo: la implementación de las soluciones, el seguimiento y evaluación de los resultados, es gestionada con enfoque de proyecto, garantizando que el cambio se logre según los objetivos deseados y dentro de los límites de tiempo y de presupuestos, donde los trabajadores organizados en equipos de proyectos, son los protagonistas del cambio. Son herramientas fundamentales para la gestión de cada proyecto el método de la ruta crítica, diagramas de flujo y de barras, apoyados por paquetes informáticos como el Microsoft Project, por sólo citar un ejemplo.

Como se puede ver, la gestión y control en esta etapa se realizan a través de dos tableros de mando: el primero, para monitorear el impacto de las soluciones locales (contenidas en los Proyectos de Acción) en el desempeño de la organización. El segundo, para monitorear la ejecución de los proyectos de acción, comprobando que se alcanzan los objetivos dentro del presupuesto de gastos de recursos y tiempo prefijado. El primer tablero de mando monitorea el impacto del proceso de cambio en el desempeño de la organización; el segundo tablero de mando gestiona el proceso de cambio o perfeccionamiento en sí.

Como una síntesis del modelo de diagnóstico para el CG presentado, se puede establecer:

- Tiene como objetivo contribuir al desarrollo de las características de los SCG modernos, entre ellas: su capacidad de administrar el cambio y no la estabilidad, su orientación al cliente y a la competencia, su orientación a las estrategias, su tablero de mando rebasa el puro ámbito del control contable al incluir las variables que están en la base del resultado del negocio.

- Ofrece un procedimiento para encadenar los objetivos estratégicos de la organización con el proceso de toma de decisiones en el corto plazo, de forma tal que las acciones para mejorar el desempeño actual, sean la base de la mejora futura.
- Centra su atención sobre los procesos que resultan críticos para los FCE y que constituyen la génesis del desempeño futuro, basado en un control *feed-forward* que se adelantan a las desviaciones de los objetivos, de ahí su carácter prospectivo.
- Le otorga una capacidad de cambio al SCG, contribuyendo a que éste pueda evolucionar a la velocidad con que lo hacen las empresas en su interacción con el entorno, constituyendo en todo momento una herramienta de máxima actualidad donde se apoya el proceso de toma de decisiones.
- Le otorga inteligencia al CG porque indica qué hay que mejorar, cómo y dónde mejorarlo.
- Ofrece un sistema de información significativa y actualizada para el uso de todas las áreas de la organización, que convierte al SCG en un centro coordinador que garantiza que las decisiones locales no pierdan de vista a los puntos críticos que conducen al cumplimiento de las estrategias, lográndose una integración del funcionamiento de la organización, al garantizar la coherencia entre las estrategias globales y las reglas de gestión locales.

PROBLEMA

Las organizaciones humanas son sistemas complejos que evolucionan a gran velocidad, con creciente dinamismo. Entre ellas, las empresas se destacan por su constante necesidad de adaptación a los cada vez más bruscos cambios del entorno, a fin de darle mayores posibilidades de éxito a sus intentos por lograr la supervivencia. Este esfuerzo requiere de subsistemas internos adecuadamente dispuestos para el logro efectivo de los objetivos corporativos.

Muchas empresas que compiten en un mismo mercado, muestran estructuras aparentes muy similares, sin embargo, sus resultados pueden ser notablemente distintos. La respuesta a este comportamiento disímil puede encontrarse en varias características particulares de cada empresa, y entre ellas ocupa un lugar preponderante el estilo de gestión implementado por sus mandos, que suele ser reflejo de una determinada cultura organizacional. Por lo mismo, se requiere la definición de un Sistema para el adecuado y oportuno monitoreo de la gestión realizada, que permita la detección a tiempo de las desviaciones indeseadas, y una reacción correctiva eficaz para encausar las acciones por sus vías óptimas.

Chile muestra indicadores macroeconómicos bastante favorables, que indican la capacidad de buena parte de sus empresas para sortear con éxito las exigencias del mercado global. Sin embargo, existen realidades locales que son menos auspiciosas, y que se reflejan, entre otras variables, en elevados niveles de desempleo y bajos índices de demanda y producción. La gestión de las empresas allí localizadas cobra, por lo tanto, mayor relevancia. La Región de Valparaíso se ubica entre aquellas que muestran indicadores con tales características.

El presente proyecto de tesis pretende ser un aporte para el mejoramiento de los Sistemas de Control de Gestión de las empresas de la Región de Valparaíso, a través del estudio y evaluación de algunos casos analizados hasta el periodo de septiembre de 2006, proponiendo un instrumento de evaluación diseñado para el efecto.

OBJETIVOS

a. Objetivo General

Contribuir a la evaluación de los Sistemas de Control de Gestión de las empresas localizadas en la Región de Valparaíso.

b. Objetivos Específicos

1. Diseñar un instrumento de evaluación de los Sistemas de Control de Gestión para ser aplicado a las empresas de la muestra, de acuerdo a la bibliografía consultada y los criterios planteados por Jiménez Bermejo, Hernández Torres y Luis Muñiz.
2. Caracterizar los Sistemas de Control de Gestión implementados en las empresas consideradas como muestra, por medio de la aplicación del instrumento de evaluación, diseñado.
3. Realizar un análisis FODA a los Sistemas de Control de Gestión implementados en la muestra, según la información recopilada a través de la encuesta.
4. Contrastar los resultados obtenidos en cada empresa con la media de la muestra.

METODOLOGÍA

El presente proyecto de investigación es de tipo descriptivo y se desarrolla en las siguientes etapas:

ETAPA 1: Determinación de universo y muestra Acciones

1. Definición del Universo: Las empresas medianas de la Región de Valparaíso.
2. Determinación del tamaño de la muestra: 7 empresas.
3. Tipo de muestreo: por conveniencia.

ETAPA 2: Diseño y aplicación de instrumento de evaluación Acciones

1. Desarrollo de una entrevista, aplicada a académicos y responsables de Sistemas de Control de Gestión, para determinar las características y atributos mínimos deseables que debe tener cualquier Sistema de Control de Gestión de una empresa moderna (Anexo 1).
2. Diseño de un cuestionario semiestructurado para recopilar información relativa a los Sistemas de Control de Gestión implementados en las empresas de la muestra, destinado a sus directivos (Anexo 2).
3. Validación del cuestionario, de acuerdo a la bibliografía consultada y los criterios planteados por Jiménez Bermejo, Hernández Torres y Luis Muñiz.
4. Aplicación del cuestionario a la muestra en estudio.

