

Información básica para la gestión de la empresa

La aventura de emprender



José M. Sánchez Vázquez

Ma José Pérez Narváez

Los sistemas de control proporciona la información que te ayuda en la gestión de la empresa. **Comprender su objeto, necesidad, nivel y tipos es uno de los objetivos de este apartado.**

Además te proponemos que profundices en el conocimiento de los factores que hacen que tu empresa tenga éxito, que comprendas cómo se forma el coste de tus productos o servicios, y que te animes a diseñar tu primer cuadro de mando. En este sentido, este apartado te proporciona una perspectiva completa de los factores a tener en cuenta, de cómo diseñar, aplicar e implantar adecuados mecanismos. Esperamos que te sea útil, y que te ayude a despertar tu interés por estos sistemas que te proporcionan información para mejorar tu gestión.

CONSIGUE TU SUEÑO

GUÍA DE EMPRENDIZAJE

1 ¿Cuál es tu visión sobre la naturaleza humana?	06
2 ¿Por qué es necesario establecer un sistema de control en las empresas? Raíces del control	09
3 Diferentes niveles de control	13
4 Diferentes tipos de control, adecuados para distintos problemas	15
5 ¿Conoces tus factores críticos de éxito?	20
6 Conoces algo sobre los sistemas de costes	25
7 Un presupuesto refleja tu plan anual	30
8 ¿Cómo puedes diseñar tu primer cuadro de mando?	38
9 ¿Qué te aporta diseñar un Cuadro de mando integral?	44
10 Consejos para la implantación del sistema de control de gestión	49

1 ¿Cuál es tu visión sobre la naturaleza humana?



El ser humano es el objeto, objetivo o foco de los sistemas de control. La tarea de influenciar la conducta de las personas para conseguir los objetivos organizativos ha sido siempre reconocida de considerable importancia. En el deseo de obtener control sobre la conducta de las personas, las empresas usan una variedad de mecanismos, que incluyen la supervisión, las descripciones de puestos de trabajo, normas, procedimientos operativos estándares, evaluación del rendimiento, presupuestos, costes estándares, información contable y sistemas de retribución por incentivos. Tomados juntos, estos mecanismos componen el sistema de control.

El control busca influenciar la conducta humana, porque son las personas las que hacen que las cosas ocurran en las empresas. El control incluye que los directivos den pasos para ayudar a asegurar que las personas hacen lo mejor para la empresas. Los

Sistema de control

Un buen sistema de control está compuesto por un conjunto de factores que buscan influenciar la conducta humana para conseguir los objetivos organizativos.

controles son necesarios para protegerse contra las posibilidades de que las personas hagan algo que la empresa no quiere que hagan o que fallen al hacer algo que deberían hacer. Por lo que la visión que se tenga sobre la naturaleza humana influencia y refleja la diversidad de sistemas de control, a la vez que muestra la complejidad y la diversidad de teorías formuladas al respecto. En este apartado introductorio el análisis de la naturaleza humana no se aborda como ejercicio de filosofía, sin duda interesante y mucho más amplio, sino para la mejor comprensión de los sistemas de control de gestión y de su necesidad.

- El “**hombre maquina**” es un ser humano relativamente sencillo en su comportamiento. En general, se considera que la aportación del individuo a la organización se centrará en el cumplimiento estricto de la tarea, de un procedimiento establecido, no dejando espacio para la creatividad. La creencia básica es que el individuo trabaja por dinero. Por lo que esta concepción implica que lo que llevará al individuo a mejorar su productividad es un procedimiento formalizado y un estricto sistema de zanahoria y palo.

- El “**hombre motivado**” tiene un comportamiento más complejo porque se espera que añada mucho valor a la organiza-

ción, dentro de unas políticas definidas, pero con ciertos grados de discrecionalidad y libertad. Se argumenta que no todos los comportamientos pueden ser estandarizados mediante un procedimiento establecido. Por otro lado se defiende la racionalidad del individuo pero se comprende que ésta es limitada, dado que no es capaz de abarcar en su totalidad la complejidad de las situaciones, ni es capaz de utilizar toda la información a su alcance. Y además, no todos los individuos reaccionan de la misma forma ante cada estímulo, por lo que se defiende que los sistemas de control deberán atender las complejidades del comportamiento para ser eficaces.

- El **“hombre maximizador”** es un ser humano que evalúa y trata de maximizar sus beneficios según sus propios criterios y objetivos personales, distintos a los de la organización. Este ser humano está dispuesto a cambiar un bien por la suficiente cantidad de otro bien que desee. El problema se reduce a ofrecer la cantidad y el tipo de bienes necesarios para alinear los objetivos del empleado con los de la empresa. Como era de esperar, esta concepción de un ser humano egoísta y sustituible ha sido atacada por diversos autores, pero su importancia en el control es indiscutible. Debe resaltarse que se incluye dentro del concepto de “bienes” desde el dinero y el status hasta el honor, reconocimiento, prestigio y la aceptación de los pares.

- El **“hombre oportunista”** es un ser humano con racionalidad limitada y que en algunas situaciones se comporta de forma oportunista. Para algunos investigadores los individuos son oportunistas, es decir, que movidos por sus propios intereses, incluso actúan de forma deshonesto engañando a otros. Pero opuesto, al menos en principio, al concepto de oportunismo aparece el concepto de confianza, o la necesidad de confiar en los individuos en determinadas situaciones. Este punto es de gran importancia para el diseño de los sistemas de control de gestión. Aquí la discusión no debe concentrarse en si todos los individuos se comportan siempre de forma oportunista, sino sobre si hay potencialidad de que algún individuo, en alguna ocasión o situación concreta, lo haga. Por tanto, se propone que los sistemas de control intenten mitigar los comportamientos oportunistas, analizando si estos sistemas, costosos, son más provechosos que sólo confiar en los individuos.

Estímulos

No todos los individuos reaccionan igual ante un mismo estímulo.

Los sistemas de control deben mitigar los comportamientos oportunistas

2 ¿Por qué es necesario establecer un sistema de control en las empresas? Raíces del control



La función de control es considerada como básica e imprescindible, permitiendo guiar las acciones de la empresa incrementando la probabilidad de conseguir los resultados y objetivos deseados. Los sistemas de control son una característica central e ineludible de todas las organizaciones humanas, encontrándose numerosas definiciones en la literatura lo que a veces supone una dificultad añadida en su comprensión. Es más, diversos estudios encuentran que la palabra control es un término con muchos matices diferentes, casi todos ellos negativos, pues la idea más común que sugiere es dominación: la dominación de un individuo o grupo por otro a través del ejercicio del poder. Sin embargo, hay un segundo significado que enfatiza en la idea de coordinación, regulación y supervisión de actividades, al ser una responsabilidad de la dirección predecir la conducta, medir su efecto en los objetivos organizativos y tomar las acciones apropiadas.

La función de control puede ser un determinante crítico del éxito organizativo. Después de establecer estrategias y planes, es necesario asegurar que se realizan o que puedan ser modificados adecuadamente, y es necesario establecer un sistema para animar conductas deseables o evitar las no deseables, pues a veces los individuos son incapaces, no comprenden, desconocen o no desean actuar en el mejor interés de la empresa. Un análisis de la literatura muestra que las definiciones de control suelen incluir dos conceptos clave: un foco en la conducta de los participantes y un interés en el efecto de la conducta en los resultados de la empresa. El propósito de los sistemas de control es proveer información que sea útil en la toma de decisiones, en la planificación, control y evaluación. Puesto que todas las decisiones no se pueden centralizar, las empresas deben asegurar que las decisiones delegadas son realizadas de acuerdo con sus objetivos. La especialización de profesiones y tareas, que ha permitido emprender actividades más complicadas, requiere el desarrollo de mecanismos de integración, pues para cualquier empresa el problema de asegurar que todos actúan de acuerdo con la política global es de interés central y continuo. En este sentido necesitan un sistema que busque y recoja información, asegure que la empresa se adapta a los cambios en su entorno, y que la conducta de los miembros es medida por referencia a un conjunto de objetivos operativos (alineados con los objetivos globales), para que las discrepancias puedan ser reconciliadas y corregidas.

Control

Puede ser un determinante crítico del éxito organizativo.

Todas las decisiones no se pueden centralizar, por lo que las empresas deben cerciorarse que son realizadas de acuerdo con sus objetivos

En cualquier caso, para entender los sistemas de control, hay que conocer y comprender sus raíces, las fuentes de su necesidad. En este sentido, la literatura las ha agrupado en tres grandes grupos que causan su porqué, tres problemas de control:

Sistemas de control

Para entender los sistemas de control hay que comprender y conocer sus raíces. Hay tres grupos.

1.- Falta de dirección: Un problema de control es que las personas a menudo se encuentran en situaciones donde no conocen lo que la dirección de la empresa espera de ellos. Por ejemplo, una inadecuada comunicación de los objetivos, una mala especificación y definición de éstos, puede hacer que los empleados realmente no sepan cómo alcanzarlos, lo puedan hacer de tal manera que incluso dañen la imagen o reputación de la empresa, o incluso no lleguen a conocerlos.

2.- Problemas de motivación: Estos problemas son comunes porque los objetivos individuales y los organizativos no coinciden de forma natural, existiendo normalmente una falta de congruencia en los objetivos. Todas las personas tienen su función de utilidad (recuerda lo que se ha comentado el primer apartado), por lo que no todos se mueven por los mismos impulsos, surgiendo un conflicto de intereses y objetivos.

