

CAPITULO 5. CONTROL ESTRATEGICO

5.1. Fundamentos del control

5.1.1. Introducción

El funcionamiento organizativo está ligado tanto a factores externos como internos y está encaminado a la consecución de los fines y objetivos de la empresa. Para alcanzar los fines toda empresa y, en particular, cada una de las unidades y personas que forman parte de ella, establecen una determinada política y realizan una serie de funciones y actividades que se orientan finalmente a la venta de un producto o servicio. Para la realización de estas actividades la empresa obtiene y utiliza una serie de recursos que provienen de su entorno. Con el objeto de lograr su supervivencia la dirección de una empresa trata de asegurarse de que las actividades se realicen de la manera más adecuada y de que el coste de estos recursos sea inferior a los ingresos que obtenga de su transformación y comercialización, es decir, que se produzca un valor añadido. Para ello, es necesario que existan mecanismos de control que faciliten que las actividades internas sean coherentes con los fines de la empresa y las exigencias del entorno.¹⁹⁹

5.1.2. Origen del control y su concepto

El control tiene su origen en el regulador de fuerza centrífuga inventado por James Watt en el siglo XVIII, que es un aparato que sirve para registrar la cantidad de vapor que pasa de una caldera a un cilindro. Más adelante, a mediados del siglo XX, Norbert Wiener estableció que la transferencia de la comunicación o de la información y el control ocurren en el funcionamiento de muchos sistemas. Wiener usaba información para incluir una transferencia mecánica de energía, un impulso eléctrico, una reacción química, un mensaje escrito u oral, o cualquier otro medio por el cual podría ser transmitido un mensaje. En la ciencia que él llamó cibernética, Wiener mostraba que todos

¹⁹⁹Amat, J.M. (2007): *El control de gestión: una perspectiva de dirección*. Barcelona: Ed. Gestión 2000.

los tipos de sistemas se controlan a sí mismos mediante la retroalimentación de la información, la cual descubre el error en el logro de las metas e inicia la acción correctiva. En otras palabras, los sistemas usan algo de su energía para retroalimentar la información que compara el desempeño con una norma. El regulador de la máquina de vapor es un simple sistema cibernético. Para controlar la velocidad de una máquina bajo ciertas condiciones de carga, se giran unos pesos (bolas). A medida que incrementa la velocidad, la fuerza centrífuga hace que estos pesos ejerzan un empuje hacia afuera, el cual, a su vez, transmite una fuerza (un mensaje) para cortar el ingreso de vapor y, por tanto, reduce la velocidad. A medida que la velocidad se reduce, ocurre lo inverso. En los sistemas sociales, también se encuentra la retroalimentación,²⁰⁰ tal como muestra la siguiente figura:

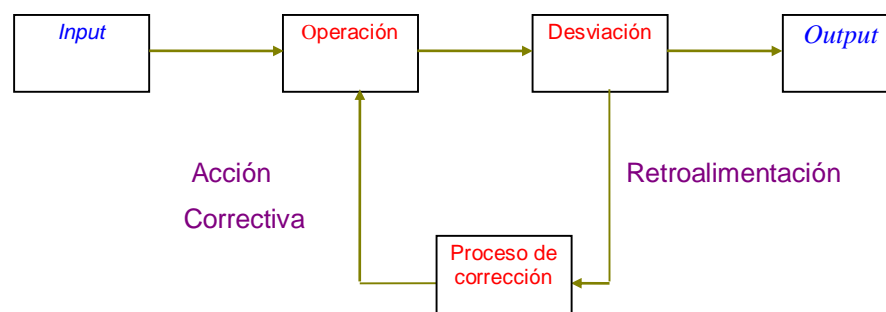


Fig. 5.1. Descripción del proceso de retroalimentación. Fuente: elaboración propia.

Por consiguiente, una primera definición de control es aquella que consiste en verificar si todo ocurre de conformidad con el plan adoptado, las instrucciones impartidas y los principios establecidos. Tiene por objeto señalar las debilidades y los errores para rectificarlos y evitar que vuelvan a ocurrir. Opera en todo, cosas, gente, acciones.²⁰¹

²⁰⁰Koontz, H. y O'Donnell, C. (1973): *Curso de administración moderna*. México: Ed. McGraw-Hill.

²⁰¹Fayol, H. (1947): *General and industrial management*. New York: Pitman Publishing Corporation.

Desde una perspectiva limitada se puede entender el control como el análisis a posteriori y en términos monetarios de la eficacia de la gestión de los diferentes responsables de la empresa en relación a los resultados que se esperaban conseguir o a los objetivos que se habían predeterminado. En esta perspectiva el control se realiza de forma racional y aisladamente de su contexto (personas, cultura, entorno) y se asegura a partir de la comparación entre los resultados obtenidos respecto a los previstos.

Desde una perspectiva más amplia se puede considerar que el control se ejerce a través de diferentes mecanismos que no sólo miden el resultado final obtenido sino que también, especialmente, tratan de orientar e influir en que el comportamiento individual y organizativo sea el más conveniente para alcanzar los objetivos de la organización.²⁰²

Otra definición de control es aquella que considera que la función de dirección de control consiste en la medida y corrección de la actividad empresarial a fin de asegurar que los objetivos de la empresa y los planes ideados se lleven a cabo.²⁰³

Robert N. Anthony define lo que el llama control administrativo -usado para señalar no sólo actividades de control sino, también un tipo de planeamiento- como el proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización.²⁰⁴

Para este mismo autor el término control se usa en el sentido de asegurar la puesta en práctica de las estrategias.²⁰⁵

²⁰²Amat, J. M. (2007): Op. Cit.

²⁰³Koontz, H. y Wehrich, H. (1990): *Essentials of management*. San Francisco: McGraw-Hill.

²⁰⁴Anthony, R. N. (1986): *Sistemas de planeamiento y control*. Barcelona: Ed. Orbis.

²⁰⁵Anthony, R. N. (1988): *El control de gestión*. Bilbao: Ed. Deusto.

El control se lleva a cabo mediante el análisis de las desviaciones, que es el término que en economía, y en particular en la economía de la empresa, se utiliza para definir las diferencias entre las magnitudes previstas y las realmente alcanzadas. Al analizar las desviaciones podemos estudiar las diferencias que se han producido por un mayor o menor consumo de determinadas unidades técnicas, ya sean consumos en cualquier unidad física, horas empleadas, etc., o bien diferencias derivadas de los precios a que se han obtenido estos consumos. Es importante para un buen control analizar por separado las desviaciones de tipo técnico y monetario, que en ocasiones pueden ser de signo contrario y, compensarse, lo que da lugar a una distorsión en la información.

5.1.3. Requisitos de control

Las técnicas de control tienen que cumplir una serie de requisitos que hay que tener presentes:

- *El control debe reflejar la naturaleza y las necesidades de la actividad.* Todos los sistemas de control deben reflejar el oficio que van a desarrollar. Los controles del departamento de ventas diferirán de aquellos del departamento financiero y éstos de los controles del departamento de compras. Y un negocio pequeño necesitará algunos controles diferentes de los de un negocio grande, de manera que mientras más diseñados sean los controles para ver y reflejar la naturaleza específica y la estructura de los planes, más efectivamente servirán los intereses de la empresa y los de sus administradores.
- *El control debe reportar prontamente las desviaciones.* El sistema ideal de control detecta las desviaciones proyectadas antes que ellas ocurran realmente. En cualquier caso, la información debe llegar en el momento preciso, para poder corregir los errores.