ETAPA 3: Sistematización de la información recopilada Acciones

1. Registro y tabulación de los datos recopilados
2. Selección de la información útil
3. Análisis de la información recopilada en la muestra, por medio del uso de técnicas de estadística descriptiva

ETAPA 4: Discusión y presentación de resultados Acciones

1. Discusión de los resultados obtenidos
2. Elaboración de conclusiones
3. Presentación de informe final, según pauta establecida

Cuadro Nº 2: Variables e indicadores

Variables	Indicadores
Giro de la empresa	Actividad
Localización	comuna
Medidas institucionales	Grado de acuerdo con los enunciados planteados en cada pregunta del ítem 2.
Atributos del Sistema de Control de Gestión utilizado	Grado de acuerdo con los enunciados planteados en cada pregunta del ítem 3.
Antecedentes relevantes del Sistema de Control de Gestión implementado en la empresa.	Grado de acuerdo con los enunciados planteados en cada pregunta del ítem 4.

Fuente: Elaboración propia, 2006

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

En la elaboración del cuestionario que se propone como instrumento de evaluación de los Sistemas de Control de Gestión, han prevalecido los criterios planteados por Jiménez Bermejo, Hernández Torres y Luis Muñiz. La escala evaluativa utilizada es de tipo cualitativo ordinal, aleatorizada (transformada en variable cuantitativa) de acuerdo a la equivalencia que se muestra:

TA:	Totalmente de acuerdo	(3 puntos)
PA:	Parcialmente de acuerdo	(2 puntos)
PD:	Parcialmente en desacuerdo	(1 punto)
TD:	Totalmente en desacuerdo	(0 punto)

Esta escala, suficientemente validada por su uso común en investigaciones actuales, permite comparar el estado de la variable que se mide de acuerdo a su comparación con el valor medio de la escala, que es de 1.5 puntos.

El cuestionario (que se puede apreciar en el Anexo 1) se estructura en torno a 4 ítems, que son:

Ítem 1: Antecedentes generales de la empresa

Ítem 2: Medidas institucionales propicias para el Control de Gestión

Ítem 3: Atributos del Sistema de Control de Gestión utilizado

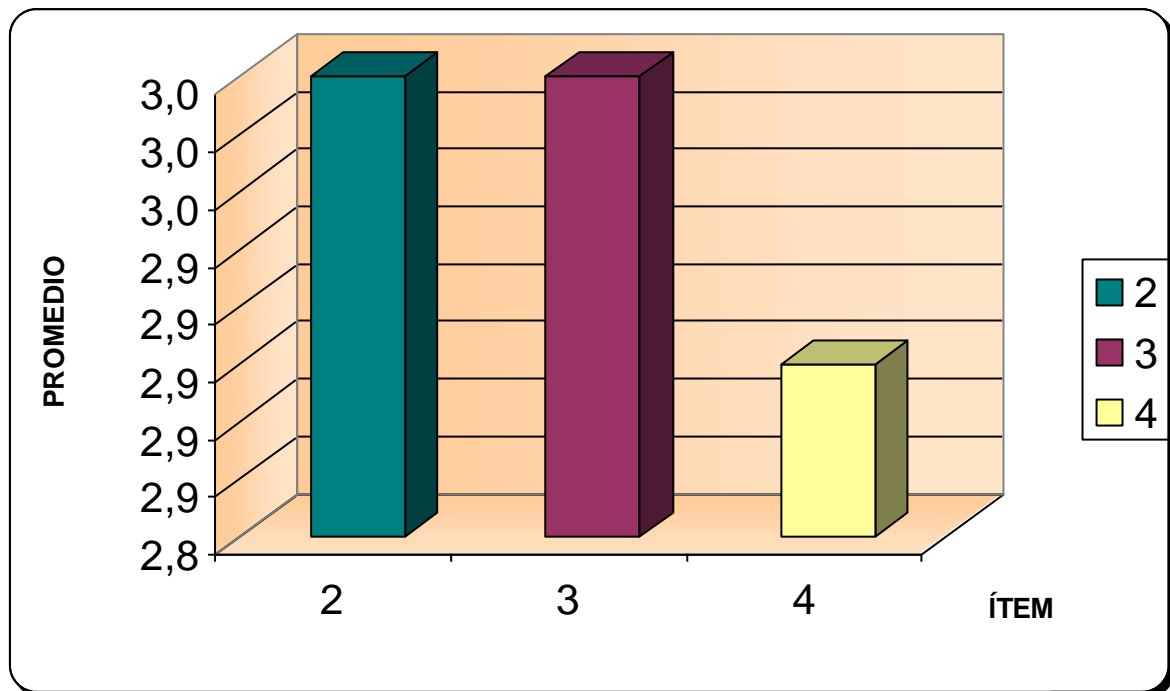
Ítem 4: Antecedentes relevantes del Sistema de Control de Gestión implementado

Los resultados se muestran a continuación, primero por cada una de las 7 empresas consideradas en la muestra, y luego en una perspectiva global. Se mantiene reserva de la individualización de las empresas participantes en el estudio por expresa petición de los encuestados. La enumeración que se da es arbitraria.

Empresa 1

Sus indicadores son los más homogéneos, situándose en todos los casos en el puntaje máximo (3 puntos), a excepción del punto 24, que plantea: “La medición de las variables de interés se desarrolla sin alterar significativamente la actividad misma en el momento del control”. Este hecho resulta destacable, por cuanto podría indicar un tipo de control más bien coercitivo, o una actitud de los empleados reactiva a los controles, con probables carencias en la proactividad requerida por los mecanismos modernos de control. Sin embargo, el índice señalado para este enunciado es de 2 puntos, por sobre la media de la escala, lo que minimiza su relevancia. El gráfico 1 permite observar lo mencionado.