3.- Limitaciones personales: Este problema aparece cuando personas específicas son incapaces de hacer un buen trabajo.

Además de las naturales limitaciones innatas a cada persona, este problema puede aparecer por asignar responsabilidades que exceden las capacidades de determinados empleados, o simplemente porque éstos no tienen a tiempo y en forma la información que necesitan para realizar correctamente su tarea.

Estos tres problemas pueden ocurrir simultáneamente, pues un individuo puede no comprender bien su trabajo, no estar motivado y no ser capaz de realizarlo bien. Para la gestión de estos problemas, y alcanzar un buen control, se propone dos formas diferentes:

a.- Eliminación de los problemas de control: Eliminando la posibilidad de que el problema de control cause daño organizativo. La eliminación total es compleja, pero la parcial puede ser

alcanzada limitando la exposición a ciertos tipos de problemas o a un pequeño número de fuentes de problemas (algunas personas, o grupos). Hay generalmente cuatro estrategias: eliminación (subcontratación), centralización, automatización o compartir los riesgos.

b.- Estableciendo mecanismos de control. El objeto de un sistema es el buen control. El control perfecto no existe, dado que es una esperanza no realista porque es virtualmente imposible instalar controles tan bien diseñados que garanticen sólo buenas conductas. Es más, el control es costoso. Por lo que el objetivo razonable es el buen control, donde una persona informada puede estar razonablemente segura de que no ocurrirán sorpresas desagradables importantes.

El control es costoso, por lo que el objetivo razonable es el buen control

Control perfecto

El control perfecto no existe.

3 Diferentes niveles de control



Atendiendo a sus objetivos, tres diferentes niveles de control pueden ser distinguidos en las empresas:

1.- Control estratégico, cuyo objetivo es conectar la empresa con los cambios y tendencias del entorno. Su propósito es doble: (a) realizar el seguimiento de la consecución de la estrategia y los objetivos a largo plazo establecidos por la empresa; y (b) el análisis, evaluación y vigilancia continua de las distintas señales que reciben del exterior de la empresa, lo que les permite aprovechar las nuevas oportunidades que emerjan, desarrollando nuevas ventajas competitivas, a la vez que gestionar las amenazas que pudieran surgir. En este sistema, por ejemplo el cuadro de mando integral (lo verás más adelante), destaca como una de las herramientas más populares y aceptadas.

Hay que distinguir tres niveles de control en la empresa

2.- Control táctico, cuyo objetivo es conectar y alinear el plan anual y las actividades con la política estratégica, mediante el establecimiento de objetivos, la medición y comparación de los resultados, el análisis de las posibles divergencias y el establecimiento de medidas correctivas. Este nivel de control es el más conocido, destacando entre sus herramientas el presupuesto anual, los sistemas de evaluación del rendimiento, etc.

3.- Control operativo, cuyo objetivo básico es asegurar que determinada actividad o tarea se desarrolla de acuerdo a las normas previamente establecidas, mediante la comprobación de su desarrollo, identificando y analizando ineficiencias. En este nivel destacan los manuales de procedimientos, o las normas e instrucciones de los sistemas de calidad, o el trabajo de los supervisores y coordinadores de los equipos de trabajo.



4 Diferentes tipos de control, adecuados para distintos problemas



A pesar de la diversidad puesta de manifiesto, hay cierto acuerdo sobre que los sistemas de control se componen tanto de (i) mecanismos formales, diseñados ex profeso; como de (ii) mecanismos informales, no escritos. Dentro de los controles formales, se distinguen entre controles sobre resultados y controles sobre acciones o conductas. Los primeros, miden y supervisan el resultado de las operaciones o comportamientos, generalmente usando técnicas de evaluación del rendimiento (output). Los segundos, especifican y supervisan las conductas de los individuos, a través de normas y procedimientos operativos estándares. A diferencia, los sistemas de control informal incluyen políticas no escritas que derivan generalmente de su cultura, como rutinas y procedimientos informales.

También se puede observar la distinción entre (a) control directo, ejercido a través de la supervisión personal directa a aquellos que realizan el trabajo; y (b) control indirecto, la supervisión a través de las distintas capas organizativas. O la diferenciación entre (1) mecanismos de control ex ante que tratan de mitigar los problemas de control alineando los intereses de las partes y resolviendo problemas de coordinación; y (2) los mecanismos de control ex post que tratan de alcanzar el control mediante el procesamiento de información y la evaluación del rendimiento.

Como se ha comentado, dentro de las distintas tipologías de los sistemas de control, se pueden distinguir tres diferentes tipos de control:

1.- Control de acciones específicas: Intenta asegurar que los individuos realicen ciertas acciones deseables, o no realicen las acciones no deseadas.

La dirección puede evitar las indeseables usando limitaciones, físicas y administrativas, a la conducta que hacen imposible o improbable su ocurrencia. Estableciendo la responsabilidad de acción, como control feedback a través del que los empleados son responsables de sus acciones. Para llevarlo a cabo se requiere:

- 1.- definir los límites de la conducta aceptable, como los manuales de procedimientos;
- 2.- comunicárselo a los empleados;
- 3.- observar las conductas en las que los empleados están actualmente comprometidos, y
- 4.- premiar o castigar las desviaciones de los límites definidos. Aunque este sistema incluye el informe de las conductas actuales, su objetivo es motivar a los empleados a comportarse apropiadamente en el futuro.

La dirección puede evitar las acciones indeseables a través de limitaciones físicas y administrativas

Mediante la revisión preacción observan el trabajo de otros antes de que la actividad esté completada, por ejemplo a través de supervisores directos. Estas inspecciones alcanzan el control de varias formas: corrigen conductas potencialmente nocivas antes de que sus efectos dañinos sean completados; o influyen en la conducta por la simple amenaza de una revisión. Este tipo de control puede ser formal o informal.

La redundancia consiste en asignar más empleados de los necesarios a una tarea, o al menos tener en reserva a personas disponibles, para incrementar la probabilidad de que la tarea sea realizada.

2.- Control de resultados: Utilizar este tipo de control requiere:

- 1.- definir las dimensiones en la que los resultados son deseados, tales como eficiencia, calidad y servicio,
- 2.- medir el rendimiento de estas dimensiones, y
- 3.- proveer premios (o castigos) para animar (o desanimar) conductas que lleven (o no) a esos resultados.

Es efectivo sólo si los empleados sienten que su esfuerzo individual afectará al resultado (principio de controlabilidad), conocen cuáles son los resultados deseados, se pueden medir con habilidad, y son premiados de alguna forma significativa.

3.- Control personal-cultural: Este tipo de control enfatiza la confianza en el personal para hacer lo que es mejor para la organización, y en proveerles la ayuda necesaria. Regulan las condiciones ex ante del rendimiento, como los conocimientos, habilidades, valores y motivos. A menudo están centrados en las políticas de selección que ayudan a asegurar que el candidato trabajará a un alto nivel y en congruencia con los objetivos de la firma. Mitigan los problemas de control a través de:

- 1.- La mejora en las capacidades del personal en posiciones claves, implantando programas de formación o mejorando la asignación de tareas,
- 2.- La mejora en las comunicaciones clarificando expectativas, para ayudar a los individuos a conocer y comprender sus roles mejor y a como ellos pueden coordinar mejor sus esfuerzos con otros grupos en la organización, e
- 3.- Incrementando la posibilidad de que cada uno se auto supervise, a través del compromiso con los objetivos organizativos. Este fenómeno que subyace bajo la autosupervisión ha sido analizado en la literatura con diferentes nombres, como auto-control, motivación intrínseca, ética, moralidad, confianza o lealtad (Merchant, 1985).

Confianza

El control personal-cultural enfatiza la confianza en el personal.

4 Diferentes tipos de control, adecuados para diferentes problemas

El control cultural es diseñado para animar la supervisión mutua, la presión de grupo, pues en algunas situaciones las presiones sociales y morales son más fuertes que los contratos legales. Se crea sobre tradiciones compartidas, normas, escritas o no escritas, ideologías o creencias, permaneciendo relativamente fijas en el tiempo y se transmiten mediante la palabra o con el ejemplo.

Tabla 1.- Marco de clasificación de los tipos de control

Objetos de control		
Acciones específicas	Resultados	Personal - Cultural
• Límites a la conducta: - Física - Administrativa • Responsabilidad de acción • Revisión de la preacción - Supervisión directa - Límites de aprobación • Redundancia	• Resultados de la responsabilidad: - Estándares - Presupuestos - Dirección por objetivos - Medidas de rendimiento	• Actualización de las capacidades: - Selección y colocación - Formación - Diseño del trabajo y formación de los recursos necesarios • Códigos de conducta • Premios basados en grupos • Transferencias intra organizativas • Acuerdos físicos y sociales • Estilo de la dirección

Diferentes empresas dispondrán diferentes sistemas de control, y que esto es normal por varias razones:

- El mismo control no es posible en todas las situaciones. La información necesaria para implementarlos podría no estar disponible, o podría ser muy costosa.
- Las empresas, e incluso las distintas áreas dentro de una misma empresa, se encuentran ante distintos mix de problemas de control y algunos tipos de control son mejores para gestionar particulares tipos de problemas.
- Algunos tipos de control pueden tener efectos no deseables lo que puede ser peligroso en algunas situaciones, tales como la destrucción de la moral, la reducción de iniciativas o la centralización excesiva de la atención del personal en resultados cuantificables.