- *El control debe mirar hacia adelante.* Aunque el control ideal es instantáneo, puede existir un lapso de tiempo entre la desviación y la acción correctora, por lo que la tarea de control es detectar las desviaciones potenciales o reales de los planes con suficiente anticipación para permitir una acción correctora efectiva. Por tanto, interesa más realizar un pronóstico de lo que ocurrirá la próxima semana o el próximo mes, aunque contenga un margen de error que realizar un informe exacto del pasado sobre el cual no se puede hacer nada.
- *El control debe señalar las excepciones a los puntos críticos.* Algunas desviaciones de las normas tienen poco significado y otras tienen mucho, pero pequeñas excepciones en ciertas áreas tienen mayor significado que grandes desviaciones en otras, por lo que hay que prestar atención a las áreas clave.
- *El control debe ser objetivo.* No puede ser subjetivo, ya que puede influir en los juicios del desempeño imperfectamente. El control objetivo debe ser definitivo y determinable en una forma clara y positiva.
- *El control debe ser flexible.* El sistema de control debe proporcionar los errores, y debe contener suficientes elementos de flexibilidad para mantener el control de las operaciones a pesar de tales errores.
- *El control debe reflejar el patrón de la organización.* La estructura de la organización, es el principal vehículo para coordinar el trabajo de la gente, también es un medio importante para mantener el control, ya que en cada área de control no se hace bien sin saber qué cosas están marchando mal, a menos que se conozca dónde está ocurriendo la desviación de la estructura de la organización.

- *El control debe ser económico.* El control tiene un coste, aunque la economía es relativa, puesto que los beneficios varían con la importancia de la actividad, el tamaño de la operación, el gasto en que se habría podido incurrir en la ausencia del control, y la contribución que puede hacer el sistema, ya que una pequeña empresa no puede soportar el extenso sistema de control de una empresa grande, la costosa preparación, aprobación, y administración de complejos programas de control presupuestarios pueden muy bien valer su coste para la gran empresa pero ser antieconómicos para la pequeña.
- *El control debe ser comprensible.* Algunos sistemas de control, especialmente aquellos basados en fórmulas matemáticas, gráficas de punto de equilibrio complejas y análisis detallados no son comprensibles para quienes deben usarlas, por lo que el sistema de control no funcionará bien.
- *El control debe conducir a la acción correctiva.* Un sistema de control que detecta las desviaciones con respecto a los planes, será poco más que un ejercicio interesante si no muestra la manera para llegar a la acción correctora. Un sistema adecuado descubrirá dónde están ocurriendo los fallos, quién es el responsable de ellas y qué se debe hacer acerca de las mismas.²⁰⁶

5.1.4. Tipos de control

Existen tres tipos de control básicamente: El control operacional, el control de gestión y el control estratégico.

²⁰⁶Koontz, H. y O'Donell, C. (1973): Op. Cit.
292

- *Control operacional*

El control operacional es el proceso consistente en asegurar que las tareas específicas se cumplan en forma eficaz y eficiente.²⁰⁷

El control de las tareas se orienta a la transacción; es decir, se refiere al control de tareas individuales. Las reglas que se han de cumplir durante la realización de tales tareas se prescriben como parte del proceso de control de gestión; a menos que surjan circunstancias imprevistas, el control de las tareas consiste en ver que las reglas se apliquen en cada caso. En muchos tipos de tareas se puede efectuar el control sin intervención de seres humanos. Las máquinas-herramientas de control numérico, los ordenadores de control de procesos y los robots son dispositivos mecánicos de control de tareas. Se emplean seres humanos en el proceso si salen más baratos que los ordenadores u otras máquinas controladoras.

Hoy en día, se dispone de sistemas para los más diversos tipos de tareas, que se estructuran para satisfacer las exigencias de tales tareas. Hay sistemas de aprovisionamiento, de fijación de tiempos de fabricación, de control de las existencias en almacén, de control de la calidad, de salarios, de contabilidad de costes, de gestión de tesorería y muchos otros. A través de cada uno, fluye la información detallada que se necesita para la realización de la tarea correspondiente. En algunos casos no es precisa la intervención humana, el sistema puede controlar por sí mismo, el cumplimiento de la tarea. Aunque el control de las tareas es sistemático, el sistema no es necesariamente simple.

²⁰⁷Anthony, R. N. (1986): *Sistemas de planeamiento y control*. Op. Cit.

Los seres humanos sólo intervienen si el sistema funciona mal a causa de averías o cuando surge una situación que no se puede atender electrónicamente.²⁰⁸

- *Control de gestión*

El control de gestión se define como el conjunto de procedimientos que guían no sólo el control del resultado, sino también la elección del comportamiento de los que deben tomar decisiones para que actúen lo más eficientemente posible a fin de alcanzar los objetivos de la organización a partir de los recursos disponibles.

El correcto funcionamiento de cualquier organización exige que todos sus componentes se comporten de la manera que sea la más adecuada para el logro de sus objetivos. Diversos son los elementos que configuran un sistema de control:

En primer lugar, es fundamental el definir los objetivos de la organización en función de las características de su entorno y de sus puntos fuertes y débiles, en segundo lugar, hay que disponer de una estructura organizativa que facilite la convergencia entre las decisiones que tomen las personas que forman parte de la empresa y los objetivos de la organización, y, por último, será necesario disponer de un sistema de información, intuitivo o formalizado, que posibilite la evaluación de la gestión de cada responsable y permita la corrección de aquellas variables que interese modificar para mejorar la eficacia de la empresa.²⁰⁹

²⁰⁸Anthony, R. N. (1988): *El control de gestión*. Op. Cit.

²⁰⁹Amat, J. M. (1988): *Control presupuestario*. Barcelona: Ed. Gestió 2000.

- *Control estratégico*

El control estratégico supone la adaptación del sistema de control a los requerimientos de la Dirección Estratégica. Para Schendel y Hofer, el control estratégico se centra en dos puntos: si la estrategia se está implementando como se planificó, y si los resultados producidos por la estrategia son los esperados. Los criterios básicos para responder a estas cuestiones se derivan entonces de la estrategia y los planes de acción desarrollados para implementar la estrategia, y del *performance* que de la estrategia se espera lograr. Si existen desviaciones, entonces se produce un proceso de *feedback* que origina el reciclaje del proceso de *management*. Esta concepción del control estratégico supone un cambio, en relación con el concepto clásico de control de gestión, introducir a la estrategia como un elemento básico que debe ser objeto también de análisis por parte del órgano de control.²¹⁰

Existen varias definiciones sobre control estratégico entre las que cabe señalar la dada por Goold²¹¹ definiéndolo como que “establece los criterios que definen una buena actuación estratégica, motiva a los directivos a alcanzar resultados conforme a los mismos, permite una rápida identificación de las estrategias que se desvían de la trayectoria prevista y, cuando es necesario desencadena el proceso de formulación de una nueva estrategia o la determinación de mejores medios para su implementación”. Otra definición más escueta es la que señalan Roush y Ball²¹² considerándolo como el “sistema que permite asegurar la implementación efectiva de la estrategia y alcanzar los objetivos y resultados que constituyen la base de su concepción”.

²¹⁰Menguzzato, M. y Renau, J. J. (1995): Op. Cit.

²¹¹Goold, M. (1991): *Strategic control in the decentralized firm*. Sloan management review, vol 32, nº 2.

²¹²Rousch, C. H. y Ball, B. C. (1980): *Controlling the implementation of strategy*. Managerial planning, vol. 29, nº 4.

Por otra parte el control operativo está íntimamente ligado a la planificación operativa, el control de gestión a la planificación presupuestaria y el control estratégico a la planificación estratégica, y, por tanto, están ligados, cada uno de ellos, a distintos tipos de planificación, cuyas diferencias se representan en la figura siguiente:

<i>Concepto</i>	<i>Planificación estratégica</i>	<i>Planificación presupuestaria</i>	<i>Planificación operativa</i>
Horizonte de tiempo	Más de 1 año	1 año	Diario/semanal
Finalidad	Establecer objetivos a largo plazo	Establecer objetivos y políticas a corto plazo	Establecer objetivos rutinarios
Nivel de dirección afectado	Alta dirección	Alta dirección y direcciones departamentales	Direcciones departamentales y mandos intermedios
Complejidad	Intervienen muchísimas variables	Menor complejidad	Baja
Actividad a controlar	Resultados globales	Desviaciones presupuestarias	Operaciones realizadas respecto a estándares técnicos
Punto de partida	Análisis del entorno y de la organización	Planificación estratégica e información interna	Estándares técnicos.
Contenido	Amplio, general y cualitativo	Específico, detallado y cuantificado en u.m.	Específico y cuantificado en unidades físicas.
Naturaleza de la información	Externa, intuitiva	Interna, financiera	Interna, técnica
Grado de predicción	Bajo	Relativamente alto	Alto
Estructura de las decisiones	No programadas e imprevisibles	Relativamente programadas	Muy alto

Fig. 5.2. Tipos de sistemas de planificación. Fuente: Amat, J.A. (1988): Control presupuestario.