Gráfico N° 1: Resultados puntuación empresa 1



Fuente: Elaboración propia, 2006

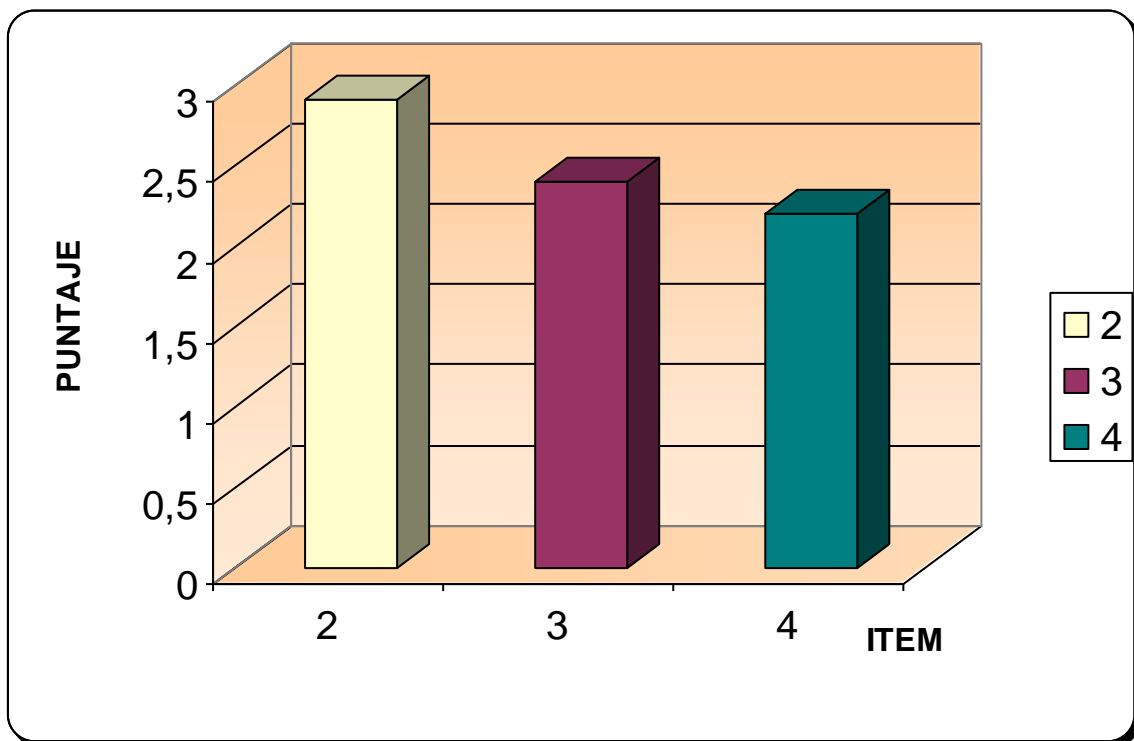
Los comentarios hechos por el encuestado (pregunta 32, abierta) permiten ver una complacencia casi absoluta con el Sistema de Control de Gestión (SCG) empleado en esta empresa, destacando como fortaleza su pertinencia y como oportunidad los

extraordinarios cambios tecnológicos, tanto en lo netamente productivo como en lo relativo al flujo, disposición y manejo de la información, resaltado como muy importante para los procesos de control.

Empresa 2

Esta empresa muestra mayor diversidad en sus indicadores, aunque ellos no bajan de los 2 puntos, como puede apreciarse en el gráfico 2.

Gráfico N° 2: Resultados puntuación empresa 2



Fuente: Elaboración propia, 2006

El puntaje total promedio es de 2.5 puntos, lo que revela una muy buena percepción del encuestado respecto del SCG implementado. Destacan el ítem 4 (Antecedentes relevantes del Sistema de Control de Gestión) con la “peor” evaluación, de 2.2 puntos, y el ítem 2 (Medidas institucionales propicias para el Control de Gestión) con el mejor indicador, de 2.9 puntos. No existe ninguna pregunta en particular que sea notable como valor atípico.

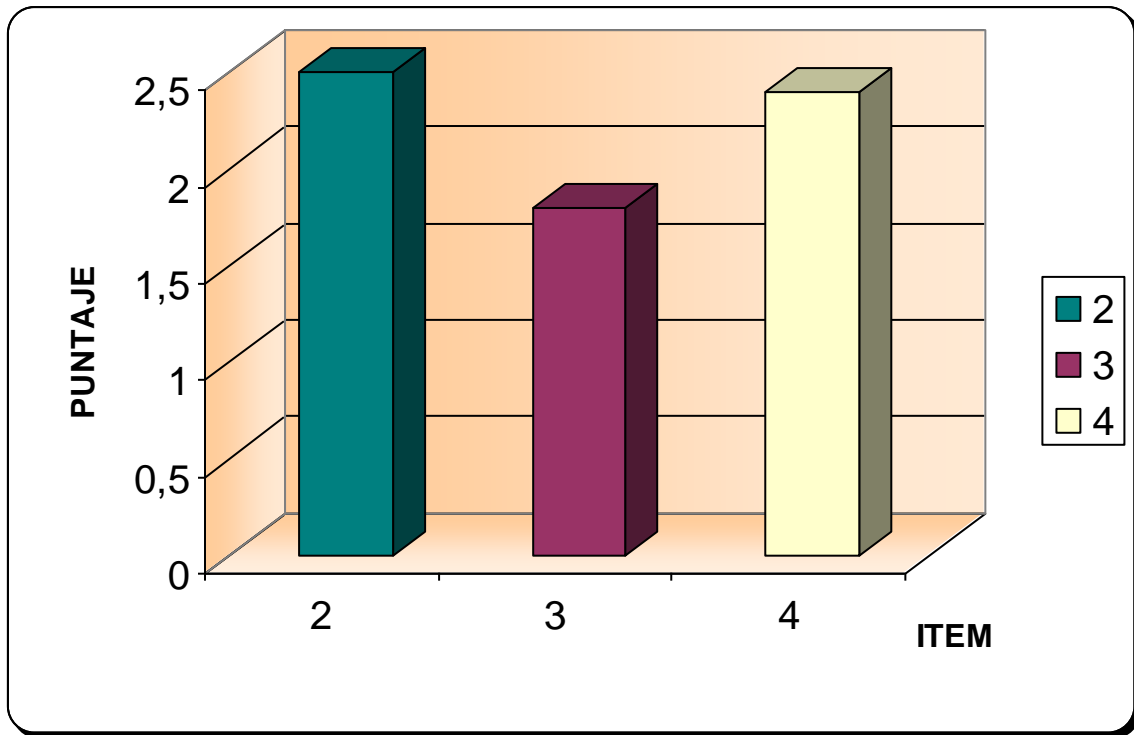
Los comentarios vertidos por el encuestado en la consulta número 32, resaltan la preocupación de la empresa por mantener constantemente actualizado su SCG como la gran fortaleza, y la rápida caducidad de algunos elementos tecnológicos como la peor amenaza.

Empresa 3

Aunque en esta empresa también se observan índices superiores a la media de la escala, y por lo tanto satisfactorios, destaca el ítem 3 (Atributos del Sistema de Control de Gestión utilizado) como el peor evaluado, con un indicador de 1.8 puntos.