En este sentido, **conviene conocer que el control de cultural-personal es el más adaptable a un amplio rango de situaciones, pues de alguna forma, todas las organizaciones confían en sus empleados para que ellos mismos se guíen y se motiven.** Se argumenta que este auto-control puede ser incrementado mediante la contratación, pro-

Cada empresa dispondrá de su sistema de control que mejor se adapte a sus necesidades

4 Diferentes tipos de control, adecuados para diferentes problemas

tección y formación. Sin embargo, en la mayoría de las situaciones se requiere reforzar los controles de personal incidiendo sobre controles de acciones específicas, de resultados o una combinación de las dos. Para controlar acciones específicas, la dirección debe tener algún conocimiento de qué acciones desea que sean realizadas. Y **para el control sobre resultados, el más importante límite a su viabilidad es la habilidad de evaluar, de medir, los resultados deseados efectivamente**. Idealmente, la evaluación debería: **1.- evaluar las áreas correctas de rendimiento, 2.- ser precisa, 3.- a tiempo y 4.- objetiva**.

Tabla 2.- Marco de clasificación de los tipos de control

	Problemas de control		
	Falta de dirección	Problemas de motivación	Limitaciones personales
Control de resultados	✗	✗	
Control de acción			
- Límites a la conducta		✗	
- Revisión de preacción	✗	✗	✗
- Responsabilidad de acción	✗	✗	✗
- Redundancia			✗
Control Personal-Cultural			
- Selección y colocación	✗	✗	✗
- Formación	✗		✗
- Diseño del trabajo y provisión de los recursos necesarios			✗
- Códigos de conducta	✗		✗
- Premios basados en grupos	✗	✗	✗
- Transferencias intraorganizativas	✗		✗
- Acuerdos físicos y sociales			✗
- Tono de la dirección	✗		

Asimismo, el diseño de los sistemas de control, a menudo, depende de la viabilidad de los distintos tipos de control, ya que no todas las herramientas pueden ser usadas en cualquier situación, y pueden ser fortalecidas, o bien, empleando una versión estricta de un tipo de control o, implantando más de un tipo de control.

Tabla 3.- Determinantes de la viabilidad del tipo de control

		Habilidad para evaluar los resultados del rendimiento	
		Alta	Baja
Conocimiento de las acciones específicas deseables	Excelente	Control de acciones específicas y/o resultados	Control de acciones específicas
	Pobre	Control de resultados	Control de personal

5 ¿Conoces tus factores críticos de éxito?



Toda empresa, área, departamento o proyecto tiene un número limitado de factores en los que tener unos resultados satisfactorios asegurará un funcionamiento competitivo y exitoso. Son los factores críticos de éxito, definidos como aquellos aspectos de la empresa en los que es esencial, clave, una actuación, resultado, satisfactoria para un funcionamiento adecuado de la empresa. **Es necesario su cumplimiento para alcanzar los objetivos de la organización. Para comprenderlo mejor, piensa en tu cuerpo. En el cuerpo humano hay sistemas, órganos que no pueden fallar, mientras que otros, si me permites, son menos importantes para la supervivencia del individuo. Piensa por ejemplo, en el corazón o en el apéndice.**

Una empresa tiene actividades de carácter financiero, productivo, comercial, de recursos humanos, de dirección, etc. Y juntos constituyen los factores críticos del negocio, sobre los que la dirección debe centrar, focalizar sus controles. Determinar cuáles van a ser los factores críticos de éxito se basa en obtener una lista de factores inicial e ir refinando y depurando esta lista hasta obtener la selección adecuada. En este momento es importante superar la tendencia a pararse en detalles, superando las visiones departamentales (heredadas de estructuras organizativas de finales del siglo XIX) y poder observar la actividad como un todo, con una visión hacia las áreas críticas del negocio. En este sentido, la empresa es un sistema donde se coordinan recursos productivos, financieros, humanos y comerciales para lograr sus fines.

Factores críticos de éxito

Son aquellos que asegurarán un funcionamiento competitivo y exitoso.

Las empresas constituyen un conjunto de recursos (p.e., propiedades, equipos tecnológicos, reputación) e individuos que poseen distintas capacidades (p.e., en la gestión de personas, en el marketing, comunicativas). No todos los recursos tienen la potencialidad de crear ventajas competitivas para la empresa; para ello un recurso debe poseer cuatro atributos: **(1) ser valioso, (2) raro, (3) difícil de imitar, y (4) no tener sustitutos equivalentes.** Además no basta con la acumulación de estos factores, sino que su importancia radica en los efectos generados por su apropiada combinación. Partiendo de estos argumentos, se han desarrollado una clasificación de las fuentes de ventaja competitiva:

- *Recursos*, como los stocks de conocimiento, recursos físicos, capital humano y otros factores tangibles e intangibles que la empresa posee o controla, y que le permite producir y vender bienes y/o servicios, de forma efectiva y eficiente, que son valorados por algunos segmentos del mercado. Se pueden definir cuatro subcategorías:

Los recursos se subdividen en 4 categorías

- (a) recursos físicos, tales como el uso de modernos equipos tecnológicos, acceso preferencial a valiosas fuentes de suministro, proximidad geográfica al mercado, y capacidad de producción;
- (b) la escala de operación, reflejada en el rendimiento anual, el número de empleados a tiempo completo;
- (c) recursos financieros, incluyendo la disponibilidad de fondos; y
- (d) la experiencia de la empresa, reflejando variables como el tiempo, el número de operaciones, el conocimiento sobre el mercado, y el rendimiento anterior.

- *Capacidades*, relacionadas con las habilidades de una empresa para llevar a cabo sus actividades, entendiéndose como pautas de comportamiento regular que indican qué hacer y cómo hacerlo. También pueden clasificarse en tres grupos principales:

- (a) capacidades informativas, incluyendo la adquisición de información concerniente al mercado, identificación de clientes potenciales, seguimiento de productos competidores, y la habilidad para recabar información relevante;
- (b) capacidades relacionadas con la construcción de relaciones con clientes, concernientes a la habilidad para comprender los requerimientos de los clientes, y establecer y mantener relaciones cercanas; y
- (c) capacidades relacionadas con el desarrollo del producto, comprendiendo el desarrollo de nuevos productos, mejora y modificación de los existentes, y la adopción de nuevos métodos e ideas en los procesos de producción.

La preocupación por establecer sistemas de control en las empresas radica en gestionar de la mejor manera los recursos de los que se disponen y así poder obtener de ellos capacidades y ventajas competitivas sostenibles, identificando los factores críticos que incrementarán la probabilidad de éxito. Un procedimiento para esta identificación puede seguir los siguientes pasos:

1.- Elaborar una lista de los objetivos de la empresa. Determinando la misión, metas y objetivos. Es conveniente ponerlos por escrito siendo muy claros en su redacción. Normalmente la consecución de estos objetivos depende del trabajo de otras personas, y para evitar el problema de falta de dirección, que hemos visto antes, los objetivos deben quedar claramente definidos. Para ayudar en esta labor, un buen consejo es seguir la regla M.A.R.T.E.:

M-edibles: se ha comentado, solo lo que se puede medir se puede gestionar. Cuando se establece un objetivo se debe definir su medida y el nivel al que se quiere llegar. Por ejemplo: “aumentar en un 12% las ventas sobre el año anterior a través de un aumento en el volumen de unidades vendidas” es más claro que decir “incrementar las ventas”.

A-lcanzables: antes hemos comentado los problemas motivacionales de las personas, en este sentido es obvio que establecer objetivos inalcanzables desmotiva el esfuerzo. Un objetivo debe suponer un reto, un esfuerzo, un desafío, que sea alcanzable es aconsejable para que el individuo ponga todo de su parte en la actividad. Por ejemplo “un 12%” puede, quizás, ser más adecuado que un “32%”.

R-ealizables: a diferencia del punto anterior, realizable se refiere a los recursos necesarios para alcanzar el objetivo. Por ejemplo, “incrementar las ventas en unidades un 12%” puede que sea alcanzable pues el mercado lo admite, pero puede que no sea realizable si la empresa no tiene las apropiadas capacidades productivas.

T-emporales: todo objetivo debe tener un comienzo y un fin, un periodo de tiempo en el que debe ser alcanzado. Por ejemplo, un año o un trimestre, etc.

E-valuable: alguien ajeno al individuo que realiza la actividad debe/puede evaluar el grado en el que el objetivo se ha alcanzado. Por ejemplo, un supervisor, un registro en una base de datos, etc.

2.- Depurar la lista de los objetivos. Puede que aparezcan más de los necesarios. No es conveniente pasar de la nada al todo, es mejor ir paso a paso. Los expertos recomiendan que cada persona no gestione más de 3 o 5 objetivos (recuerda la racionalidad limitada). Revisar la lista de objetivos para asegurar que dichos objetivos constituyen un fin en sí mismos. Otro aspecto im-

M.A.R.T.E.

Es la regla que debemos seguir para elaborar la lista de objetivos.

portante, es desde una perspectiva más global analizar cómo los objetivos se aúnan en la consecución de la visión y misión de la empresa. Es importante ver, comprobar que se coordinan y que no entran en conflicto.

3.- Identificar los factores de éxito. Es decir las variables claves o críticas para la consecución de los objetivos que deberán recibir una constante y cuidadosa atención por parte de los directivos. Para cada objetivo se obtendrá una lista de factores de éxito, contemplando factores externos e internos, cuyo efecto o impacto sea lo suficientemente significativo como para que si surgen desviaciones en su medida, sea necesaria una actuación rápida en el factor clave. Son factores permanentes y a largo plazo. No obstante, pueden surgir factores críticos coyunturales.