5.1.5. Sistemas de información para el control

Existen dos posibilidades a la hora de establecer los circuitos de información para el control:

- *Alimentar el control con los datos obtenidos tras la ejecución de la tarea.* Esto implica que la captura de datos se efectúa tras la realización de la tarea. Se realiza *a posteriori*, es decir, una vez que se comprueba si el resultado es el adecuado o no. A esta modalidad se le denomina *feed back*, control reactivo, *ex post* o por error, y responde a la idea clásica de control
- *Antes de ejecutar la tarea.* Es la del control por prevención, esto es, *a priori*, antes de que el hecho ocurra. Esta se denomina *feed forward*, control *ex ante*, control proactivo o control por anticipación. Esta idea se orienta a evitar que el error se produzca. Para ello se alimenta de la información que existe en los propios *inputs*, así como en el análisis y simulación de posibles situaciones o escenarios antes de que éstos ocurran a fin de analizar su coherencia y consistencia de acuerdo con los objetivos que se persiguen.

5.1.5.1. Feed back control

Se desarrolla de la siguiente manera:

Inicialmente se definen los estándares que delimitan de la mejor forma posible la situación deseada. A continuación se estudia la situación actual y se miden los resultados. Posteriormente, los resultados obtenidos se comparan con los estándares. De dicha comparación se identifica una serie de desviaciones. El siguiente paso consiste en analizar las causas de dicha desviación. Conociendo las causas de la desviación es posible establecer un programa de acción correctora. Más adelante se implantan las correcciones que deben llevar a la situación deseada. El proceso continúa mientras se esté

desarrollando la actividad. El lapso de control puede ser instantáneo, cada cierto tiempo, por lote, etc. La representación gráfica de dicho sistema de información puede ser la siguiente:

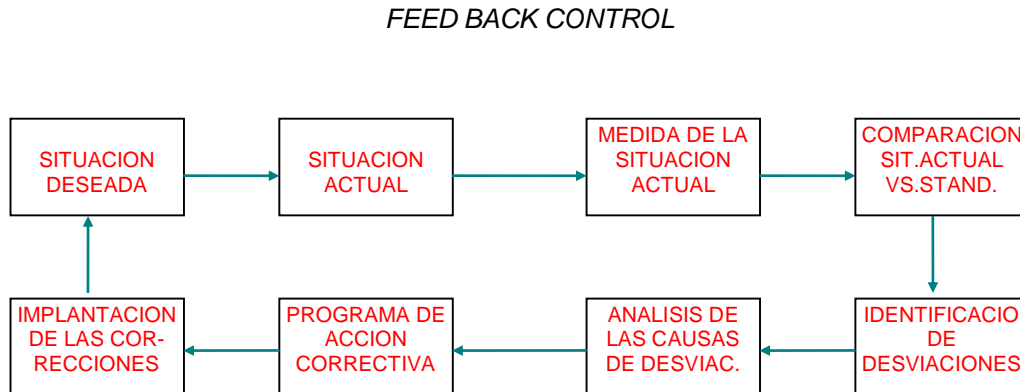


Fig. 5.3. *Feed back control*. Fuente: Cabanelas, J. (1997): *Dirección de empresas*.

5.1.5.2. *Feed forward control*

Este sistema actúa antes de que el error se produzca. Para ello se parte de la situación actual y se define una posible situación futura a través de una simulación. Se ajusta la simulación con la situación deseada. A continuación se aplican las acciones correctoras, sobre la situación actual. Este sistema es bueno para el análisis de impactos antes de que éstos se produzcan. Las modernas tecnologías de la información y comunicación han colaborado notablemente a posibilitar la realización de este sistema, normalmente mucho más complejo que el sistema anterior.

Las diferencias entre el *feed back* y el *feed forward* son:

En primer lugar el *feed back* sigue el esquema clásico (control tras el proceso), mientras que el *feed forward* más moderno (control antes del proceso) exige disponer de instrumentos de simulación y aporta una mayor complejidad a la realización.

En segundo lugar, el *feed back control* obtiene los datos de las salidas, es decir, de los resultados del proceso. Compara los resultados con los objetivos,

calcula las desviaciones, analiza las causas de éstas y actúa sobre las entradas y el proceso en el que se realiza la actividad. En cambio, el *feed forward* obtiene los datos de las entradas. Como es capaz de simular el proceso, fija los parámetros para actuar sobre las entradas y sobre el propio proceso antes de que éste se realice directamente, por tanto, el *feed forward* realiza el proceso y detecta las posibles dificultades del mismo, analizando sus resultados, y por ello ya conoce *a priori* qué puede pasar y fija las posibles líneas de actuación antes de comenzar. Ambos tipos de sistemas son útiles y necesarios, aunque el *feed forward* es más complejo y necesita una mayor especialización.²¹³ La representación gráfica del sistema de información puede ser la siguiente:

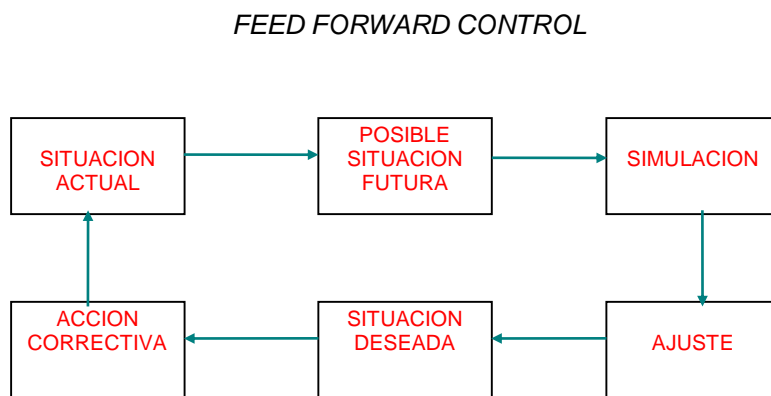


Fig. 5.4. *Feed forward control*. Fuente: Cabanelas, J. (1997): *Dirección de empresas*, pág. 473.

5.2. Sistemas de control

Un sistema de control es el conjunto de procedimientos y acciones por los que el control se lleva a cabo.²¹⁴

En función de la combinación de mecanismos que utilice una empresa para adaptarse al entorno y facilitar el control interno se pueden considerar cuatro tipos de sistemas de control: familiar (o de clan), burocrático (o de formalización del comportamiento), por resultados (o de mercado) y *ad-hoc* (o

²¹³Cabanelas, J. (1997): *Dirección de empresas*. Madrid: Ed. Pirámide.

²¹⁴Ballarín, E., Rosanas, J. M. y Grandes, M^a J. (1992): *Sistemas de planificación y control*. Bilbao: Biblioteca de Gestión DDB.

de *network*). En general, se acostumbra a asociar el control de gestión al tercero de estos sistemas, el control por resultados.

- *Control familiar.* Predomina en organizaciones generalmente pequeñas y muy centralizadas en las que la gestión de la empresa se basa fundamentalmente en el liderazgo y la supervisión directa del propietario de principal directivo de la empresa. El control familiar se produce en actividades relativamente rutinarias en las que es difícil su formalización y en las que prevalece la opinión o decisión del líder de la empresa. Este tipo de control requiere la existencia de una elevada identificación o fidelidad de las personas de la empresa con este líder. Esto permite la delegación del líder en las personas de su confianza sin perder el control. Esta lealtad se promueve por la estabilidad de la plantilla, la continuada interacción con el líder, la ausencia de orientaciones críticas a las de éste y la seguridad psicológica que suele dar un líder. En este tipo de sistema la cultura es el principal mecanismo de control. Creada y sustentada por las acciones del líder, con ella se han identificado las personas que forman parte de la empresa. La cultura de estas empresas se caracteriza por tener una elevada, aunque generalmente informal, distancia jerárquica entre el líder y las personas de la empresa, un freno a la iniciativa individual que no provenga o acepte el líder, una aversión al riesgo en defensa de la estabilidad y un fuerte énfasis en las normas culturales que ha imprimido el líder y una orientación paternalista y de protección a las personas que demuestran su fidelidad.
- *Control burocrático.* Suele existir en actividades rutinarias que permiten una elevada formalización. Este sistema de control implica la descomposición de las tareas y actividades en elementos fácilmente definibles y repetitivos. Esto permite la delegación sin perder el control y sin requerir demasiada supervisión directa. El sistema contable tiene una mayor importancia que en el control familiar pero su utilización como mecanismo de control sigue siendo bastante limitada.