En el ítem 3 se concentran 4 evaluaciones bajo la media de la escala, que son: preguntas 13 (es *creativo*: plantea la búsqueda permanente de índices significativos para conocer mejor la realidad de la empresa y encaminarla hacia sus objetivos), 17 (es *motivador*: contribuye a movilizar positivamente los esfuerzos hacia el comportamiento deseado, más que a coaccionar o sancionar), 20 (es *integral*: considera la empresa como una totalidad, es decir, cubre todos los aspectos de las actividades que se desarrollan en ella) y 19 (es *flexible*: posee capacidad de cambio, siendo fácilmente modificable si las circunstancias así lo ameritan). Las tres primeras con 1 punto y la última con puntaje mínimo. De lo anterior se podría deducir que existen falencias estructurales en el SCG usado, pero que son equilibradas por la forma en que éste se implementa. De hecho, el encuestado manifiesta como mayor debilidad una cierta incongruencia del SCG. El gráfico 3 permite apreciar lo señalado.

Gráfico N° 3: Resultados puntuación empresa 3



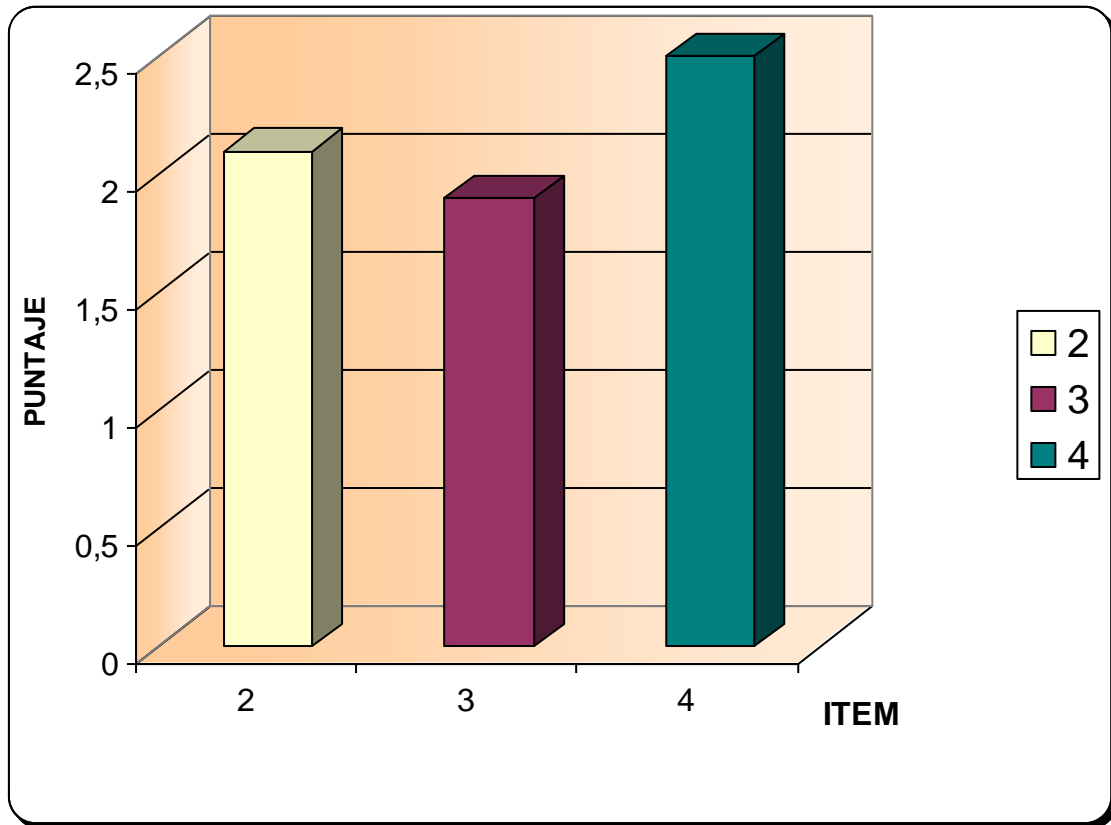
Fuente: Elaboración propia, 2006

Empresa 4

En esta empresa se observa una condición similar a la anterior, pero con mayor homogeneidad en los puntajes del ítem 3, que nunca supera los 2 puntos, siendo la peor evaluada la afirmación 13 (es *creativo*: plantea la búsqueda permanente de índices significativos para conocer mejor la realidad de la empresa y encaminarla hacia sus objetivos), con sólo 1 punto. Ello podría evidenciar la inconsistencia del SCG aplicado. El detalle por ítem se muestra en el gráfico 4.

Gráfico N° 4: Resultados puntuación empresa 4

El encuestado resalta como debilidad la ineficacia del sistema empleado, a pesar de su aparente contundencia.