¿Sabes cuales son los factores de éxito?

4.- Depurar factores de éxito que no sean relevantes. Bajo la premisa de que sólo se puede gestionar aquello que medimos, busquemos las medidas oportunas para nuestros factores críticos de éxito y evitemos gestionar sólo aquello que es fácil medir. Si el factor es interno, es decir está dentro del control de la empresa, se analiza:

- ¿Es fundamental para alcanzar el objetivo?
- ¿Es fácil de medir?
- ¿Hay otro factor que sí lo sea?

Si el factor es externo, y por tanto está fuera del control de la empresa, se analiza:

- ¿Es clave para alcanzar el objetivo?
- ¿Con qué probabilidad ocurrirá?
- ¿Se pueden modificar estas probabilidades? ¿Cómo?
- ¿Qué puede hacerse?

5.- Reagrupar los factores críticos, analizando si hay factores repetidos, iguales, que sirvan para dos o varios objetivos.

6.- Establecer la periodicidad de las medidas, los responsables, y a quién y cómo se debe informar, cuándo, etc.

En muchos manuales sobre control aparecen listados de factores críticos. Sin embargo, esto puede influenciarte en tu elección, y limitarte a copiar aquellos que más te agraden. **Preferimos que realices tu análisis sobre un papel en blanco.** Eso sí, recuerda que seguramente encontrarás factores críticos relacionados con todas las áreas esenciales de tu negocio, como compras, producción, productividad, posicionamiento de productos, actividades comerciales, servicio a clientes, postventa, flujos financieros, recursos humanos, relaciones con el entorno. Defínelos, úsalos y méjoralos poco a poco **¿Quién mejor que tú conoce tu empresa?.**

6 Conoce algo sobre los sistemas de costes



Conocer cómo se calculan los costes de los distintos productos y servicios es importante. Hacerse experto en esto lleva su tiempo, pero aquí queremos al menos presentar cómo la mayoría de las empresas aplican métodos parecidos para conocer el coste de sus productos/servicios. Entre los métodos de cálculo nos encontramos con el famoso **activity based costing (ABC)**, el método de costes variables, el método del coste normal o el método del coste completo (que va a ser el que vamos a ver). En general, estos métodos parten de una información suministrada por la contabilidad general o financiera, clasificando los gastos e ingresos (fase de clasificación), asignándolos a unas actividades o centros de coste (fase de localización) e imputándolos al producto (fase de imputación). Una vez diseñado, este procedimiento es mecánico y en una buena mayoría de los casos se hace informáticamente mediante programas específicos o con hojas de cálculo.

El punto de partida es la información que la contabilidad financiera contiene relativa a los recursos productivos utilizados, gastos, en el proceso de transformación en un período de tiempo determinado. Con esta información se analiza la naturaleza de estos gastos para periodificarlos y asegurar que están relacionados con la actividad productiva de la empresa. Este análisis consiste en, uno por uno, observar su carácter incorporable o no, y su comportamiento directo o indirecto. Podemos clasificar los costes en directos o indirectos en la medida en que podamos ubicarlos o localizarlos en su producto/servicio. De esta forma, los costes directos son aquellos que se pueden identificar de forma inequívoca y económicamente factible con un objeto de coste (producto, servicio, función, etc.) y, por tanto, se puede considerar, sin ninguna duda, parte de su coste. Los costes directos al producto están normalmente relacionados con el consumo de materia prima o mano de obra o energía o.... Por otra parte, los costes indirectos son los que no pueden identificarse fácil e inequívocamente con un objeto de coste, por ejemplo a un servicio o a un producto concreto. Un coste indirecto es un coste que puede ser identificado con varios objetos de coste, pero que no inequívocamente a ellos individualmente. Estos costes no se corresponden con un solo producto/servicio y por tanto para poder aplicarlo deberemos hacer un reparto con un criterio más o menos preciso. En este sentido, hay que aclarar que cuando un coste se considera como indirecto puede ser porque sea imposible identificarlo con un objeto de coste considerado o bien porque, aunque fuera

Aprende a calcular los costes. Llegarás a ser un experto

Cálculo

Se deben calcular los costes generados por cada sección.

posible, es económicamente inviable su identificación ya que la información tiene un valor pero también tiene un coste.

Una vez determinadas las cargas directas e indirectas incorporables, las primeras se asignan a sus productos correspondientes, mientras que las indirectas se distribuyen, según criterios adoptados internamente, entre las secciones o centros de costes. El objetivo es calcular los costes generados por cada sección. En este punto es conveniente aclarar que puede haber cargas que se asignen directamente a un centro (por ejemplo el coste de la reparación de una máquina de un centro) y otras que necesiten de unas claves de reparto como pueden ser asignaciones de valores (por ejemplo, potencia eléctrica instalada) o porcentajes estimados. Llamamos total de reparto primario, a este primer reparto de las cargas indirectas entre las distintas secciones que hayamos establecido en el proceso productivo de la empresa.

Ahora conviene saber que llamamos secciones principales a las que trabajan directamente en el proceso productivo, y auxiliares a las que tienen como objetivo prestar servicios a las principales. Por ello, para incorporar el coste de estas secciones auxiliares en el proceso, habría que conocer qué servicios han prestado y establecer un método de reparto a las principales. Es lo que denominamos reparto secundario. El objetivo es dejar las auxiliares a cero, mientras que las secciones principales han absorbido estos costes, incrementado sus costes propios con los recibidos de las auxiliares.

Secciones principales y auxiliares

Son aquellas que trabajan directamente en el proceso productivo y auxiliares a las que tienen como objetivo prestar servicios.

Calculados los costes indirectos de cada sección, se comienzan a calcular los costes de los materiales que van a formar parte del proceso productivo. Con relación a los materiales adquiridos en el exterior, las compras, cada empresa puede optar entre distintos criterios. Para no alagarnos, comentamos que el más utilizado es el criterio del coste completo de aprovisionamiento. Por ello el valor de entrada de las compras estará compuesto por una parte de coste directo (coste de factura) y por otra de coste indirecto, generado por la gestión de compra o aprovisionamiento y recogido

dos en la sección de compras o aprovisionamiento de la empresa. Tras conocer el valor de las compras que se han realizado en el periodo, éstas se registran en sus respectivos almacenes indicando cantidad, coste unitario y valor.

De la misma forma que hemos calculado el coste de los materiales comprados, a continuación se procederá a obtener los costes del resto de los productos obtenidos en el proceso, calculándolos paso a paso, es decir en cada fase o etapa del proceso productivo. El procedimiento siempre será similar, estará compuesto por dos transacciones: la imputación de los costes directos y la de los costes indirectos de cada fase o etapa de fabricación. Para el coste directo, es conveniente, conocer también que hay distintos criterios para valorar las salidas de los distintos almacenes (materia prima, productos semiterminados, envases, embalajes, etc.), pero que el más utilizado es el criterio del PMP (precio medio ponderado). Por su parte, el coste indirecto de las secciones de producción se irá imputando a cada producto/servicio en función de la unidad de obra (criterio de reparto) designada que, para una mayor precisión de los cálculos, debería de ser lo más objetiva posible. De esta forma, y siguiendo el proceso productivo de la empresa se procederá a ir calculado paso a paso, etapa a etapa, el coste de cada fase hasta llegar al producto/servicio acabado, donde habremos obtenido el coste del producto acabado.

Los diferentes productos fabricados se registrarán en sus respectivos inventarios permanentes valorados al coste de producción calculado en la fase anterior. A continuación, el coste final es el coste de los productos que se venden. Del mismo modo que los costes calculados en las etapas anteriores, este coste incluye dos sumandos, por un lado los costes directos: el coste de producción de los productos vendidos (valor de salida del inventario de los productos terminados); y, por otro, los indirectos que, por ejemplo, estarían formados por el coste de la sección de distribución o ventas, ya que el proceso productivo termina con la entrega del bien/servicio al cliente.

Para finalizar solo queda confrontar ingresos por ventas con el coste final de los productos vendidos. Y podríamos reflejar todo lo realizado en una cuenta de explotación por cada uno de los productos/servicios vendidos en el periodo, presentando “en cascada” los diferentes costes incurridos en el proceso productivo:

Para calcular los costes directos, el criterio más utilizado es el PMP

CUENTA DE EXPLOTACIÓN FUNCIONAL *(importes puestos como ejemplo)*

	Producto X		
	Unid.	P	Valor
Ventas	100	14	1400.0
Costes directos			
(+) Compras MP	100	3	
(+) Existencias iniciales MP	50	2	
(-) Existencias finales MP	25	2.66	
(=) Consumo MP (PMP)	125	2.66	333.3
Costes Indirectos (PST₁)			
(+) C.I.Secc. Producc. I			50.0
(=) Coste Producción PST ₁	110		383.3
Costes Directos			
(+) Ei PST ₁	20	3	
(-) Ef PST ₁	10	4.01	
(=) Consumo PST ₁ (PMP)	100	4.01	401.1
Costes Indirectos (PT)			
(+) C.I.Secc. Producc. II			25.0
(=) Coste Producción (PT)	100		426.0
Costes Directos			
(+) Ei PT	10	4	
(-) Ef PT	10	4.24	
(=) Coste Producc. Vendida (PMP)	100	4.24	424.0
Costes Indirectos			
(+) C.I.Secc. Distribución			30.0
(=) COSTE PRODUCCIÓN VENDIDA			454.0
(=) RESULTADO ANALÍTICO			946.0

Confrontar

Hay que confrontar ingresos por ventas con el coste final de los productos vendidos.