- *Control por resultados.* Predomina en actividades relativamente rutinarias y en un entorno altamente competitivo. Su existencia requiere una descentralización de las decisiones. El control por resultados es el sistema de control que se suele explicar en los libros de control de gestión, aunque a nuestro entender también debe explicarse en los libros de control estratégico. En este caso, la contabilidad de gestión debe facilitar aquella información que permita la formulación de estrategias y la forma de decisiones así como el control de la actuación de los diferentes responsables. Así, el sistema de control debe suministrar información que permita tanto elaborar la estrategia (planificación estratégica) como conocer la adecuación de la estrategia y de la estructura que se han diseñado (control estratégico).
- *Control ad-hoc.* En aquellos casos en los que hay una elevada descentralización y en los que es difícil tanto formalizar las tareas como prever, medir y evaluar el resultado de la actuación se suele utilizar el control *ad-hoc*. El control *ad-hoc* se promueve mediante mecanismos que contribuyen a la motivación individual con la tarea y actividad, a la relación interpersonal y a la identificación de los miembros de la organización con los valores y objetivos en las que se prefieren sistemas, de control, informales basados en la supervisión directa y en la confianza interpersonal.

A partir de la presentación de estos cuatro sistemas de control se puede generalizar una tipología de los sistemas de control. En especial, la preferencia por un sistema u otro estará influenciada por la dimensión de la empresa, el grado de centralización de las decisiones, la posibilidad de formalizar la actividad, las características personales y culturales de la empresa y el comportamiento y las características del entorno. Cuanto mayor es la centralización se reduce la necesidad de utilizar mecanismos de control formalizados para facilitar el proceso de decisión. Sin embargo, a medida que la dimensión de la empresa es mayor es necesario especificar los procedimientos para proceder a la delegación de tareas a los niveles inferiores. Sin embargo, en la medida en que la descentralización sea mayor,

más necesario será tener un sistema de control formalizado, y además éste deberá estar adecuado para poder controlar las variables concretas en las que puede incidir la gestión descentralizada en los diferentes responsables. Cuando la posibilidad de formalizar es elevada se puede utilizar sistemas de control burocráticos o por resultados y viceversa, cuando es limitada se debe optar por sistemas de control familiar o *ad-hoc*. En estos dos últimos casos hay una clara preferencia por los mecanismos no formales mientras que en los sistemas burocráticos y por resultados la hay por los mecanismos formales. Las características del sistema de control también estarán influenciadas por el tipo de entorno. En la medida en que el entorno sea más dinámico será conveniente utilizar sistemas de control más flexibles y *ad-hoc* (por ejemplo en el caso de las empresas de alta tecnología) o sistemas de control por resultados (por ejemplo en el caso de las empresas multinacionales). En cambio, en entornos muy estables se puede utilizar sistemas de control familiar o burocrático. En la medida en que el entorno sea más hostil será conveniente utilizar sistemas de control más formalizados.²¹⁵

5.2.1. La vinculación del sistema de control con la estrategia y con la estructura organizativa

El sistema de control debe estar estrechamente relacionado con el proceso estratégico tanto con la formulación de alternativas estratégicas como con el posterior proceso de control de la implantación de éstas para facilitar la congruencia de la actuación de la dirección y de los diferentes centros con los objetivos globales. Por un lado, la adaptación de los sistemas contables a las necesidades de información estratégica de la dirección que se requieren para la formulación de la estrategia y para su control *a posteriori* puede facilitar la toma de decisiones al permitir cuantificar y seleccionar las diferentes alternativas estratégicas. Con la estrategia a largo plazo se asegura que los diferentes centros de responsabilidad puedan alcanzar sus objetivos particulares de forma coherente con los objetivos globales. Existen dos

²¹⁵Amat, J. M. (2007): *El control de gestión: Una perspectiva de dirección*. Op. Cit. 302

requisitos que hay que cumplir en el sistema de control utilizado para acomodarlo a la estrategia:

- *Adaptación del sistema de información a las necesidades de información estratégica.* Efectivamente, los sistemas de control deben facilitar información para evaluar la validez *a priori* de una estrategia así como la adecuación de su implantación. Esto implica que es un importante instrumento de aprendizaje al hacer explícita tanto la estrategia y los objetivos como las razones que han incidido en su eficacia. Sin embargo, la realidad es que las empresas no utilizan demasiado la información contable en la formulación de la estrategia y en el control estratégico y se prefiere información cualitativa tanto interna como externa. Ello se debe en gran parte a que la información contable no está presentada para facilitar la formulación de la estrategia. La información contable tradicional presenta algunas deficiencias para ser utilizada en el proceso estratégico debido a los siguientes aspectos:
 - Está orientada al corto plazo y al análisis del pasado sin facilitar la toma de decisiones a largo plazo o el control *a posteriori* de la estrategia.
 - Se limita a suministrar información financiera y, en general, cuantitativa y se dispone de limitada información cualitativa.
 - Se centra en la situación interna de la empresa con una limitada consideración del entorno competitivo.
 - Tiene unos procedimientos que pueden ser en bastantes casos burocráticos y rutinarios orientados al registro contable de los costes y de sus imputaciones a los productos que frenan su utilización en decisiones estratégicas y promueven un comportamiento poco flexible y creativo.

Como consecuencia de estas deficiencias, para que la información contable contribuya al proceso estratégico es necesario diseñar

sistemas de control orientados al largo plazo facilitando las decisiones estratégicas y su control *a posteriori*. Es necesario separar la información correspondiente a la estrategia, a proyectos de inversión y a las decisiones estratégicas respecto a la información consolidada de la explotación normal de la empresa. Por otra parte, la información debe otorgar un mayor énfasis en el futuro, esto puede conseguirse utilizando modelos de simulación; también es necesario que presenten información financiera y, especialmente, no financiera tanto cuantitativa como cualitativa, también es conveniente considerar los aspectos estratégicos para preparar información que facilite ganar ventajas competitivas; también es necesario que reduzcan la burocracia y formalización y estimulen la flexibilidad para adecuar la información a cada tipo de necesidad de decisión y la creatividad para hacer frente a la ambigüedad de las decisiones estratégicas y, por último, es necesario que presenten información interna y externa, con una mayor consideración del entorno competitivo.

Por otra parte, el diseño del sistema de control debe realizarse en función del tipo de estrategia al que se orienta la empresa. Así, por ejemplo, una estrategia orientada a una expansión de ventas mediante la estrategia centrada en el liderazgo en costes exigirá un mayor énfasis en el control de los costes que el que requeriría una empresa que persigue la estrategia de diferenciación de productos. Este segundo caso es el que puede hacer referencia a empresas de alta tecnología, moda, diseño, etc. Así la contabilidad se diseñará y utilizará con criterios diferentes según las características de la estrategia empresarial.

- *Vinculación del proceso de control presupuestario (corto plazo) con la estrategia (largo plazo)*. La planificación financiera anual debe estar integrada con la estrategia a largo plazo de la empresa. Esto permite que los presupuestos anuales sean un reflejo de aquella y permitan orientar tanto la actuación de los centros de responsabilidad no sólo

con criterios a corto sino también a largo plazo como la evaluación de la actuación de los diferentes responsables.