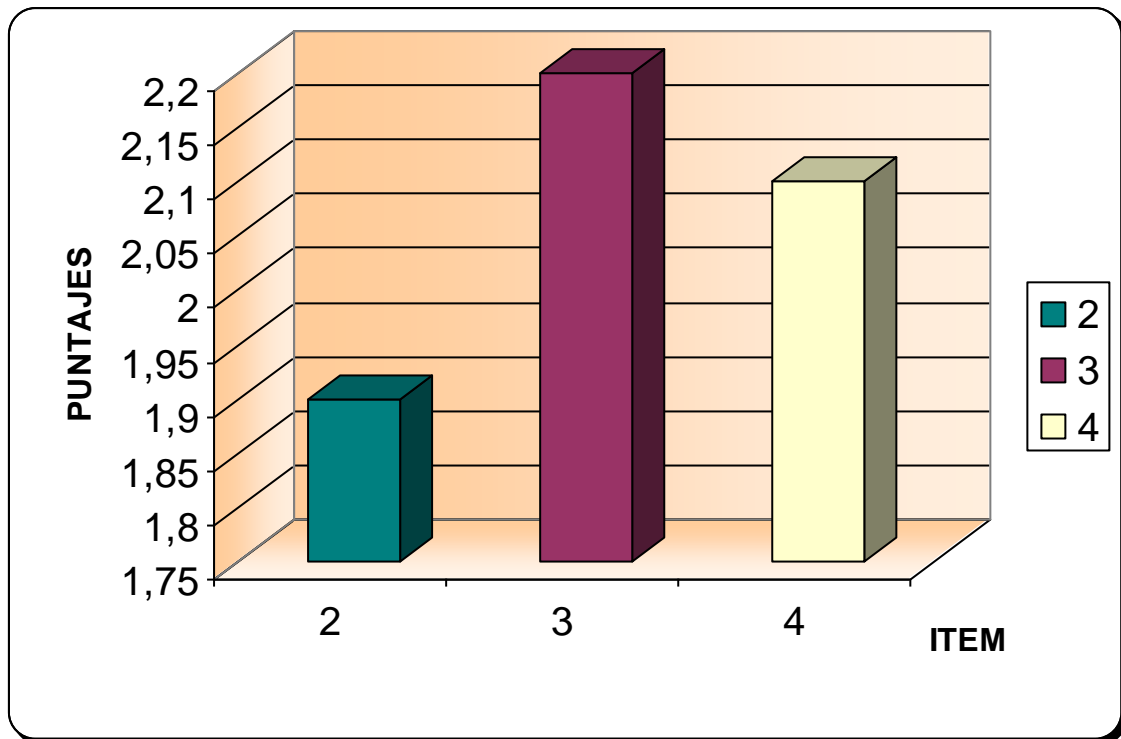


Fuente: Elaboración propia, 2006

Empresa 5

Resalta en esta empresa la poca dispersión de los puntajes, cuyos promedios por ítem están todos situados por sobre la media de la escala, aunque se puede mencionar al ítem 2 como el de menor evaluación, con 1.9 puntos. En él destacan los enunciados 2 (existe un responsable del Sistema de Control de Gestión o controller) y 3 (existe un método preestablecido y adecuadamente formalizado para la selección de un nuevo controller, si fuese necesario), ambos con 0 punto. Ello podría indicar falencias comunicacionales en la empresa por cuanto, según Jiménez Bermejo, en última instancia la responsabilidad le corresponde al máximo directivo. Los puntajes se pueden observar en el gráfico 5.

Gráfico N° 5: Resultados puntuación empresa 5



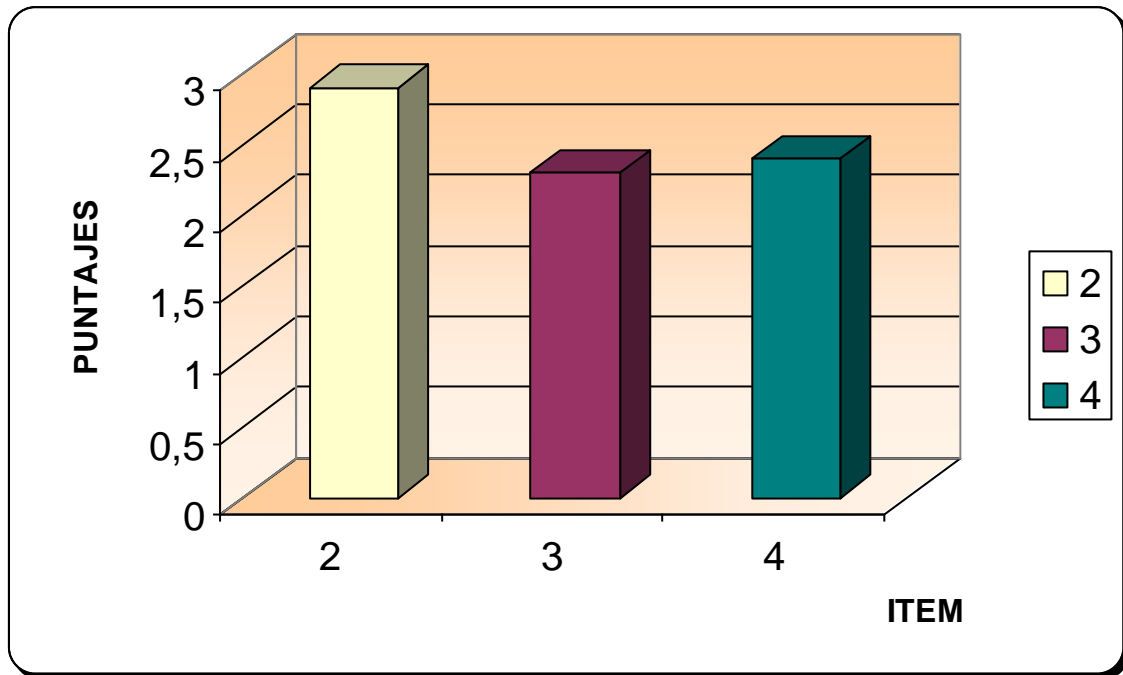
Fuente: Elaboración propia, 2006

El encuestado identifica la ambigüedad en la delegación de algunas facultades de control como la principal debilidad de su sistema.

Empresa 6

En este caso se aprecia un comportamiento en los indicadores muy similar a lo observado en la empresa 2, es decir, todas las evaluaciones por lo menos en los dos tercios de la escala, mostrando el puntaje más bajo en el ítem 3 (Atributos del Sistema de Control de Gestión utilizado) con 2.3 puntos, y el más alto en el ítem 2 (Medidas institucionales propicias para el Control de Gestión) con 2.9 puntos. Lo anterior podría interpretarse como una bien lograda efectividad del SCG en uso, como se detalla en el gráfico 6.

Gráfico N° 6: Resultados puntuación empresa 6



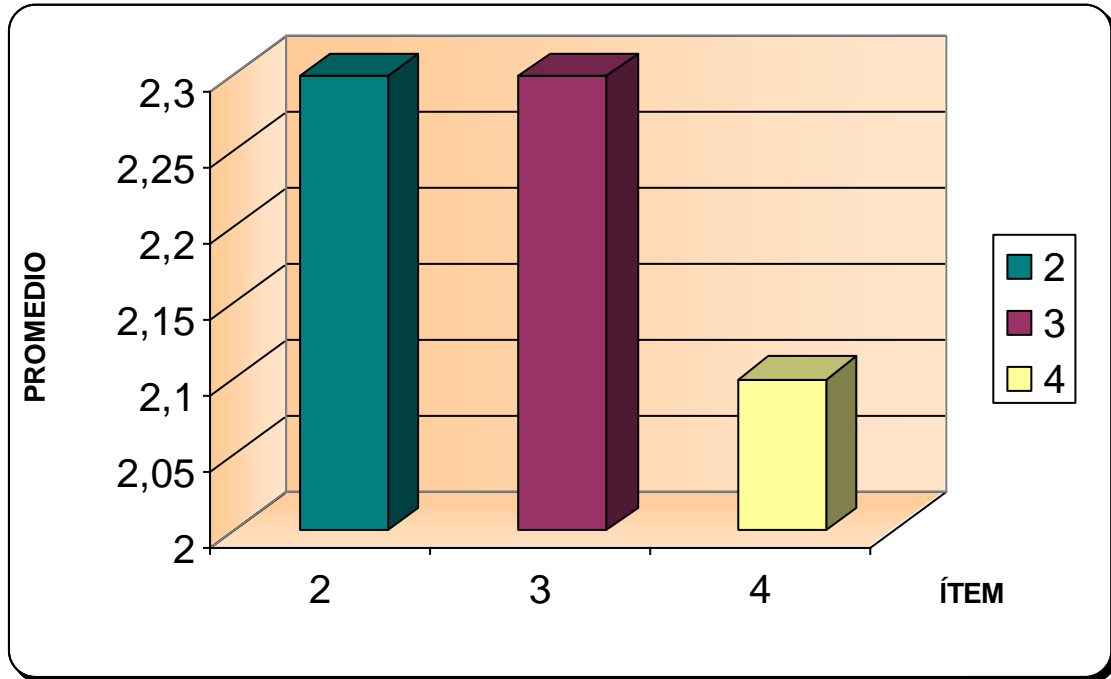
Fuente: Elaboración propia, 2006

La principal amenaza que expresa el encuestado es el conformismo que incuba este sistema que funciona bien, pero que puede ser todavía mejor.

