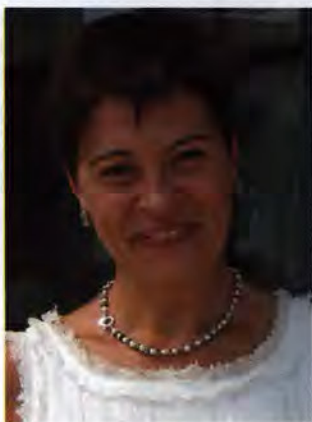


Análisis evolutivo de los sistemas de control de gestión

Emma Castelló Taliani (España)

Es profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Alcalá (Madrid – España) y doctora en Ciencias Empresariales por la Universidad Valencia. Asimismo, es miembro fundadora de la Plataforma Tecnológica de Ferrocarriles Españoles (PTFE) y miembro de la Junta Permanente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Desde hace un tiempo, desarrolla su investigación centrada en las líneas Sistemas de gestión y de costes basados en las actividades, Gestión estratégica de costes y Sistemas dinámicos y gestión empresarial. Ha sido profesora visitante en diversas universidades americanas. Es miembro del comité científico de diversas revistas de ámbito internacional.



1. Introducción

En un entorno turbulento como el actual, caracterizado por crisis financiera, surgimiento de economías emergentes, competencia global, constantes avances tecnológicos y ciclos de vida de productos cada vez más cortos, las empresas se han visto abocadas a afrontar una serie de actuaciones conducentes a mantener una adecuada posición competitiva. Esta última abarcaría aspectos como la obtención de productos o la prestación de servicios de calidad, al mejor precio y con elevado valor añadido; el trabajo en entornos inestables e impredecibles, en los que la planificación resulta más compleja. Además, en este marco, los indicadores deben emerger como verdaderos instrumentos de pilotaje, más que como variables que justifiquen los datos históricos; asimismo, el aprendizaje organizacional y la gestión del talento constituyen puntos esenciales en el devenir de la empresa. Las actividades de investigación+desarrollo+innovación, junto con la flexibilidad, son elementos clave de la gestión en la cartera de productos-servicios-clientes. Todos estos aspectos son los que han justificado la necesidad de adecuar y adaptar los sistemas de control de gestión a fin de dar una respuesta adecuada a las necesidades de información que exigen los responsables de las empresas.

Por ello, en este trabajo, vamos a presentar una síntesis de la evolución histórica de las técnicas de control de gestión. A partir de ésta, se va observar que, en ocasiones, no son tan distintas, sino que lo que ha experimentado un cambio sustancial es el énfasis de las variables a incorporar. Si no se adecuan las técnicas de control de gestión a las necesidades informativas, se origina un gap que puede comprometer la propia supervivencia de la empresa, porque tales sistemas actúan como instrumento de pilotaje empresarial. En muchos casos, se ha demostrado que las medidas de ejecución que utilizan las empresas entorpecen, en lugar de ayudar a apoyar los cambios que deben realizarse. Por este motivo, es necesario que los responsables del control de gestión apliquen las modificaciones que sean precisas en los sistemas de control y en las medidas de ejecución con el objetivo de facilitar y apoyar a los gestores en la adopción de decisiones. En paralelo, es precisa la implantación de cursos de acción conducentes a alcanzar una excelencia que posibilite su sostenimiento en el mercado.

2. Etapas de desarrollo de los sistemas de control de gestión

En la literatura especializada, con frecuencia, se alude comparativamente a los sistemas de gestión convencionales y a los sistemas de gestión actuales. Si bien se ha producido un avance en las técnicas aplicadas a lo largo del tiempo como consecuencia de la necesidad de generar informaciones precisas, muchas de las técnicas tradicionales pueden aplicarse en el contexto de la realidad empresarial actual, mediante la adaptación de los enfoques a las variables y elementos que se precisen. Esta afirmación significa que no debemos olvidarnos de los fundamentos del control de gestión, pero que estos deben ser debidamente adaptados a la realidad imperante. Por ejemplo, muchas veces se cuestiona la utilidad de los presupuestos en el seno de las empresas, aludiendo a que se trata de una herramienta rígida y que difícilmente es adaptable a los cambios que puedan experimentarse en el entorno de la empresa, por lo cual se aconseja no aplicar tales presupuestos como herramienta de planificación a corto plazo. Sin embargo, en este caso, el problema no reside en el presupuesto, sino en su concepción: cuanto más rígido, complejo y restrictivo resulte su aplicación, menos adecuado será para gestionar la inestabilidad de los entornos en los que actúan las empresas.