En cuanto a la vinculación del sistema de control con la estructura organizativa. La empresa para lograr los diferentes objetivos que se propone, debe tener una estructura organizativa que facilite la realización de las diferentes actividades que constituyen su proceso interno. La definición y clarificación de la estructura organizativa es básica para poder diseñar el sistema de control y tiene profundas implicaciones en éste. Cuanto mayor es la incertidumbre o más compleja es la actividad mayor es la discreción y más difícil es la formalización mediante procedimientos. Ello explica las diferencias entre los sistemas de control que utilizan las empresas. Cuanto mayor es la descentralización más difícil y más costoso es ejercer el control, el sistema de control suele ser más sofisticado y formalizado, con predominio de controles financieros y orientado, a la actuación de cada responsable.

El tipo de estructura organizativa influirá igualmente en el sistema de control según la empresa adopte una estructura. Por ejemplo, en una estructura funcional, suele predominar un control de carácter burocrático y orientado a la eficiencia. En una estructura divisional, debido a su mayor descentralización y a su orientación al mercado, suele predominar un control por resultados con énfasis en los indicadores de eficacia. Y en una estructura matricial se suele producir una combinación entre un control por resultados y un control *ad-hoc*, cultural debido a la complejidad de las actividades de cada centro.²¹⁶

5.2.2. El proceso de control

Un proceso de control comporta el estudio de dos conceptos: la planificación y la evaluación. La planificación se realiza a través de la elaboración de un presupuesto y la evaluación a partir del cálculo y análisis de las desviaciones.

²¹⁶Amat, J. M. (2007): *El control de gestión: Una perspectiva de dirección*. Op. Cit.

5.2.2.1. El proceso de planificación

La planificación conlleva un conjunto de acciones coordinadas que contribuyen a su completa y adecuada realización. En primer lugar, el proceso de planificación requiere la realización del análisis del entorno global y competitivo a partir del cual se elabora la estrategia y la planificación a largo plazo y se determinan los objetivos específicos globales y a largo plazo. En segundo lugar, es necesario lograr la suficiente vinculación entre la planificación a largo y a corto plazo para favorecer el que la empresa y cada una de sus unidades se oriente hacia el logro de los objetivos globales y a largo plazo. En tercer lugar, la planificación se debe plasmar en la formulación de objetivos específicos para cada uno de los diferentes centros de responsabilidad que conlleva la negociación con ellos para llegar a un acuerdo y a un compromiso sobre los objetivos y los recursos asignados en la confección del presupuesto anual de cada uno de los centros y consolidado de la empresa.

La elaboración de los presupuestos anuales se debe enmarcar dentro del proceso de planificación global y a largo plazo de la empresa y, por consiguiente debe estar vinculado con la estrategia y la estructura organizativa. La elaboración de los presupuestos se debe realizar siguiendo un determinado proceso y normativa. En las grandes empresas suele existir generalmente un comité responsable de la elaboración de los presupuestos. Durante la elaboración de los mismos puede haber una mayor o menor participación. Una reducida participación sin facilitar la intervención de los diferentes responsables y la negociación en los objetivos que han de perseguir puede implicar una pérdida de motivación y de exactitud del presupuesto. Además, es conveniente que se establezcan objetivos que supongan un cierto grado de desafío pero que, igualmente, puedan ser alcanzables.

La elaboración de los presupuestos comprende las siguientes fases:

- *Iniciación del proceso presupuestario.* Al iniciarse el proceso presupuestario es recomendable que la dirección desempeñe un papel activo dado que es quien tiene una perspectiva más amplia de la propia organización y del entorno. Además, el compromiso de la dirección en la realización del presupuesto contribuye a legitimar el papel del sistema presupuestario y obliga a los diferentes responsables a comprometerse en su preparación y desarrollo.
- *Elaboración del presupuesto por centros de responsabilidad.* La elaboración del presupuesto de cada centro por parte de su responsable se realizará de acuerdo con los criterios que se han definido para su confección. Los responsables del control deben facilitar a cada directivo la colaboración necesaria para la elaboración de los presupuestos así como suministrar información sobre las variables que no son controlables por un centro o que afectan a varios centros de responsabilidad. En función de estas consideraciones, cada responsable debe elaborar el presupuesto de su centro que permite alcanzar los objetivos específicos del departamento y globales de la empresa.
- *Negociación con cada centro de responsabilidad.* A partir de la confección del presupuesto de cada centro de responsabilidad, la dirección y/o, si existe, el comité de presupuestos ha de revisar todos y cada uno de los distintos presupuestos. En este proceso es habitual que se tengan que realizar varias revisiones del presupuesto inicial para lograr su adecuación con los objetivos de la dirección.
- *Integración de los diferentes presupuestos por centros de responsabilidad.* A partir de los diferentes presupuestos por centros de responsabilidad se debe realizar la integración de los mismos con objeto de elaborar el presupuesto global de la empresa. Para que el presupuesto sea un instrumento útil es necesario que sea coherente con la estrategia de la empresa.

- *Aprobación del presupuesto integrado.* A partir de la elaboración del presupuesto integrado es necesaria su aprobación. La aprobación del presupuesto puede hacerse de la dirección, de la casa matriz o del consejo de administración, según las características específicas de cada empresa.
- *Revisión del presupuesto.* Es frecuente que, una vez aprobado el presupuesto y durante el ejercicio, se produzcan circunstancias que puedan modificar más o menos sustancialmente las características que han servido para la realización del presupuesto inicial. Sin embargo, sólo si son razones estructurales importantes es conveniente la revisión del mismo, cambios inesperados en el entorno, cambios en alguna actividad importante, cambios en los estándares, etc. Dada la complejidad administrativa y la desorientación que puede suponer la revisión de los presupuestos iniciales durante el ejercicio, es recomendable no hacer modificaciones en aquéllos, puesto que si los cambios no son realmente muy significativos el propio sistema presupuestario contempla, mediante la utilización de presupuestos flexibles, la realización de ajustes *a posteriori* de los presupuestos iniciales sin tener que modificar éstos.

5.2.2.2. *El proceso de evaluación*

Inicialmente se han establecido unos objetivos y un presupuesto. Durante un determinado período se habrán producido unos resultados reales que implicarán unas variaciones favorables o desfavorables respecto a los objetivos y el presupuesto inicial y que pueden implicar una adecuada o inadecuada actuación. La cuestión que se plantea es cómo evaluar estas desviaciones. De igual forma que en el proceso de elaboración del presupuesto, el análisis de las desviaciones debe estar vinculado con la estrategia de la empresa y la política específica de cada centro.

Para que la comparación y análisis de los resultados preestablecidos con los obtenidos pueda ser válida, además de oportuna en el tiempo, es necesario tener en cuenta que: los objetivos que se han determinado inicialmente deben seguir siendo realistas. Esto se puede conseguir en mayor medida cuando en el proceso de elaboración de los presupuestos se utiliza un presupuesto flexible en función de varios niveles de actividad y se ha realizado una adecuada planificación de las variables del entorno y de la organización y se ha involucrado a los diferentes responsables en aquéllos, también hay que tener en cuenta que la información debe ser objetiva y que la interpretación de la información se realice de forma flexible considerando las circunstancias favorables o desfavorables que han podido influir en la actuación de cada unidad pues puede suceder que haya desviaciones que se han producido como consecuencia de las decisiones o acciones de otros centros o de cambios imprevisibles en el entorno.

Por último, también hay que tener en cuenta que la evaluación debe distinguir entre las diferencias en las previsiones, que cuando se deben a factores ajenos al centro, en principio, no le serían imputables, y la desviación en el cumplimiento de los objetivos cuando corresponden a factores que son controlables, también ha de permitir, la evaluación, analizar y determinar las causas de los resultados obtenidos con el objeto de permitir tomar las necesarias acciones correctivas y ha de contribuir a reflexionar sobre los criterios de partida que han guiado la confección del presupuesto.