Empresa 7

Similar al anterior, este caso manifiesta gran homogeneidad en los índices, todos en 2 ó 3 puntos, por lo tanto, superiores a la media tomada como nivel de corte. Se podría decir, entonces, que la evaluación de este SCG es bastante positiva, como puede ser observado en el gráfico 7.

Gráfico N° 7: Resultados puntuación empresa 7



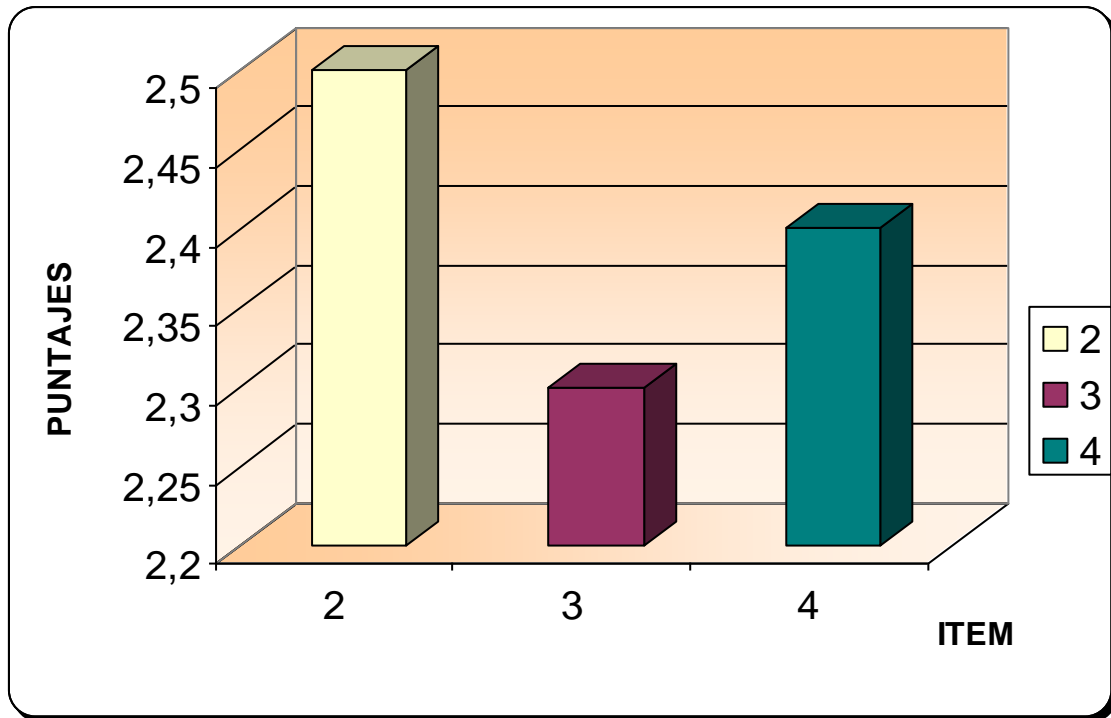
Fuente: Elaboración propia, 2006

Es señalado por el encuestado como fundamental aspecto positivo la solidez del SCG en actual uso, dado que no existirían diferencias significativas en la calidad y pertinencia de sus componentes.

Análisis global

Si se considera la totalidad de la muestra, se obtienen los índices que pueden ser apreciados en el gráfico 8.

Gráfico N° 8: Resultados puntuación general de la muestra



Fuente: Elaboración propia, 2006

Se observa que los puntajes por ítem son muy cercanos y todos situados muy por sobre la media de corte. En todo caso, se podrían destacar al ítem 2 como el mejor evaluado, con 2.5 puntos en promedio, y al ítem 3 como el de menor evaluación, con una media de 2.3 puntos. Existe apenas un poco más del 3% de la escala como diferencia entre los puntajes extremos.

Se puede mencionar a los puntos 3 (existe un método preestablecido y adecuadamente formalizado para la selección de un nuevo controller, si fuese necesario) y 19 (es *flexible*: posee capacidad de cambio, siendo fácilmente modificable si las circunstancias así lo ameritan) como los que muestran indicadores más bajos, con 2 puntos en promedio. También, es posible señalar a los puntos 9 (la empresa ha analizado o evaluado el *diseño* del Sistema de Control de Gestión actualmente en uso) y 10 (la empresa ha analizado o evaluado el *funcionamiento* del Sistema de Control de Gestión actualmente en uso) como los que concentran los mayores índices, con una evaluación media de 2.9 puntos.

Se debe resaltar el hecho de que todas las empresas, una a una, al igual que todos los ítems, muestran indicadores que superan holgadamente los 1.5 puntos, puntaje utilizado como corte en la escala.

Análisis FODA

Del examen general a la información recopilada a través de la opinión de los encuestados, se puede extraer el siguiente resumen de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas que experimentan los Sistemas de Control de Gestión de las empresas consideradas en este estudio.

➤ Fortalezas:

- El grado de relación del SCG con las definiciones estratégicas de la empresa que lo implementa.
- La transversalidad en la implementación del SCG.
- La pertinencia, consistencia y efectividad del SCG utilizado.

➤ Oportunidades:

- Los rápidos avances tecnológicos, en particular en las ciencias de la información y las comunicaciones, que permiten disminuir los tiempos de respuesta y acción en las actividades de control.
- La globalización, que permite conocer experiencias novedosas y exitosas en control de gestión, así como también agiliza la distribución de la producción teórica en este ámbito.
- La buena situación económica del país, que produce un círculo virtuoso que favorece la buena disposición de los empleados ante desafíos cada

vez mayores, los que requieren sistemas de control más exigentes y rigurosos.