7 Un presupuesto refleja tu plan anual



En este apartado queremos destacar la importancia de los presupuestos como herramienta para la planificación y el control de la empresa. El presupuesto constituye una parte dentro del proceso de planificación y control operativo, comentado anteriormente. Un presupuesto es la expresión cuantitativa y sistemática de una propuesta de plan de acción de la dirección para un periodo de tiempo futuro (normalmente un año). En él figuran explícitas tanto las previsiones de ingresos como las necesidades de adquisición y consumo de recursos materiales y financieros. **La determinación, cálculo y denominación de las cantidades presupuestadas difieren de unas empresas a otras. Algunas empresas se apoyan en resultados anteriores mientras otras lo hacen en estudios técnicos detallados que parten de una base cero. Los presupuestos se formulan para periodos futuros e incluyen tanto aspectos financieros (cash-flows previsionales, cuenta de resultado previsional, etc.) como no financieros (unidades fabricadas o vendidas, número de nuevos productos que están siendo introducidos en el mercado, etc.).**

El presupuesto maestro, es una expresión que comprende tanto los planes de operaciones como los planes financieros para un periodo de tiempo futuro (normalmente un año). Ambos tipos de planes tienen una estrecha vinculación. Los centros de decisiones operativos establecen el qué hacer en relación a los planes de mercado de la empresa y los planes financieros recogen el cómo obtener los fondos necesarios para los planes de operaciones. Las características principales del presupuesto maestro son las siguientes:

- Es un plan que expresa lo que la dirección trata de realizar o alcanzar en un determinado periodo.
- Es integrado: Lo que indica que toma en cuenta todas las áreas y actividades de la empresa.
- Coordinado: Los planes de los diversos departamentos de la empresa deben ser preparados conjunta y coherentemente.
- Expresado en términos financieros: Indica la necesidad de que el presupuesto sea expresado en unidades monetarias, para que sirva de medio de comunicación para toda la empresa.
- Relativo a las operaciones: Uno de los objetivos fundamentales de un presupuesto es la determinación de los ingresos que se obtendrán por la actividad de la

Presup. maestro

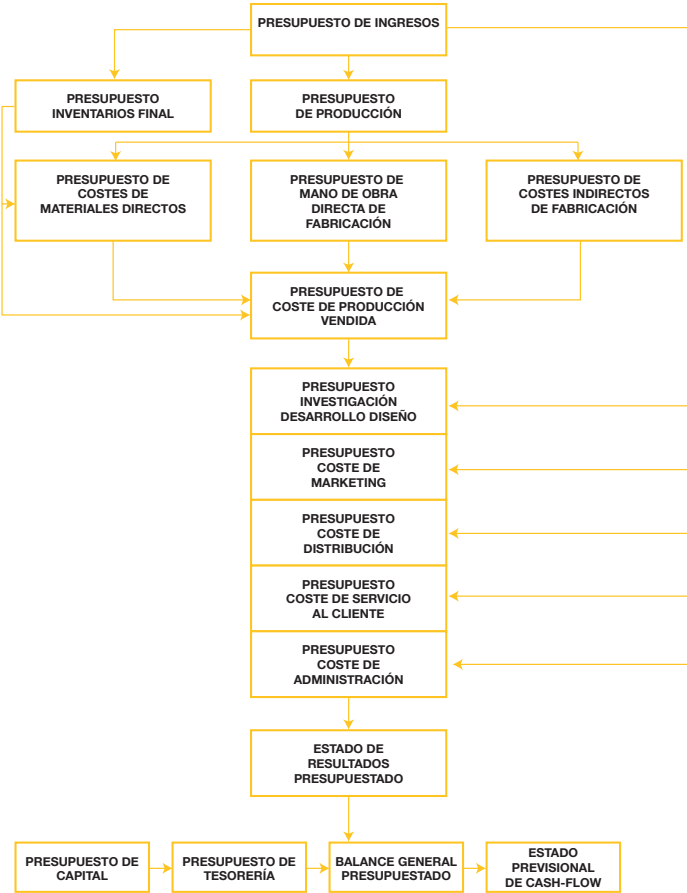
Comprende tanto los planes de operaciones como los planes financieros.

empresa, así como de los gastos que se van a producir en su desarrollo.

- Aplicación de recursos: El presupuesto no se centra únicamente en determinar los ingresos y gastos del futuro, sino que también debe asignar los recursos necesarios para realizar sus planes. La planificación financiera se encarga de dicha asignación de recursos e incluye como elementos fundamentales: el presupuesto de caja y el estado previsional de origen y aplicación de fondos.

El presupuesto también debe asignar los recursos necesarios para realizar sus planes

Figura 1: Presupuesto Maestro



En la Figura se recoge el esquema de elaboración del presupuesto maestro de una empresa. El presupuesto maestro recoge las predicciones financieras de todos los presupuestos individuales de la organización. Después da como resultado un grupo de estados financieros relacionados para un periodo de tiempo específico, por lo general un año. La mayor parte de la Figura presenta un grupo de presupuestos a los que habitualmente se les denomina conjuntamente presupuesto operativo, relacionados con las funciones de negocio de la cadena de valor, desde I+D hasta servicio al cliente. El presupuesto financiero es la parte del presupuesto maestro que se concentra en la repercusión de las operaciones y los desembolsos de capital planteados sobre el efectivo. A continuación se analizan los diferentes pasos para su confección.

El resultado

El presupuesto maestro da como resultado un grupo de estados financieros relacionados para un periodo de tiempo específico.

El primer paso es fijar el objetivo presupuestario a través de la determinación de los productos que han de ser vendidos a lo largo del periodo y el valor que representan. Para ello hay que realizar:

- **Previsión de Ventas:** número de productos que serán vendidos dentro del horizonte del presupuesto.
- **Preparación del Presupuesto de Ventas:** resumen y cuadro esquematizado de las ventas, tanto en unidades físicas como monetarias. Se exponen las ventas por períodos de tiempo, normalmente meses, distinguiendo aquellas que son al contado de las realizadas a crédito. Este presupuesto es base para la elaboración de otros presupuestos, esencialmente el de producción, así como el de compras y los flujos de caja. Se puede realizar por áreas geográficas, comerciales, canal de distribución,... etc. Por supuesto el cálculo de los precios requiere mucha atención y cuidado, es básico, contemplando calidades, clientes, productos, formatos, marcas, áreas, descuentos, precios especiales, ofertas, promociones,... etc.

Una vez establecido los objetivos comerciales, el siguiente paso será concretar los recursos productivos necesarios para po-

derlos alcanzar, es decir, desarrollar el presupuesto de producción. Teniendo en cuenta las ventas previstas y las posibles existencias de productos terminados en el almacén, se establece el plan de producción que sirve de base para la confección de tres presupuestos: El de compras de materiales directos, el de mano de obra directa y el de costes generales de fabricación.

- **El presupuesto de compras** presenta las necesidades de materiales directos en la producción, así como sus compras. Es necesario que el departamento de producción indique el volumen de producción a desarrollar y qué cantidades de materiales son necesarias (bien en porcentaje, rendimientos o en unidades totales). En este presupuesto habrá que tener en cuenta los stocks de seguridad. Para la determinación de las cantidades en unidades físicas a adquirir en el periodo, se precisa además considerar las existencias iniciales y las que se planteen como inventario objetivo al final del mismo.

- **El presupuesto de mano de obra directa (MOD)** contiene las horas programadas para cada período (por ejemplo meses o trimestres) dentro del período que abarca el presupuesto. También expone su coste, así como una programación de los flujos de caja que originará. Por ejemplo, para determinar la plantilla necesaria habría que dividir el total de horas/hombre de cada mes entre 160 horas que un operario trabaja al mes, obteniendo la plantilla teórica, y a continuación es conveniente contemplar el número de personas mínimas por equipo, el absentismo, etc., para calcular la plantilla normal necesaria.

- **El presupuesto de costes generales** de producción recoge el coste de todos los elementos indirectos de fabricación por centros de responsabilidad. Es importante que estos costes se encuentren clasificados en costes fijos y costes variables, de forma que si se producen desviaciones en la cantidad presupuestada, el presupuesto se pueda adaptar fácilmente al nuevo volumen de actividad real.

De todos estos datos podemos extraer el presupuesto unitario, que constituye la previsión de los costes necesarios para producir una unidad de producto. Este presupuesto también

¿Sabes calcular la plantilla necesaria?

se desagregará en cantidad y precio para cada factor. Una vez realizado el presupuesto de producción se realiza la previsión de los gastos que no se corresponden con la actividad productiva, diferenciando normalmente entre gastos fijos y variables. Y por último, concluido el presupuesto operativo hay que determinar las fuentes de financiación y los proyectos de inversión necesarios.

Presupuesto unitario

Constituye la previsión de los costes necesarios para producir una unidad de producto.