Es importante señalar que cuando se trata de evaluar la actuación de un determinado centro de responsabilidad deben considerarse únicamente aquellas variables que son directamente controlables por dicho centro, aunque cuando no hay una completa descentralización, no siempre es fácil discernir entre los conceptos que son controlables por un centro o por otro porque suelen producirse interdependencias. Así hay centros cuyo resultado depende de decisiones tomadas en otros centros o puede ser afectado por ellas. Por ejemplo, una determinada programación de la producción puede ser buena si es la adecuada para seguir el ritmo deseado por el departamento

comercial pero el cumplimiento de los objetivos del departamento de producción depende del funcionamiento del departamento comercial.²¹⁷

5. 3. Estrategias de control

En las grandes empresas, a la hora de diseñar un sistema de control de gestión existe la tendencia a orientar la organización hacia la creación de centros de responsabilidad. Este diseño de organización se apoya en la posibilidad de realizar un análisis de coste (centros de coste), un análisis de beneficios (centro de beneficio) o un análisis de la rentabilidad (centros de inversión) para cada centro aprovechando la mayor rapidez y calidad en la toma de decisiones, así como una mayor motivación de los mandos provocada por la delegación de autoridad que requiere este tipo de organización. Todo ello debe traer consigo una mayor eficiencia en la utilización de los recursos y en la gestión de la información. Por contra, la concepción de una estructura por centros de responsabilidad cerrados, con objetivos incluso independientes, no asegura que la optimización de los distintos centros, por separado, optimice los beneficios globales de la empresa.

Esta estructura, basada únicamente en la consecución de objetivos específicos en cada centro, sin ninguna figura que coordine las acciones y resultados individuales y los analice de forma global, puede provocar la toma de decisiones que, centradas en la mejora de la rentabilidad del centro a corto plazo debido a su visión únicamente parcial, no tengan en cuenta los efectos sobre la globalidad de la empresa. Todos estos razonamientos llevan a la conclusión de que una organización basada en los anteriores términos puede provocar el sacrificio de la eficacia por la búsqueda de la eficiencia en la gestión. En la actualidad, el funcionamiento eficaz de la empresa se caracteriza cada vez más, por la necesidad de una mayor integración y coordinación de todas las áreas y niveles de la organización, con el fin de asegurar los principios de calidad y flexibilidad en sus productos o servicios.

²¹⁷Amat, J. M. (2007): *El control de gestión: Una perspectiva de la dirección*. Op. Cit.

En consecuencia, la forma de conseguir esta excelencia en la gestión debe ir encaminada a la utilización adecuada de la información, integrando los objetivos globales de la empresa. Por todo ello, la cuestión que se plantea es cómo podemos coordinar una organización basada en centros de responsabilidad, la cual permite una mayor eficiencia en la empresa, conservando al mismo tiempo una estructura de control que permita una mayor eficacia en la gestión aprovechando las sinergias que proporciona una organización centralizada. La respuesta a esta cuestión puede venir a través de la implantación de un sistema de control de gestión basado en las actividades *A.B.M.* (*Activity based management*).

Este sistema, centrado en lo que se realiza (actividades) y no en lo que se consume (recursos) permitirá el análisis y control de forma global de la organización, manteniendo al mismo tiempo una estructura por centros de responsabilidad, que a través de costes diferenciados por cada centro permita determinar la buena de la mala gestión de los recursos asignados. El desarrollo de un sistema *A.B.M.* exigirá como primer paso el análisis y clasificación de todas las actividades significativas de la empresa en global, y de cada centro de responsabilidad en particular.

Esta clasificación va a permitir detectar todas aquellas actividades que no generan valor añadido y por tanto deberán ser, si no eliminadas, sí reducidas al máximo. En segundo lugar, el análisis de las actividades que son comunes en cada centro permitirá detectar las desviaciones de coste de las mismas, obteniendo los resultados de la gestión de cada centro.

Por último, la agrupación de los costes por actividad de los distintos centros facilitará el coste unitario y global de cada actividad para la empresa. En definitiva el *A.B.M.* permitirá cambiar el enfoque tradicional basado en una gestión eficiente de los recursos, centrándose en la gestión eficaz de los mismos.²¹⁸ Además en la gestión por responsabilidades, el fin último parece

²¹⁸Tudela, S. (1994): *Eficacia y eficiencia: Distintos enfoques para el control de gestión*. Barcelona: Alta Dirección, vol. 173.

ser la mejora de los individuos, en la gestión por actividades, parece ser la mejora de los procesos.²¹⁹

5.3.1. Control por centros de responsabilidad

El sistema de control debe tener una estructura, que define esencialmente las unidades organizacionales a controlar y esta estructura estará complementada por una serie de procedimientos referidos a cómo se realiza en la práctica el proceso de control. Lo primero que deberá hacerse es subdividir la empresa en lo que denominamos *centros de responsabilidad*, que constituirán la estructura del sistema de control, y que consistirán en divisiones o segmentos de la empresa, al frente de las cuales habrá un responsable, y a las que se asignarán objetivos concretos, cuyo cumplimiento tratará de obtenerse mediante el uso del sistema de control. Estos centros de responsabilidad se definen y agrupan de acuerdo con la variable que consideremos clave para cada uno de ellos. Así un departamento de producción será con frecuencia un *centro de costes* y un departamento de ventas se podrá constituir en *centro de ingresos*, si su objetivo es el de conseguir un cierto volumen de ingresos. A un nivel más agregado, para empresas divisionalizadas, podremos tener también *centros de beneficios*, en los que se responsabilizará al centro de la cifra de beneficios, y *centros de inversión*, en los que, además, el centro tendrá responsabilidad sobre las inversiones que efectúe.²²⁰

Los centros de responsabilidad constituyen la médula del sistema de control, puesto que, la fase de evaluación de la actividad dentro del proceso de control es particularmente importante; y ésta se realiza en base a los objetivos asignados a cada unidad organizacional. Todos los centros de responsabilidad son a la vez iguales y diferentes. Son iguales en el sentido de que tienen un cierto objetivo, definido como un resultado esperado y un resultado real o *output* de la actividad del centro; y tienen también unos ciertos *inputs*, o consumo de recursos para conseguir el objetivo. Son en cambio

²¹⁹ Lorino, P.(1993): *El control de gestión estratégico*. Barcelona: Ed. Marcombo.

²²⁰Ballarin, E., Rosanas, J. M. y Grandes, Mº J. (1992): Op. Cit.

diferentes por el tipo de actividades que en ellos se realizan, y por los diferentes grados de dificultad de medir sus *outputs* y sus *inputs*. La evaluación, o comparación del resultado esperado con el resultado real, se deberá hacer teniendo en cuenta estas diferencias.

Vamos a analizar a continuación los distintos centros de responsabilidad de los que se puede componer una empresa: Los centros de costes, los centros de ingresos, los centros de beneficios y los centros de inversión.

- Los *centros de coste* pueden subdividirse en centros de costes operativos y costes discrecionales:

- Los *centros de costes operativos* se producen cuando un centro de responsabilidad no tiene que ver con los ingresos, sino que en él se producen ciertas actividades que tienen un coste y existe una relación conocida entre el *input* y el *output*, es decir, entre el resultado de la actividad y los costes, por lo que la expresión clave en un centro de costes operativos es la relación conocida entre *inputs* y *outputs*, es decir, en un centro de costes operativos se debe saber cuál es el coste a incurrir idealmente para obtener un cierto resultado como ocurre con un departamento de producción, puesto que en él se debe conocer el coste de la materia prima y el coste de la mano de obra por cada unidad de producto fabricado. Conociendo entonces la cantidad fabricada, deberemos multiplicar ésta por la cantidad de materias primas por unidad para obtener el consumo de las mismas, y éste por su precio para obtener su coste total; y exactamente igual para la mano de obra. El objetivo de un centro de costes operativos será, por tanto, el que el coste real sea lo más parecido posible a esta cantidad ideal (estándar), o que, si hay desviaciones, sean de signo favorable sin detrimento de la calidad del producto.