➤ Debilidades:

- La identificación excesiva del SCG con su responsable, que podría ocasionar problemas de eficiencia en la continuidad del sistema, en el evento de un reemplazo del controller.
- Algunos atributos deseables, como el ser *motivador*, no son percibidos por algunos encuestados como características de su SCG.
- Ciertos rasgos de inflexibilidad, que podrían coartar la necesidad de cambios y adaptaciones al sistema, cuando fuesen necesarios.

➤ Amenazas:

- La rápida caducidad de algunas herramientas tecnológicas de apoyo al SCG.
- EL conformismo y la autocomplacencia, que pueden impedir mejoras a un sistema que, aunque funciona bien, podría ser todavía mejor.

Todo lo anteriormente expuesto, se podría sintetizar en una muy positiva evaluación de los Sistemas de Control de Gestión observados, en todas y cada una de las empresas de la muestra, pero con algunas posibilidades de mejoramiento.

CONCLUSIONES

La evidencia obtenida desde las empresas consideradas en la muestra, todas localizadas en la Región de Valparaíso, permite concluir respecto de los Sistemas de Control de Gestión implementados en ellas, lo siguiente:

- Se dispone del cuestionario propuesto en este estudio y utilizado como instrumento de evaluación de los SCG, elaborado bajo los criterios establecidos por Jiménez B., Hernández T. y Luis Muñiz, sujeto a las modificaciones y adaptaciones que futuros investigadores pudieran hacerle.
- Los sistemas evaluados son bien percibidos por los encuestados, destacándose los buenos indicadores observados en prácticamente todos los puntos medidos, holgadamente por encima del mínimo satisfactorio (1.5 puntos), logrando una evaluación promedio general de 2.4 puntos, sobre un máximo de 3. Resalta, también, la baja dispersión de datos. De los tres ítems medidos, ninguno tiene una evaluación insatisfactoria, tanto en el global de las empresas, como en el detalle si se las considera de manera individual.
- Las fortalezas principales se podrían resumir en la coherencia de los sistemas en uso. Las oportunidades se sintetizan en las favorables condiciones del entorno actual. De igual modo, las debilidades se podrían identificar con las características del controller y cierta rigidez de los sistemas, mientras que las amenazas pueden quedar expresadas por la velocidad de los cambios tecnológicos, además de una posible actitud de autocomplacencia que impida mejorar continuamente los sistemas.

Este estudio ha pretendido ser un aporte a la evaluación de los SCG en la Región de Valparaíso. Para sus autores sería motivo de enorme satisfacción comprobar que el instrumento propuesto es utilizado como material de trabajo para ser criticado, contrastado con otros trabajos afines, adaptado a las necesidades y según distintos enfoques teóricos que, en conjunto, potencien la investigación en este campo.

BIBLIOGRAFIA

1. Álvarez J.y Blanco F., La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua. Revista Técnica Contable, 1993.
2. Amat J.,La importancia del control de gestión en el proceso directivo.Rev.Novamáquina,No 149,Mar.1989
3. Freije A. y Rodríguez S.,Control de gestión.Ed.IEE S.E.,Madrid,1993.
4. García L.,El control de gestión.Ed.INDEX,Segunda edición,Madrid,1975.
5. .Koontz H., Elementos de Administración. S.A.
6. Kupper H., Logistik-Controlling. Rev.Controlling. Rev.Controlling Heft 3,May./Jun.1982.
7. Oliver, J.:Activity Based Management. Rev. Estudios Empresariales, No. 81, Feb. 1993.
8. Pacher F., Integriertes Logistik-Controlling in einen Unternehmen der Elektronikbranche. Rev.Controlling Heft,Ene./Feb.,1992.
9. Bester Y.,Net-Value Productivity:Rethinking the Cost-of-Quality Approach. Rev. Quality Management Journal, Oct.1993.
10. Hencoski P., Managing Change: Real Productivity Improvements and Obtained by Planning, not Reacting. Rev. Industrial Engineering, Abr.Vol.19, No.4,1987.
11. Kaplan R., Measures for Manufacturing Excellence. Ed. Harvard Business School Series in Accounting and Control, Boston.
12. Kaplan R. Y Norton D.,The Balanced Scorcard. Measures That Drive Performance. Rev. Harvard Business Review, Ene.-Feb.,1992.
13. Anthony R., El control de gestión. Ed. DEUSTO S.A., Bilbao, 1990.
14. Simons R., The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. Rev. Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.1/2, 1990.
15. Hernández M., Acerca de la definición de control de gestión. Ed. Folletos Gerenciales, CCED, Año IV. Número 5, mayo 2000. Ciudad Habana, Cuba.
16. Hernández M., El control de gestión empresarial. Criterios para la evaluación del desempeño. Ed. Folletos Gerenciales, CCED, Año IV. Número 6, junio 2000. Ciudad Habana, Cuba.

17. Hernández M. y Guerrero D., La brecha entre el control de gestión y la estrategia. Ed. Folletos Gerenciales, CCED, Año III. Número 11, noviembre 2000. Ciudad Habana, Cuba.
18. Hernández M. y López L., El diagnóstico como función del sistema de control de gestión. Ed. Folletos Gerenciales, CCED, Año III. Número 12, diciembre 2000. Ciudad Habana, Cuba.
19. Bueno, E.; Morcillo, P. Fundamentos de economía y organización industrial. Ed. Mc Graw Hill, España, 1994.
20. Gil-Estallo, M. Cómo crear y hacer funcionar una empresa. Ed. ESIC, Madrid, 1993.
21. Goldratt, E. El síndrome del pajar: Cómo extraer información del océano de datos. Ed. Castillo Monterrey, Nuevo León, México, 1992.
22. Gouillart, F. Revolución empresarial. Ed. Pirámide. Madrid. 1997.
23. Gunn, T. 21st Century Manufacturing. Creating, Winning, Business, Performance. Harper Business. New York. 1992.
24. Hammer, M.; Champy, J. Reingeniería. Ed. Norma. Colombia, 1994.
25. Harrington, J. Administración total del mejoramiento continuo. Ed. Mc Graw Hill, Bogotá, 1997.
26. Jordán, H. Control de gestión. DEADE. Comisión Europea, 1995/1996.
27. Lorino, P. El control de gestión estratégico: la gestión por actividades. Ed. Alfaomega-Marcombo. Madrid. 1993.
28. Merlo, J. Control de gestión y presupuesto. Ed. Mc Graw Hill. Madrid. 1998.
29. Simons, R. Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica. Rev. Harvard DEUSTO Business Review. Ed. DEUSTO. Bilbao. 1994.
30. Jiménez, P. Control de Gestión. Ed. Lexis Nexis. Santiago de Chile. 2001.
31. García, E. El controlling moderno, base del management. Rev. Alta Dirección, Nº 176. Jul-Ago. España. 1994.
32. Páez, T. Estrategia Empresarial y calidad de gestión. Ed. Honrad Adenauer, Caracas. 1994.
33. Rodríguez, J.; Bravo, G. Indicadores de calidad y productividad en la empresa. Ed. Nuevos Tiempos. Venezuela. 1991.
34. Pierre, J. Manual de diagnóstico de la empresa. Ed. Paraninfo. Barcelona. 1994.
35. Amat J. El control de gestión (Una perspectiva de dirección), 1993 Barcelona.