De todo este análisis y previsión se obtienen unos informes claves en el presupuesto financiero:

- **Presupuesto de capital:** Establece los proyectos de inversión y su forma de financiación. Normalmente se elabora separadamente del presupuesto de operaciones y por personas diferentes. Es necesario para poder realizar el Presupuesto de Tesorería.
- **Preparación de los Estados Previsionales,** que estarán integrados por los presupuestos de tesorería, la cuenta de resultados previsional y el balance previsional:
 - a.- **Presupuesto de Tesorería:** Muestra en detalle las entradas y salidas previstas de recursos líquidos para un determinado periodo temporal. Es conveniente confeccionar presupuestos a plazos muy cortos (quincenas o semanas) puesto que un presupuesto de tesorería para un periodo mayor de tiempo por ejemplo un mes o un trimestre puede pasar por alto un déficit puntual. La importancia que la confección del presupuesto de tesorería tiene para la empresa viene dada porque dicho presupuesto permite anticiparse a las situaciones de déficit (necesidades de financiación) o superávit (posibilidades de inversión de “puntas de tesorería”).
 - b.- **Cuenta de Resultados Previsional.** En esta cuenta se integran los ingresos previstos y los gastos presupuestados distinguiendo entre el coste de la producción vendida y los otros gastos.
 - c.- **Balance Previsional,** refleja las repercusiones que

tienen en el balance las decisiones incluidas en el presupuesto de operaciones y en el presupuesto de capital.

Entre las ventajas de utilizar presupuestos podemos establecer las siguientes:

- 1.- Obligan a los directivos a reflexionar sobre el futuro y formalizar sus planes de acción. Al confeccionar los presupuestos, los directivos se ven en la obligación de concretar “sus intenciones” en parámetros operativos, de tal forma que profundizan en sus cálculos para el futuro y concretan en mayor grado sus planes y programas de acción a corto plazo.
- 2.- Son un buen marco de referencia para la evaluación del desempeño.
- 3.- Permiten la comunicación en la empresa y facilitan un mejor conocimiento operativo por parte de todos.
- 4.- Son una herramienta para la coordinación de las partes de una organización.
- 5.- Pueden servir de elemento de motivación. La existencia de un presupuesto en la organización supone la visualización de algo a lograr en común.

Para poder confeccionar el presupuesto es conveniente disponer de valores operativos de precios y cantidades de los recursos utilizados. Las dos fuentes principales de información sobre los precios y las cantidades de recursos para confeccionar el presupuesto son:

- 1.- Información histórica real de los recursos empleados en periodos anteriores. La mayor parte de las empresas tienen información histórica sobre los precios pagados y las cantidades reales consumidas de recursos.
- 2.- Estándares desarrollados por las empresas. Además de la información histórica las empresas pueden utilizar como fuente de información para los precios y cantidades de recursos los denominados estándares.

Un estándar es una cifra predeterminada rigurosamente relativa a la cantidad (estándar técnico), precio (estándar económico), o coste (coste estándar). **Los estándares son aquellos valores que esperan lograrse en un proceso de producción determinado y realizado en las condiciones normales de la empresa.** Es decir, son variables precalculadas, antes de comenzar las operaciones de producción y venta, bajo un criterio normal de utilización de la

Elaboración

Para elaborar el presupuesto se debe disponer de valores operativos.

capacidad productiva.

El control presupuestario se inicia con la comparación entre los resultados obtenidos y los previstos. En el caso de que las diferencias entre la previsión y la realización efectiva fueran significativas, se deberían tomar medidas correctoras por parte de los directivos. En este sentido, queremos destacar que la “gestión por excepción” consiste en prestar más atención a las áreas dónde se presentan desviaciones apreciables y menos a las que actúan conforme a lo previsto. Los directivos utilizan la información que proporcionan las desviaciones para planificar la asignación de sus esfuerzos, y de esta forma centrarse en aquellas áreas que presenten desviaciones más importantes. A través de la comparación de los resultados reales con los resultados previstos obtenemos una información importante sobre la evolución de la empresa. El objetivo último de esta comparación es ayudar a los directivos tanto en la gestión como en nuevas planificaciones, los presupuestos del siguiente periodo.

Control presupuestario

Se inicia con la comparación entre los resultados obtenidos y los previstos. Si hay diferencias significativas los directivos deberán tomar medidas.

8 ¿Cómo puedes diseñar tu primer cuadro de mando?



Consejos

Presta atención a las guías y consejos de los expertos.

En las escuelas de liderazgo y *management* dan distintas guías y consejos para una dirección adecuada al siglo XXI. Entre éstos queremos destacar los siguientes:

- 1.- Planifica para mejorar la visión sobre el futuro de tu empresa. Para ello es fundamental el establecimiento de objetivos.
- 2.- Elabora estrategias de adaptación flexibles para hacer frente a los imprevistos.
- 3.- Diseña un sistema de seguimiento para saber lo que realmente pasa, conocer y comprender sus orígenes. Esto sería un cuadro de mando.
- 4.- Mejora la flexibilidad y la agilidad de tu estructura, procesos, normas y recompensas para hacer frente mejor a los imprevistos. Necesitas rápidas respuestas ante hechos desconocidos.
- 5.- Mejora tu proceso de toma de decisiones, delegando en tu personal frontera, manteniéndote alerta.
- 6.- Favorece un fuerte liderazgo en múltiples niveles de su organización para enfrentarte mejor a cualquier circunstancia.

Viendo estos seis puntos y analizando los objetivos de los sistemas de control **(1)** establecer objetivos y estándares, **(2)** evaluar los resultados o comportamientos, **(3)** analizar y aplicar medidas correctivas, si proceden, entenderemos la necesidad de comunicar de forma adecuada los objetivos, las normas, los procedimientos, las decisiones y los resultados para superar las raíces de los problemas de control –falta de dirección, problemas de motivación, y de limitaciones personales-. En este sentido, desde mediados de los años 90's ha proliferado en nuestras empresas el diseño y utilización de los cuadros de mando. Siendo definidos como la información periódica (por ejemplo, mensual) que se elabora con las líneas de actuación de la empresa con el objetivo de que sea analizada, se compare con lo planificado, y se eviten desviaciones significativas sobre lo deseado. Al igual que el capitán de un barco que desea llegar a su puerto de destino, evitando tormentas, escollos y fuertes corrientes, en tu empresa necesitas un buen equipo de navegación que te informe sobre la situación, alternativas, posibles mejoras, y puntos a corregir, y debes tener la habilidad para cambiar de rumbo si las circunstancias indican que es necesario, comunicándolo de forma correcta a tu tripulación.

Todos hemos visto alguna vez un cuadro de mando (CM).

Para ello, piensa en el salpicadero de tu coche. Un equipo de ingenieros ha decidido que para tu adecuada conducción necesitas saber los kilómetros totales recorridos por el coche, o los parciales desde que pusiste a cero el contador, la velocidad, las revoluciones del motor, el nivel de combustible, la temperatura del aceite, la del agua. Si tienes un coche con ordenador de a bordo, también te indica el consumo actual y medio, la autonomía, la velocidad media, los kilómetros que quedan para la revisión, e incluso la presión de los neumáticos. Todo esto constituye un CM, entendido como un conjunto de indicadores que nos permiten mejorar en nuestra conducción. Ese mismo objetivo tiene el CM en la empresa, pues:

- Permite la realización de un seguimiento periódico de los objetivos planes y presupuestos definidos por y para los responsables en el proceso presupuestario.
- Contribuye a establecer un estado de alerta permanente sobre aquellas variables consideradas clave y sus desviaciones.
- Permite identificar causas de las desviaciones y su incidencia en la evaluación del desempeño.
- Ayuda al establecimiento de pautas para corregir desviaciones y comprometen a los responsables en la ejecución de medidas correctoras.
- Permite realizar un control previo de ejecución.
- Permite al usuario controlar fácilmente aquellas variables consideradas fundamentales para la buena marcha de la empresa en función de su puesto de responsabilidad.

El CM adopta el concepto de información necesaria y suficiente en un formato de fácil lectura y rápido uso, para lo que tiene que satisfacer algunas características importantes:

- Estar vinculado a los objetivos de la empresa, y a los del puesto de responsabilidad, si es el CM de un departamento, centro o área. En este sentido, es importante recordar el principio de controlabilidad, que señala la conveniencia de evaluar el rendimiento de los individuos utilizando parámetros que éstos puedan gestionar, evitando otros que escapen a su “control”.
- Permitir analizar causas. No se debe limitar a mostrar desviaciones no deseadas, sino que debe facilitar la profundización en sus verdaderos orígenes.

El CM o cuadro de mando tiene como objetivo facilitar la información necesaria para llevar a buen puerto la empresa

El CM

Es la información necesaria y suficiente de fácil y rápida lectura.

- Ser sintéticos, resumiendo la información, evitando los detalles innecesarios. En el siglo XXI solemos decir que estamos inundados de datos, pero sedientos de información. Claro que aquí la dificultad es identificar la cantidad y calidad de la información que necesita cada usuario para realizar adecuadamente su labor.
- Ser flexibles, facilitando buscar y solicitar información.
- Manteniendo un formato fácilmente entendible.
- A la vez que son personalizados, adaptándose a las características particulares del usuario.
- Y equilibrando el dinamismo, como adaptación a los cambios (internos y externos), con un cierto inmovilismo, para que al usuario no le maree leerlo cada mes.

A continuación, se muestran siete pasos que buscan ser una guía que te ayude en el diseño de tu primer CM, o en la adaptación/mejora del que ya esté usando:

Diseña tu primer CM

Tu primer CM, puede basarse en estos siete pasos.
También puedes emplearlos para actualizar o mejorar el que ya tienes.

1.- Delimita el área de tu empresa objeto de estudio y los usuarios potenciales del CM. El consejo es: a menos que tu empresa sea pequeña, mejor comienza por una parte de ella, quizás por la que consideres más importante en este momento. Si tu empresa es joven y aún no ha crecido, puedes emprender el diseño del CM de empresa.