- Los *centros de costes discrecionales* son aquellos cuya relación con el *output* no es conocida más que de una manera imperfecta y, por

tanto, son aquellos cuya cuantía se determina mediante un juicio de la dirección y no de una manera automática dependiendo del volumen de producción como ocurría con los costes operativos. Ocurre esto con los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos, en que si hoy no se gasta ningún dinero en esta actividad, al cabo de los años la empresa se quedará sin productos, también ocurre con los costes relacionados con la comercialización de los productos, cuyos efectos sobre la creación de demanda son sumamente inciertos, así como con los gastos de administración en el sentido que éstos no contribuyen a aumentar la rentabilidad de la empresa, por lo que tanto unos como otros son costes discrecionales.

- Los *centros de ingresos*. En estos centros deberá de tenerse en cuenta la organización comercial en su conjunto, puesto que la actividad comercial produce una venta en la cual también deberá tenerse en cuenta el coste en que se incurrió para obtenerla, pero, como hemos dicho anteriormente estos costes derivados de la actividad comercial son discrecionales porque no tienen una relación conocida con el *output* (las ventas) y, por tanto, son difíciles de determinar, la evaluación de centros de ingresos deberá realizarse comparando los ingresos obtenidos y los costes incurridos con los ingresos y costes presupuestados, más que por la cifra absoluta de ingresos o costes incurridos de por sí. Con frecuencia, para tener en cuenta los costes de producción en la evaluación de la red de ventas se calcula, más que los ingresos, el margen de contribución que han dejado las ventas. Cuando se hace así, se está convirtiendo el hipotético centro de ingresos en un centro de beneficios, puesto que en éstos últimos existe un componente de ingresos y de control de los mismos.

- Los *centros de beneficios* son unidades organizacionales que se evalúan con respecto a los beneficios que consiguen, cuando las actividades de esas unidades incluyen tanto ingresos como gastos y se estudian por separado puesto que los ingresos y los costes no miden la rentabilidad de una parte de la empresa, sino que a través de ellos se evalúa la actuación de las personas responsables de los mismos. En contraste con los centros estudiados hasta ahora, con los centros de beneficios se puede afirmar que cuanto más beneficio produzca el centro mejor para la empresa, con independencia de las cantidades que se hayan podido presupuestar. La visión global que da la perspectiva del beneficio y éste último hecho hacen que, en una estructura de centros de beneficios, se puedan delegar a éstos muchas decisiones que no se podrían delegar a un centro de costes o un centro de ingresos. Por ejemplo, si se pide a un centro de costes operativos que minimice sus costes, puede hacerlo en detrimento de la calidad del producto, lo cual repercutirá, tarde o temprano, en las ventas de la empresa, pero éstas no forman parte de las atribuciones del centro de costes. En cambio, si un centro de beneficios bajara la calidad del producto para disminuir los costes y así aumentar sus beneficios, sufriría en propia carne el descenso de la demanda, por lo que la decisión de la calidad del producto puede tomarla el centro de beneficios con mayor tranquilidad. Por ello, los centros de beneficios suelen ser unidades organizacionales altamente descentralizadas, en las que el responsable del centro actúa muchas veces como si fuera el propietario-gerente de su empresa.
- Los *centros de inversión* se producen cuando los directores de los centros de beneficios también tienen atribuciones para decidir sobre inversiones, en este caso, se prefiere convertir los centros de beneficios en centros de inversión comparando los beneficios con la inversión necesaria para obtenerlos. Estos centros proporcionan las medidas más comprensivas de la totalidad del negocio, pero estas medidas tienen muchas imperfecciones que hay que vigilar con sumo cuidado

para evitar consecuencias disfuncionales. El objetivo de estos centros es la de controlar las operaciones de la unidad (control de la rentabilidad y evaluación de la gestión del responsable de la división).²²¹

5.3.2. Control por actividades

El primer paso para la instauración de sistemas de gestión por actividades consiste en identificar las actividades. Esta etapa es de primordial importancia, porque su resultado servirá para estructurar la información de gestión y el análisis del negocio durante un periodo probablemente bastante largo. Para ello vamos a establecer la siguiente tipología de las actividades según su naturaleza:

- *Las actividades de diseño.* Puede tratarse de concebir un producto, una prestación de servicio, un proceso de producción o una organización. Las actividades de estudio, de desarrollo, de industrialización, de ingeniería y de organización entran en esta clase. Las actividades de diseño tienen a menudo una parte no repetitiva que responde mal a los enfoques clásicos de gestión operativa a corto plazo y requieren más bien los métodos de gestión orientados hacia la optimización global de encadenamiento de actividades en el tiempo, gestión de proyecto, “*cost design*”, análisis del valor, despliegue de la función de calidad, etc.

²²¹Ballarín, E., Rosanas, J. M. y Grandes, M^a J. (1992): Op. Cit.
316

- *Las actividades de realización.* Se trata de realizar una misión operativa de naturaleza recurrente, desde las diversas etapas de una fabricación industrial hasta la emisión de facturas a los clientes, pasando por las visitas a los clientes y las prospecciones. Estas actividades tienen una naturaleza relativamente repetitiva y una salida que puede medirse más fácilmente que las salidas del diseño, lo que las hace adecuadas para las técnicas de gestión operativa.
- *Las actividades de mantenimiento.* Se trata del mantenimiento de los recursos permanentes de la empresa: equipamientos, informática, formación del personal, investigación tecnológica, etc. Utilizan, en parte, procedimientos relativamente repetitivos y, en parte, planteamientos no repetitivos más próximos a las actividades de diseño, estas actividades son intermediarias entre las actividades de diseño y las actividades de realización.
- *Las actividades discrecionales.* Son las que no son repetitivas, son relativamente puntuales y se deciden de pronto como el lanzamiento de una campaña publicitaria o la adquisición de una patente.²²²

Una vez identificadas las actividades debe de procederse a la concepción e implantación del sistema de control de las actividades. Una primera finalidad de la gestión, es asegurar que los componentes operativos permitan realizar los objetivos estratégicos de la empresa. Esta concordancia no se produce por sí misma. Actualmente, son muchas las empresas que anuncian una estrategia al mismo tiempo que continúan evaluando los rendimientos operativos con sistemas heredados del pasado, los cuales conducen a una estrategia diferente. Por tanto, los sistemas de control deben estar concebidos explícitamente para poner en práctica la estrategia, deben asegurar el despliegue de la estrategia en la organización. Para desplegar la estrategia es necesario poner de manifiesto los encadenamientos causas/efectos que generan un nivel de eficiencia global, por tanto, es necesario analizar la

²²²Lorino, P. (1993): Op. Cit.

génesis de la eficiencia, es decir, desarrollar una capacidad de diagnóstico. El despliegue de la estrategia y el diagnóstico son dos aspectos dobles de una misma aptitud: entender las causas de un resultado, producir un resultado actuando sobre las causas. Para crear un diagnóstico y obtener los medios de desplegar una estrategia, es necesario completar los elementos descriptivos existentes para la identificación de las causas. El análisis de los encadenamientos causas/efectos que hay en el origen de los rendimientos constatados es necesario para la comprensión y la acción: identificar las causas es identificar las palancas de la acción.

La implantación de un control eficaz exige dar a las actividades unos indicadores de control pertinentes desde el punto de vista de los factores claves de éxito, a fin de traducir los objetivos formulados a nivel de la empresa en objetivos a nivel de las actividades.²²³

5.4. Características del control estratégico

Las características que presenta el control de la estrategia, lo que llamamos control estratégico, frente al control financiero, son las siguientes:

- Presenta un mayor horizonte temporal.
- Su programación es irregular y está orientada hacia los hechos.
- Los problemas que se presentan tienden a ser únicos.
- Requiere una mayor variedad de fuentes de información internas y externas.
- Necesita más datos de fuentes externas, cuya recopilación y sistematización presenta dificultades.
- El tipo de información utilizada afecta a las decisiones futuras.
- Está más interesado por la medida de la exactitud de las premisas de decisión.
- Los estándares de control de la actuación estratégica están fundamentados en factores externos.

²²³Lorino. P. (1993): Op. Cit.