Tabla 1. Etapas evolutivas del control de gestión

ETAPA 1 (antes de 1950)	ETAPA 2 (hasta 1965)	ETAPA 3 (hasta 1985)	ETAPA 4 (hasta hoy)
<ul style="list-style-type: none"> • Determinación coste del producto • Presupuestos y control producción 	<ul style="list-style-type: none"> • Control orientado hacia fabricación • Sistema de control reactivo 	<ul style="list-style-type: none"> • Control de costes globales • Eficiencia de los factores 	<ul style="list-style-type: none"> • Generación y creación de valor

Fuente: Elaboración propia

Vamos a hacer un breve recorrido de la evolución que han experimentado los enfoques de los sistemas de control de gestión a lo largo del tiempo. En la tabla 1, se identifican las que podrían ser las cuatro etapas principales en el devenir del control de gestión y, de manera concreta, se alude a los principales objetivos perseguidos con su implantación. De manera genérica, se puede afirmar que se ha pasado de un análisis centrado en la precisión en los cálculos de costes y en el control exhaustivo de las cifras presupuestarias, a un enfoque en el que debe prevalecer el control y seguimiento de las actuaciones conducentes a la creación de valor. Este concepto es menos cuantitativo que el correspondiente a las etapas iniciales.

Se podrían definir como sistemas de gestión convencionales los desarrollados hasta la etapa 3. En aquella fase, el crecimiento sostenido de las empresas, combinado con los entornos estables, incitaba a poner énfasis sobre los beneficios, la rentabilidad de los capitales propios y el cash-flow. Posteriormente, a partir de la etapa 4, se produce un desarrollo de las técnicas sin precedentes en un período de tiempo relativamente corto.

Las razones que provocaron este notable avance de las técnicas fueron las siguientes:

- Entornos inestables: la evolución de los mercados, de la tecnología, de las monedas, de la coyuntura, de la reglamentación y de la competencia generan una fuerte inestabilidad de la situación económica a la que deben hacer frente las empresas. Ya no existen, por tanto, mercados protegidos ni para las pequeñas empresas ni para las grandes multinacionales.
- El acortamiento de los ciclos de concepción de los productos: los productos suelen mostrar unos ciclos de vida que se reducen sensiblemente con respecto a etapas anteriores; como consecuencia, los ciclos de concepción de esos productos deben ser, asimismo, reducidos. Resulta esencial que las empresas canalicen una gran parte de su esfuerzo a la innovación y diferenciación como ejes esenciales de la ventaja competitiva.
- Los nuevos productos suelen ser lanzados de manera simultánea en distintos mercados, a pesar del enorme esfuerzo de inversiones que debe realizarse para llevarlo a efecto: es necesario que la empresa actúe con la suficiente flexibilidad para adaptarse rápidamente a los distintos mercados y en un reducido espacio de tiempo, lo cual contrasta con situaciones anteriores en las que la presentación de nuevos productos en los diferentes mercados se hacía de forma secuencial.
- Una competencia globalizada: la liberalización de los intercambios comerciales y la evolución experimentada por los medios de transportes multiplican la capacidad competitiva; y, de este modo, modifican de forma radical la competencia

a la que se ven sometidas tanto las pequeñas como las grandes empresas.

Estos fenómenos implican un desafío para las empresas: ser lo suficientemente flexibles, rápidas y eficaces en la puesta en marcha de los cambios que precisa realizar para adaptarse al entorno, y potenciar su competitividad. En la tabla 2, aparecen detalladas las principales herramientas aplicadas en cada una de las cuatro etapas antes mencionadas, bajo los cinco enfoques fundamentales: control de costes, planificación a corto plazo, evaluación de las actuaciones, adopción de decisiones y enfoque estratégico.

Tabla 2. Técnicas de control de gestión en las etapas evolutivas

	Cálculo de costes	Presupuestación	Evaluación ejecución	Adopción decisiones	Análisis estratégico
Etapa 1	Sistema inorgánico	Control de costes	Indicadores financieros	Payback	
Etapa 2	• Sistema orgánico • Costes fijos y variables	Planificación a CP y LP	Indicadores no financier. (operación)	• C-V-B ^o • Rentabilid. producto • VAN, TIR	
Etapa 3	• ABC • Costes calidad	• ABB • Presupuesto base cero	Indicadores no financier. (factor humano)	• Análisis probabilida. • Análisis sensibilidad	
Etapa 4	Coste objetivo		• BSC • EVA • Benchmark	• Rentabilid. cliente • Evaluación proyectos variables no financieras	• Posición competitiva • Cadena de valor • Cielo vida producto

Fuente: Elaboración propia

Como puede observarse en la tabla 2, el enfoque estratégico solo es incorporado en la etapa 4. Ello es consecuencia de la necesidad de incorporar enfoques que vayan más allá del corto plazo, unida a la necesidad de diseñar un sistema de información que tome en consideración las variables menos financieras de la gestión, y que se ha denominado gestión estratégica de costes o control de gestión estratégico.