ANEXO 1

PAUTA DE LA ENTREVISTA

Dirigida a académicos y directivos de empresas en temas relacionados en Control de Gestión.

Este documento ha servido de base para estructurar los contenidos del cuestionario para evaluar los Sistemas de Control de Gestión.

PREGUNTAS

1. ¿Qué aspectos considera usted más relevantes al momento de evaluar un Sistema de Control de Gestión (SCG)?
2. ¿De qué forma sugeriría que se hiciera la encuesta?
3. ¿Qué instrumento de evaluación de los SCG conoce?
4. ¿Recomendaría algún autor para consulta bibliográfica en relación con la evaluación de los SCG?

ANEXO 2

CUESTIONARIO PARA LA EVALUACIÓN DE SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN

Buen día:

Este instrumento forma parte de una investigación para evaluar los Sistemas de Control de Gestión implementados en empresas de la Quinta Región, como tesis para optar al título profesional de Contador Público y Auditor de la Universidad de Valparaíso, y está diseñado para ser respondido por los directivos de las empresas seleccionadas como muestra.

Los autores solicitan su participación en el estudio, respondiendo las preguntas planteadas en relación con las características del Sistema de Control de Gestión implementado en su empresa, lo que le tomará alrededor de 10 minutos.

Se le solicita que conteste este cuestionario con la mayor sinceridad posible. No hay respuestas correctas o incorrectas. Ellas serán totalmente anónimas y confidenciales.

La escala de evaluación utilizada en las preguntas con alternativas es la siguiente:

- TA:** Totalmente de acuerdo.
- PA:** Parcialmente de acuerdo.
- PD:** Parcialmente en desacuerdo.
- TD:** Totalmente en desacuerdo.

Marque con una **X** la celda de la alternativa que mejor represente su opinión.

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN

Item 1	Antecedentes generales de la empresa
	Nombre:
	Giro:
	Localización (comuna):

Item 2	Medidas institucionales	TA	PA	PD	TD
1	El plan estratégico de la empresa tiene relación con el presupuesto anual.				
2	Existe un responsable del Sistema de Control de Gestión (controller).				
3	Existe un método preestablecido y adecuadamente formalizado para la selección de un nuevo controller, si fuese necesario.				
4	Se comprueba en cada ejercicio si el presupuesto anual contiene toda la información necesaria y sin errores.				
5	Se utiliza el sistema de retribución variable para todo el personal.				
6	El actual tipo de reporting de gestión utilizado provee de toda la información clave para la adecuada toma de decisiones.				
7	El proceso de cierre mensual se realiza habitualmente de manera óptima.				
8	Se dispone de un adecuado sistema de información, para facilitar la labor de control.				
9	La empresa ha analizado o evaluado el diseño del Sistema de Control de Gestión actualmente en uso.				
10	La empresa ha analizado o evaluado el funcionamiento del Sistema de Control de Gestión actualmente en uso.				
11	Existe un responsable de la evaluación del Sistema de Control de Gestión.				

Ítem 3	Atributos del Sistema de Control de Gestión utilizado El Sistema de Control de Gestión que se utiliza en esta empresa cumple con las siguientes características:	TA	PA	PD	TD
12	Es periódico : los controles se realizan con una frecuencia regular.				
13	Es creativo : plantea la búsqueda permanente de índices significativos para conocer mejor la realidad de la empresa y encaminarla hacia sus objetivos.				
14	Es efectivo : busca lograr los objetivos, empleando los recursos apropiados.				
15	Es adecuado : cada control es acorde con la función, actividad o proceso controlado, utilizando las técnicas y criterios más idóneos.				
16	Está adaptado a la cultura de la empresa y a las personas que la conforman.				
17	Es motivador : contribuye a movilizar positivamente los esfuerzos hacia el comportamiento deseado, más que a coaccionar o sancionar.				
18	Es un medio de despliegue de la estrategia en la empresa, sirviendo de punto entre la estrategia y la acción.				
19	Es flexible : posee capacidad de cambio, siendo fácilmente modificable si las circunstancias así lo ameritan.				
20	Es integral : considera la empresa como una totalidad, es decir, cubre todos los aspectos de las actividades que se desarrollan en ella.				

Ítem 4	Antecedentes relevantes del Sistema de Control de Gestión implementado en la empresa	TA	PA	PD	TD
21	Se encuentran clara y formalmente identificados los procesos claves para el negocio desarrollado por la empresa.				
22	Dentro de cada proceso clave, se encuentran clara y formalmente identificadas las actividades fundamentales que se deben controlar.				

23	Las actividades fundamentales de cada proceso poseen características o atributos medibles de manera objetiva (variables de interés, en adelante).				
24	La medición de las variables de interés se desarrolla sin alterar significativamente la actividad misma en el momento del control.				
25	Cada variable de interés a medir posee un patrón de comparación que permite verificar el cumplimiento de los objetivos.				
26	Cada variable de interés a medir posee una unidad de medida, o escala de evaluación, claramente definida.				
27	Existe(n) un(os) instrumento(s) de evaluación formalmente establecido(s) para la ejecución del control de las variables de interés.				
28	Existe una regla o método de comparación que garantice la igualdad del resto de las condiciones en que es medida la variable de interés, para resguardar la equivalencia de la medida obtenida ("ceteris paribus") .				
29	Está dimensionado el rango de variabilidad aceptable para cada variable monitoreada, con respecto al patrón de medida establecido.				
30	Es posible accionar oportunamente sobre las variables medidas para corregir las desviaciones indeseadas.				
31	Existe una regla de retroalimentación para revisar periódicamente los estándares deseados de las variables de interés (patrones), que permite ajustarlos a la realidad cambiante.				

Ítem 5	Comentarios del encuestado
	<p>En este recuadro escriba cualquier antecedente que usted considere importante para la evaluación del Sistema de Control de Gestión utilizado en sus empresa, y que a su juicio no ha sido consultado adecuadamente. Resalte los aspectos positivos (fortalezas u oportunidades) y negativos (amenazas y debilidades):</p> <p>.....</p>

MUCHAS GRACIAS POR SU TIEMPO