- La irregularidad de los hechos estratégicos hace que los intervalos de medida sean variables.
- Los modelos utilizados, al representar grandes aproximaciones agregadas, son menos precisos.
- Las variables principales de un modelo de control estratégico son de naturaleza estructural.
- Los modelos utilizados son más intuitivos, revistiendo por tanto un menor grado de formalización.
- Los modelos utilizados se caracterizan por su alto grado de flexibilidad.
- La actividad más importante en el control estratégico es la generación de alternativas.
- La principal capacidad en el control de dirección a nivel estratégico es la creatividad.
- La relación entre las acciones adoptadas y los resultados alcanzados es más débil.
- Las variables clave de acción en el control estratégico son de naturaleza organizacional.
- Las acciones alternativas son más difíciles de seleccionar por adelantado.
- Los principales defectos de los sistemas de control estratégico consisten en omitir una acción valiosa.²²⁴

5.4.1. Modelos formales e informales en los sistemas de control estratégico

Es conveniente destacar, que el término estratégico hace referencia a los planes a largo plazo, por medio de los cuales la organización dirige y asigna sus recursos y esfuerzos de acuerdo con las exigencias impuestas por su entorno competitivo. Un aspecto importante que debe ser analizado a la hora de estudiar los sistemas de control estratégico es el grado de formalidad y estructuración de los mismos, dado que las empresas que ponen en práctica un proceso de control estratégico pueden fundamentarse en métodos formales o en métodos informales para implementarlo, es decir, pueden

²²⁴García, J. M. y Alamo, F. R. (1993): *La importancia de los sistemas de control estratégico para la alta dirección de la empresa*. Barcelona: Alta Dirección, vol.171.

confiar más en el seguimiento estrecho mediante reuniones formales, entrega periódica de informes adaptados a formatos específicos, etc., o, por el contrario, pueden basarse en contactos informales, en entrevistas personales de la alta dirección con los directores de negocio y en objetivos que no se han definido explícitamente con anterioridad.

En la actualidad han sido muy pocas las empresas que han desarrollado un sistema de control estratégico formal, limitándose la gran mayoría a desarrollar sistemas de control estratégico más informales. La causa de esta aversión al control estratégico formal por parte de la gran mayoría de las empresas es el excesivo detalle que requiere su implantación, además del coste monetario, tiempo y formación de las personas de la organización que vayan a responsabilizarse, en mayor o menor grado, del buen funcionamiento del mismo. Pero, por otra parte, ofrece ciertas ventajas entre las que se podrían citar las siguientes:

- Mayor claridad y realismo en la planificación.
- Mayor exigencia de los estándares de actuación.
- Mayor motivación para los directores de negocio de las empresas diversificadas.
- Mayor intervención temporal de la dirección central.
- Responsabilidades más claramente definidas.

La preferencia por la aplicación de métodos informales estriba en que, para ciertas empresas que operan en entornos muy dinámicos y competitivos, el establecimiento de un conjunto de objetivos estratégicos específicos puede resultar difícil e incluso peligroso, ya que éstos serán, en el mejor de los casos, sólo un reflejo parcial de lo que realmente es necesario hacer desde una perspectiva estratégica. Los objetivos estratégicos informales son más abiertos y reducen el riesgo de desequilibrar el negocio. De esta forma, la coordinación formal se reduciría al control de las macrocifras financieras evitando así los detalles excesivos, facilitando los contactos regulares entre la alta dirección y los directores del negocio y permitiendo los canales informales para comunicar los problemas estratégicos de especial importancia. El

método informal también permite un mayor grado de rapidez y flexibilidad ante los cambios de las circunstancias de un negocio, lo que se podría catalogar como una de las grandes ventajas del mismo.²²⁵

5.5. Importancia de los sistemas de control en la cultura organizativa

Tanto los sistemas de dirección y de control como el comportamiento individual y organizativo son, en gran parte, una expresión de la cultura organizativa y son el resultado de la interacción dentro de la organización de diferentes personas y grupos que presentan diferentes creencias, valores y expectativas. Por otra parte, un sistema de control contribuye indirectamente a sustentar o a modificar la cultura de la organización. Parece claro que un sistema de control puede no sólo orientar al comportamiento personal esperado sino también actuar como fuerza motivadora hacia éste. Para ello es necesario que el diseño, implantación y utilización de un sistema de control sea compatible con la cultura organizativa permitiendo la congruencia entre los objetivos individuales y los organizacionales.

Cuando los objetivos de la dirección son coherentes con la cultura de la organización más fácil será lograr que ésta oriente hacia un comportamiento adecuado. No hay una cultura específica que sea adecuada y generalizada para todas las empresas. Cada empresa, en función del sector en que actúa, desarrolla una determinada cultura. Lo más frecuente es que dentro de cada empresa existan diferentes subculturas, generalmente ligadas a diferentes departamentos y grupos de poder, que se caracterizan por tener diferentes valores, objetivos, preferencias, comportamientos, etc.

Desde una perspectiva de dirección se suele considerar que hay una sola cultura que es asumida por todos los miembros de la empresa. Sin embargo, entre departamentos, entre niveles jerárquicos, entre delegaciones o filiales puede haber profundas divergencias culturales, como consecuencia de las diferencias que se plantean en su gestión y en la forma de ver la empresa.

²²⁵García, J. M. y Alamo, F. R. (1993): Op. Cit.

El desarrollo de una cultura empresarial que promueva la identificación de las personas que forman parte de la empresa con ésta puede permitir aumentar la cohesión de la organización y, como consecuencia de ello, actuar como un eficaz mecanismo de control al aumentar la probabilidad de que el comportamiento individual y organizativo se dirija al logro de los objetivos. Para que las asunciones, creencias y valores que desarrolla un determinado grupo para hacer frente a su necesidad de adaptarse al entorno y de lograr la integración interna sean compartidos y posibiliten el que los miembros se sientan identificados con ellos es necesario que se hayan aceptado como válidas y que sean transmitidas de manera clara y coherente como la manera más correcta de orientar su proceso de decisión y comportamiento.²²⁶

5.6. Importancia de los sistemas de control en el capital humano

Dado que las personas son una parte importante de la organización, el adecuado funcionamiento de los sistemas de control requiere la comprensión del factor humano y que los factores ligados a éste sean considerados en el diseño, implantación y utilización de los sistemas de control. La interrelación e influencia de los aspectos del comportamiento en el control pueden resumirse en los siguientes puntos:

- El sistema de control puede promover un comportamiento contrario al deseado si no está adaptado a las personas que forman parte de la organización y a sus necesidades.
- La falta de control y, en particular, de un sistema formalizado de control puede provocar la desmotivación de las personas que forman parte de la organización.
- La motivación fomenta el autocontrol y puede complementar al control.
- El sistema de control puede promover la motivación individual.

²²⁶ Amat, J. M. (2007): *El control de gestión: Una perspectiva de dirección*. Op. Cit. 322

- El diseño, implantación y utilización de un sistema de control está influenciado por las características personales de los miembros de la organización.

Cuando en una organización no existe demasiado control o éste es insuficiente y si no hay incentivos intrínsecos para el desarrollo de la actividad en la forma deseada por la dirección, puede suceder que las personas pueden orientarse hacia sus propias preferencias ante la multiplicidad de objetivos y actividades en detrimento de los intereses de la dirección. En bastantes casos, la falta de control y, en particular, de un sistema formalizado de control puede provocar desmotivación o un comportamiento inadecuado en las personas que forman parte de la organización.

La motivación promueve que una persona se oriente hacia los objetivos de la organización, complementa al control y fomenta el autocontrol y la supervisión directa. Cuando existe, estimula a que una persona se comprometa con su actividad y con su departamento y trate de lograr la máxima eficacia y, en particular, a que controle directamente su tarea y la de subordinados. Además, dado que una gran parte de la información se obtiene mediante sistemas personales y espontáneos, estar involucrado en la gestión estimula a tener una actitud orientada a captar toda aquella información que permita la mejora de la propia tarea. Por otra parte, el control también puede fomentar la motivación, puesto que una actitud constructiva de la dirección respecto a las desviaciones desfavorables y la forma en que éstas se utilizan es crucial para promoverla.²²⁷

²²⁷ Amat, J. M. (2007): *El control de gestión: Una perspectiva de la dirección*. Op. Cit.