3. El actual marco conceptual del control de gestión

Los actuales sistemas de control de gestión deben potenciar los aspectos relacionados con la competitividad, más que centrarse en los estándares o normas internas; deben preocuparse por la puesta en marcha de la estrategia más que por respetar los presupuestos. Asimismo, deben investigar o indagar sobre los métodos de adaptación al cambio más que sobre el perfeccionamiento de las herramientas clásicas de gestión. El control de gestión, pues, como instrumento de puesta en marcha y de seguimiento de una estrategia, debe responder a la concreción de los objetivos formulados, los cuales no deben verse limitados a referencias internas, sino que deben

posicionar a la empresa en relación con el mundo externo (benchmark).

Los instrumentos de control de gestión deben seguir apoyando la consecución de los objetivos inicialmente establecidos:

- Facilitar información relevante para la adopción de decisiones
- Servir de base para posibilitar la medición y seguimiento de las actuaciones
- Impulsar al máximo la implicación y motivación del factor humano

*“... de todo lo comentado hasta ahora, se desprende que los **COSTES** –que tradicionalmente han constituido el centro de atención de las técnicas de control de gestión– no son más que la **valoración en unidades monetarias de las consecuencias que se derivan de las acciones emprendidas por la empresa.**”*

Estos objetivos no han perdido sentido; sin embargo, deben modificarse los análisis y las técnicas en los que se sustenta el control de gestión en la actualidad. Las mediciones de las actuaciones de la empresa se han definido siempre en términos financieros, y ello se mantiene sobre todo en aquellos países en los que los mercados financieros juegan un papel preponderante. La evaluación de la actuación de una empresa no puede limitarse a un concepto único –“Resultado del ejercicio” o “Variación del valor neto contable”, debido a que la noción de resultado se deriva de una secuencia de hechos o actuaciones de la empresa medidos en unidades monetarias. Esta monetización de la ejecución supone que se excluyan aspectos esenciales desde la perspectiva de supervivencia de la empresa, puesto que o bien no pueden cuantificarse en valores monetarios o bien no tienen una incidencia inmediata en el resultado concreto de un ejercicio. Nos estamos refiriendo concretamente a aspectos tales como satisfacción del cliente, reducción de cuellos de botella, acortamiento de los ciclos de trabajo, diseño de productos, etc. Estos, si bien tienen una importancia crucial para la supervivencia de la empresa a largo plazo, difícilmente pueden incorporarse en la medición del resultado. Por ello, debemos evaluar no solo la consecuencia financiera que se deriva de una actuación, sino el conjunto de elementos que han incidido y que han inducido a una determinada actuación.

El resultado de un ejercicio es consecuencia de los procesos acometidos en el seno de la empresa, y más concretamente de los siguientes aspectos:

- Características de los procesos: La concepción y ejecución de los procesos inciden de manera directa

en el resultado, puesto que de dicha concepción depende las tareas que deben realizarse, así como la cuantía de factores productivos que deben consumirse.

- Factores o inductores de los procesos: En este caso, se trata de visualizar los verdaderos causantes, de ciertas actividades en la empresa, como –por ejemplo– el nivel de formación del personal, el tipo de inversión, el contexto social, etc.
- Nivel de ejecución de los procesos: Mediante el establecimiento de instrumentos de medición adecuados, se puede efectuar un seguimiento de los procesos, con respecto a la capacidad actual o potencial que estos tienen para cumplir con requisitos esenciales, como son calidad, costes, tiempo, etc.

Por consiguiente, de todo lo comentado hasta ahora, se desprende que los costes –que tradicionalmente han constituido el centro de atención de las técnicas de control de gestión– no son más que la valoración en unidades monetarias de las consecuencias que se derivan de las acciones emprendidas por la empresa. Aun cuando los datos de costes históricos son muy útiles, en particular para nutrir la base de datos que servirá de apoyo para construir los modelos de causalidad y los modelos previsionales, la finalidad de la gestión es crear y dar forma al futuro. En esa línea, es importante la manera de organizar los procesos organizacionales y su impacto sobre la adopción de decisiones y sobre la motivación convergente de las personas a todos los niveles.

4. Los sistemas integrados de control de gestión

De manera general, podría afirmarse que las variables que se consideran claves para la supervivencia de la empresa están centradas en cuatro perspectivas esenciales: financiera, cliente, proceso e innovación. Mediante la combinación, medición y conocimiento de estas cuatro perspectivas, los responsables pueden establecer mejoras en el modus operandi de las empresas, lo que obliga a disponer de información tanto de los factores financieros como de los no financieros que pudieran afectar a la rentabilidad de la empresa a largo plazo. Conceptos tales como calidad, innovación, conocimiento de las exigencias de los clientes, los cuales son esenciales para el logro de una rentabilidad a largo plazo, deben constituir el núcleo o centro de atención de cualquier sistema de control de gestión.