2.- Identifica qué información es la que se estás empleando actualmente para la toma de decisiones. Nunca menosprecies la labor de tu personal. Ellos conocen su trabajo, lo realizan día a día, y saben cual es la información que están usando, para qué, con qué propósito, y conocen donde están los puntos fuertes y débiles de sus actividades. Utiliza esta fuente de conocimiento.

3.- Concreta las metas y objetivos de la empresa, así como las responsabilidades de los distintos usuarios. De acuerdo con todo lo que se ha comentado, define claramente a dónde quieres llegar, cómo y en qué periodo de tiempo. A continuación establece metas intermedias que te permitan evaluar si estás en el camino correcto, que te permitan hacer las correcciones necesarias para alcanzar el objetivo final.

4.- Identifica los factores críticos del éxito y los indicadores más apropiados para su seguimiento. El indicador debe permitir medir la evolución o consecución de dicho factor clave. Sabiendo que no existen indicadores ideales sino simplemente aceptables para una organización concreta en un período concreto de tiempo, selecciona aquel indicador que sea relevante, objetivo, sensible, preciso y accesible.

5.- Diseña tu CM, y coméntalo con los usuarios. Se flexible y admite los comentarios y sugerencias para mejorarlo.

6.- Implántalo y comienza a usarlo.

7.- Establece una periodicidad para evaluarlo y mejorarlo continuamente.

Antes de conocer las posibles limitaciones que en la práctica tienen muchos de los CM que encontramos en las empresas, haremos especial hincapié en la participación de los usuarios en el diseño de los CM, para ello mostramos posibles dificultades y beneficios con los que pueden encontrarse en la siguiente tabla

Tabla 4. Dificultades y beneficios de la participación de los usuarios

Dificultades	Beneficios
Clásica resistencia al cambio.	Precisar las necesidades informativas de los usuarios.
Temor de aquellos que tienen el control de la información de perder su situación de privilegio al estar la información compartida y disponible.	Evita que los usuarios no acepten el CM una vez terminado, facilitando que sea concebido como fruto de su trabajo, no como algo impuesto.
Miedo por parte de los subordinados al no recibir sus superiores sólo la información que ellos les proporcionan.	Incrementa la aceptación y el apoyo de los usuarios al CM.
No tener claras las ventajas que supone el esfuerzo de adaptarse a la nueva situación.	Mejora el entendimiento que los usuarios tienen del CM.
Antes de iniciar el proceso de implantación, es imprescindible desarrollar una campaña de concienciación entre los miembros de la empresa con el objeto de superar las barreras que se presenten y aumentar así las posibilidades de éxito.	

Antes de iniciar el proceso de implantación, es imprescindible desarrollar una campaña de concienciación entre los miembros de la empresa con el objeto de superar las barreras que se presenten y aumentar así las posibilidades de éxito.

Para finalizar este apartado, a continuación y de forma resumida se presentan las limitaciones más comunes que en la práctica cotidiana puedes observar en los CM que lleguen a tus manos. Sé consciente de ellas, cuando estés diseñando el tuyo.

Aumenta las posibilidades de éxito desarrollando una campaña de concienciación entre los miembros de la empresa

Limitaciones

Aprende de las limitaciones de los CM de otras empresas.

- Se tiende a enfatizar las medidas financieras y contienen muy pocas medidas no financieras. Muchas veces los CM son diseñados por personal de administración o de contabilidad, y esto puede provocar un uso excesivo de ratios e información contable, frente a información no contable del área comercial, o de producción, o... Es mejor hacerlo en equipos multidisciplinares.
- Sobre todo al principio, los CM tienden a ser excesivamente largos y tediosos. Todo nos parece lo suficientemente importante como para que no esté en el CM. Es más parece que lo que no esté recogido en el CM pueda que deje de “existir”. Sin embargo, seamos conscientes de nuestras limitaciones personales, “racionalidad limitada”.
- Se tiende a utilizar información interna, no incluyendo información externa sobre la competencia, mercado o sector. Incluso las medidas no financieras contenidas en los cuadros de mando hacen referencia sólo a procesos internos, olvidando aspectos externos importantes para la gestión. Por lo que las desviaciones y tendencias analizadas se refieren a niveles de consecuciones de la propia empresa en el pasado y no se establecen comparaciones con otras empresas buscando las “prácticas excelentes” o “mejores prácticas”.
- Los usuarios encuentran dificultades en relacionar las medidas que se recogen en sus CM, y la labor que diariamente realizan o que ellos consideran importante. No se sienten identificados, y no ven como su labor influye en los indicadores. Evitemos llenar el CM de indicadores “fáciles de medir” y llenémoslo de indicadores “importantes para la gestión”
- Sobre todo cuando vemos un CM de un departamento o área, la ausencia de un modelo global puede producir una “suboptimización”, consecuencia de perder la perspectiva de la empresa, donde el resultado es superior a la suma del resultado de las partes. No olvide que a veces una mejora en un departamento puede llevar a un empeoramiento en otro, produciendo lo que denominamos comportamientos o resultados subóptimos.

9 ¿Qué te aporta diseñar un cuadro de mando integral?



CMI

Cuadro de mando integral creado en 1992.

En 1992, Robert Kaplan y David Norton lanzan al mercado su Cuadro de Mando Integral (CMI, o *Balanced Score Card*, BSC). **Vamos a ver la definición, realizada por los autores, pero la vamos a ir parcelando para ir analizando su verdadero contenido “El cuadro de mando integral es un nuevo marco o estructura creada para**

- **integrar indicadores derivados de la estrategia**, (una de las características es su fuerte vinculación a la estrategia, en el sentido de que no contendrá indicadores que no estén relacionados claramente con la estrategia actual)
- **que sigue reteniendo indicadores financieros de la actuación pasada (son los indicadores financieros clásicos que reflejan beneficios, rentabilidad, ventas, etc)**
- **completados con inductores de la actuación financiera futura**. (Estos autores defienden que los inductores no financieros que reflejan actuaciones con clientes o procesos internos, llevan en el tiempo a un rendimiento financiero. En este sentido, destacar la importancia del mapa estratégico, clave para entender lo que aporta el CMI)
- **Los inductores que incluyen los clientes, los procesos y las perspectivas de aprendizaje y crecimiento, se derivan de una traducción explícita y rigurosa de la estrategia de la organización en objetivos e indicadores tangibles”**. (Esta es otra de las características diferenciadoras del CMI, la existencia de 3 perspectivas que complementan la tradicional perspectiva financiera).

El CMI frente al CM

El cuadro de mandos integral es un cuadro de mandos que aporta algunas claves que lo diferencian de los otros.

Por consiguiente, resumiendo el CMI es un CM que aporta algunas claves que lo diferencian de otros:

- **Tiene un fuerte vínculo con la estrategia de la empresa**, y evita que otros factores que no estén relacionados aparezcan en el CMI. Es un instrumento al servicio de la estrategia, pues *“dirige la atención de los directivos y los empleados hacia esos factores que se espera conduzcan a unos avances competitivos espectaculares para la empresa”*. En este sentido, se acepta que el CMI es un instrumen-

to de control, pero sobre todo de comunicación de la estrategia al resto de la empresa.

- **Tiene 4 perspectivas relacionadas con la estrategia**, y entre sí, en las que la empresa debe establecer los objetivos, indicadores, metas y planes que va a desarrollar para alcanzarlo.

- La tradicional perspectiva financiera debe incluir los objetivos y metas que dan respuesta a ¿cómo nos ocupamos de los accionistas?, por lo que nos encontraremos indicadores principalmente financieros, extraídos de los sistemas contables, tales como: beneficios, incremento en los beneficios, rentabilidades, ratios, etc.

- En la perspectiva del cliente daremos respuesta a la pregunta ¿cómo nos ven los clientes?, y para ello veremos dos grupos de indicadores: un grupo central de indicadores que permiten determinar objetivos de resultado en los clientes (p.e., satisfacción o lealtad); y un grupo de inductores de la actuación que proporcionan información sobre las propuestas de valor que la empresa debe ofrecer a los segmentos de clientes seleccionados (p.e., atributos del producto o calidad del servicio).

- En la perspectiva del proceso interno veremos factores críticos que definen ¿en qué debemos sobresalir? Identificando no sólo los procesos realizando dentro de la empresa, sino abarcando filosofías de gestión más actuales como la gestión de la cadena de suministro (*Supply Chain Management*).

- Por ultimo, en la perspectiva de aprendizaje y crecimiento buscaremos opciones de futuro para dar respuesta a ¿cómo podemos continuar innovando y creando valor? ¿en qué debo invertir hoy para mañana seguir destacando?

- **El CMI es un sistema de medida equilibrado**. En él tienen cabida indicadores financieros y no financieros, indicadores externos e indicadores internos. Indicadores de resultados: representan los logros conseguidos. Inductores de actuación: representan la forma en que se conseguirán los resultados. En este sentido, trata de mitigar la tendencia hacia los indicadores financieros, obligando a establecer factores críticos para las 4 perspectivas, de forma equilibrada.