En este sentido, los sistemas de control de gestión deben ser lo suficientemente precisos y concisos para facilitar un seguimiento pormenorizado en todas las áreas de la empresa, y posibilitar la adopción de medidas conducentes a alcanzar una mejora continua en sus actuaciones. Asimismo, deben ser lo suficientemente flexibles para adaptarse rápidamente a las condiciones del entorno cambiante en el que deben desenvolverse las empresas.

La principal contribución que deben realizar en la actualidad los sistemas de control de gestión es posibilitar una adecuada gestión de costes. Cabe anotar que gestionar los costes no es sinónimo de

minimización o de reducción de estos, sino que consiste en una búsqueda del nivel de costes que mejor se adecúe a la puesta en marcha de la estrategia planteada por los gestores de la empresa. En líneas generales, se puede afirmar que la implantación de una estrategia se efectúa mediante el acometimiento de ciertos procesos, y que los costes dependen –en gran medida– de la forma en la que se han concebido dichos procesos. En este contexto, la estructura de costes de las empresas depende, esencialmente, de las características de los procesos.

Factores tales como productividad, cuota de mercado, tiempo de los ciclos, calidad, flexibilidad y otros parámetros no financieros condicionan de manera esencial el resultado final de una empresa, por lo que estos deben constituir el centro de atención de cualquier sistema de control de gestión. A modo de síntesis, podríamos establecer los siguientes como herramientas clave en los procesos de gestión de costes y, desde una perspectiva más amplia, de los sistemas de control de gestión:

- **Gestión de los ciclos de vida de los productos:** En virtud de ello, se pretende actuar sobre los tres ejes centrales aludidos anteriormente: calidad, tiempo y costes. Concretamente, se han desarrollado técnicas conducentes a alcanzar mejoras significativas en este ámbito, como son el coste objetivo, mediante el cual se pretende minimizar el coste de planificación, lanzamiento, producción y comercialización de nuevos productos.
- **Análisis de los procesos:** En este caso, se trata de identificar si las tareas o actividades que realiza la empresa son estrictamente necesarias; si se ejecutan en condiciones de calidad, tiempo y coste aceptables; y –lo que es, sin duda, esencial– si contribuyen a generar un valor añadido desde la perspectiva del cliente. En esta área, se están empleando técnicas que favorecen la mejora continua, como son el Activity-Based Management (ABM). A través de este, se pretende identificar,

“Mediante la combinación, medición y conocimiento de estas cuatro perspectivas, los responsables pueden establecer mejoras en el modus operandi de las empresas, lo que obliga a disponer de información tanto de los factores financieros como de los no financieros que pudieran afectar a la rentabilidad de la empresa a largo plazo.”

gestionar y, en su caso, mejorar o suprimir el desarrollo de las actividades que son clave o esenciales en los diferentes procesos. Para ello, se parte de una clasificación de las mismas en actividades con valor añadido y actividades sin valor añadido.

- **Control de costes:** En virtud de este punto, se enfatiza la noción de eficacia y eficiencia en el consumo de factores por parte de la empresa. En este ámbito,

caracterizado por una gestión más operativa, se han desarrollado la mayor parte de las técnicas de control de gestión actuales. Concretamente, cabe mencionar el Activity-Based Costing (ABC), mediante el cual se procede al cálculo del coste y a la estimación de la rentabilidad de cualquier objetivo de coste (producto, cliente, mercado), con una base

metodológica que difiere sensiblemente de los sistemas de costes convencionales. En este ámbito, cabe destacar la utilización de los cuadros de mando como instrumento de seguimiento de las actuaciones, los cuales suelen incorporar indicadores de control financieros (costes, ventas, beneficios, etc.) y no financieros (rotación de existencias, plazos de entrega, unidades defectuosas, etc.). A partir de dichos cuadros, se pretende que los gestores tengan una visión global de la empresa.

En definitiva, los sistemas de control de gestión actuales deben constituir una base informativa de pilotaje que posibilite un seguimiento adecuado para las actuaciones de la empresa. Para ello, deberá mantener una perfecta sintonía entre las técnicas de gestión empleadas por la empresa para garantizar su supervivencia y las herramientas que se emplean para establecer un seguimiento acerca de la conveniencia de tales técnicas de gestión, puesto que –de lo contrario– nos encontraremos con sistemas de control que, aun cuando técnicamente son aceptables, se ven invalidados por su inadecuación con respecto al entorno en el que se aplican. ■