En el CMI tienen cabida indicadores financieros y no financieros

- La multiplicidad aparente tiene una unidad de propósito, la empresa y su estrategia. Los objetivos y medidas recogidos están relacionados entre sí mediante un sistema de vínculos o relaciones

Mapa estratégico

La elaboración del mapa estratégico es fundamental. Todos los factores críticos de éxito deben estar relacionados entre sí a través de relaciones causa-efecto.

causa efecto que “relatan o cuentan” la estrategia, el mapa estratégico. Obliga a que todo indicador esté integrado con los demás y que se reconozca explícitamente la relación del comportamiento de la variable que un indicador representa con los objetivos de la empresa a largo plazo, materializados en los indicadores financieros. Por tanto, la elaboración del mapa estratégico es fundamental. Todos los factores críticos de éxito deben estar relacionados entre sí, a través de relaciones causa-efecto. Por ejemplo:

- *Si mejoramos la satisfacción de nuestros empleados > mejoraremos su motivación.*
- *Si aumentamos su motivación > mejoraremos la calidad de nuestros procesos y los ciclos de tiempo.*
- *Si conseguimos esas mejoras > disminuirémos los retrasos en la entrega de los productos.*
- *Si mejoramos la entrega puntual > aumentará la satisfacción de nuestros clientes.*
- *Si tenemos clientes más satisfechos > comprarán más y más repetidamente.*
- *Si aumentamos nuestras ventas entonces mejoraremos nuestra rentabilidad*

Aunque muchos autores critican estas relaciones, acusándolas de ser simplemente lógicas, lo cierto es que en muchas empresas, el simple hecho de contemplar estas perspectivas, estos factores, ya supone un avance en sí mismo.

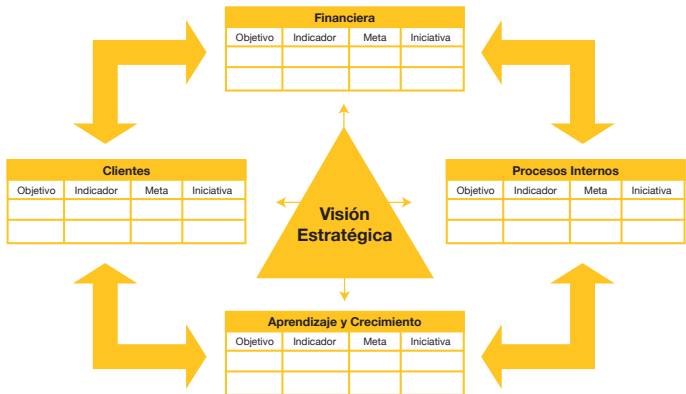
La propagación por el mundo empresarial ha sido muy rápida gracias a que las empresas consultoras lo han acogido como una herramienta sumamente interesante para ser vendida....sin embargo, debemos ser conscientes que **“aproximadamente un 60% de las veces que un cliente acude a nosotros asegurando que quiere implantar un CMI, en lo que realmente está interesado es en un CM. En el 80% se hace patente, tras mantener una reunión con**

Avance

El simple hecho de contemplar estos factores constituye un avance.

9 ¿Qué te aporta diseñar un cuadro de mando integral?

él, que no tiene claro cuales son las diferencias entre uno y otro “.
(Javier Contrasta, Director Gentia Software España)



CMI o CM

El 60% de las veces, el empresario pide un CMI, cuando lo que necesita es un CM.

10 Consejos para la implantación del sistema de control de gestión



Como en todo sistema de gestión, destaca por encima de todo el papel que debe asumir la dirección de la empresa. Además recuerda que el control es una actividad de dirección. **Por consiguiente, la dirección debe asumir un rol proactivo en el diseño e implantación del SCG (Sistema de Control de Gestión) buscando soluciones que ayuden a superar las resistencias internas, apoyando al responsable de la implantación y asumiendo como propias las decisiones, definiendo los tipos de control y los mecanismos que van a ser desarrollados, haciendo ver al resto del personal la bondad y los beneficios del nuevo sistema.**

Una vez tengas claro cual debe ser tu papel, a continuación en forma de decálogo nos permitimos proponerte algunos consejos, que puedes tener en cuenta y que resumen muchos de los aspectos comentados en este apartado dedicado a los sistemas de control de gestión:

1.- Establece de manera clara y bien definida la visión, misión, estrategia y los objetivos de su empresa. Ponlos por escrito de tal forma que tus colaboradores comprendan de forma clara lo que deben hacer. De esta forma estarás solucionando muchos de los problemas de falta de dirección que emergen en las empresas.

2.- Identifica los factores críticos de éxito de tu empresa. Esto va a facilitar establecer y tener claro qué debes controlar, incentivar, evaluar constantemente. Evita que el bosque no te deje ver los árboles, busca qué árboles son los realmente críticos para usted y cuídalos.

3.- Ten claro, y clarifica, cual es la estructura de responsabilidades en tu empresa. Todos los empleados y colaboradores deben tenerlo claro, y conocer cuales son sus funciones y lo que se espera de ellos. Recuerda esta historia *“Había un trabajo que hacer y le pidió a todos que lo hicieran. Todos estaban seguros de que alguien lo haría. Cualquiera pudo haberlo hecho, ¡pero nadie lo hizo! Alguien se enojó, porque era el trabajo de todos. Todos pensaron que cualquiera podría haberlo hecho y nadie se dio cuenta de que todos no lo harían. Al final todos culpó a alguien, ¡cuando en realidad nadie hizo lo que cualquiera pudo haber hecho!”*. Recuerda el principio de controlabilidad, y no evalúes por aspectos que ellos no puede controlar.

4.- Determina para cada responsabilidad qué calidad y cantidad de información requieren para realizar de forma adecuada su actividad, elimina por tanto parte del problema de limitaciones personales.

¿Tienes clara la estructura de responsabilidades de tu empresa?

La dirección

Es importante el papel que debe asumir la dirección de una empresa.

5.- Utiliza información financiera y no financiera, interna y externa, siempre que sea relevante. Recuerda integrar todos los sistemas de información en un único sistema de control de gestión, evite duplicidades y tareas innecesarias. Normalmente, los sistemas aislados, que no se integran con los demás, desaparecen con las personas que los crearon, lo que hace dudar sobre si realmente eran necesarios.

6.- Determina cual va a ser su sistema de contabilidad de gestión, incluyendo el sistema de costes, evaluación del rendimiento, presupuesto. Estos sistemas son básicos, y un buen punto de partida. Conocer los costes de sus productos y servicios es fundamental para la adecuada toma de decisiones. Comenzar con un presupuesto que te permita abrir la “caja de pandora” y asignar distintos gastos a sus colaboradores, haciéndoles responsables de su buena gestión parece un buen comienzo. Evaluar el resultado y el comportamiento de tus colaboradores con datos objetivos es un cambio en la filosofía de evaluación que supera y complementa la evaluación subjetiva.

7.- Establece las herramientas de control que vas a utilizar. Si optas por los cuadros de mando, determina la pirámide de cuadros de mando, y comienza por uno. No te dejes llevar por las modas de gestión y valora si necesita establecer un cuadro de mando integral.

8.- Ten siempre en tu mente que No se puede gestionar lo que no se puede medir. Evita centrar tu gestión en aquello que es fácilmente medible, pero que no es importante para tu empresa. Recuerda todo, todo, absolutamente todo se puede medir en una empresa. Busca la mejor forma de medir lo que para tu empresa es crucial.

9.- Crea un clima favorable para la implantación paulatina y gradual del sistema de control de gestión. La campaña de concienciación, como en cualquier implantación, es básica. Profundiza y resalta la necesidad del cambio, y los beneficios del nuevo sistema.

10.- Huye de esnobismos y modas de gestión, tu sistema de control de gestión debe ser único, porque tu empresa es única. El objeto de los sistemas de control es el ser humano, y tú y el equipo que te rodea son irrepetibles e imposibles de copiar. Evita los trajes prêt-à-porter, y corta y confecciona el tuyo propio. Huye de los ratios e indicadores que valen para todas empresas. Déjate asesorar por un consultor, pero recuerda que quien conoce tu empresa eres tú.

CONCLUSIONES:

Los sistemas de control son el principal elemento de los sistemas de gestión empresarial, que te ayuda en la mejora de las actuaciones en tu empresa. El comprender los factores claves de tu negocio ya en si mismo te aporta la reflexión y el conocimiento que te permite plantear mejoras en las distintas facetas de tu empresa. Ese es el objetivo, despertar tu interés por la planificación y el control de la “deriva” de tu empresa. Animo.

Si deseas profundizar en estos conocimientos nos permitimos recomendarte algún material bibliográfico, aunque en cualquier librería o biblioteca encontrarás mucho más:

CONTABILIDAD DE GESTIÓN. CÁLCULO DE COSTES. Coords. M^a Concepción Álvarez-Dardet Espejo, Fernando Gutiérrez Hidalgo. Ediciones Pirámide. 2009. ISBN: 9788436823073.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN. PROFUNDIZACIÓN EN EL CÁLCULO DEL COSTE Y PROCESO DE PLANIFICACIÓN Y CONTROL. Coords. M^a Concepción Álvarez-Dardet Espejo, Fernando Gutiérrez Hidalgo. Ediciones Pirámide. 2010. ISBN: 9788436823554.

CÓMO GESTIONAR UNA PYME MEDIANTE EL CUADRO DE MANDO. R. Martínez-Vilanova Martínez, E. Andreu Alabarta. ESIC editorial. 2011. ISBN: 9788473567374

INDICADORES DE GESTIÓN Y CUADRO DE MANDO. A. Salgueiro Anabitarte. Editorial Díaz de Santos. 2011. ISBN: 9788479784928

EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL (3ª ED.) R.S. Kaplan y D. Norton. Ediciones gestión 2000. 2009. ISBN: 9788498750485