

CONTROL DE GESTIÓN

Herramientas para aportar valor

Enrique Fuentes Moreno

Departamento de Empresa

Tercera edición



CONTROL DE GESTIÓN

Herramientas para aportar valor

Enrique Fuentes Moreno

Departamento de Empresa



Índice

INTRODUCCIÓN	7
Capítulo 1	
EL CONTROL DE GESTIÓN. FUNDAMENTOS	
1. El control de gestión	9
2. Secuencia lógica en la planificación	9
2.1. Definición de políticas	9
2.2. Previsiones (entorno)	9
2.3. Objetivos	10
2.4. Planificación / Programación / Presupuesto	10
2.5. Ejecución	10
2.6. Control	10
3. Comparativa de sistemas de control de gestión	11
4. Relación sistema de control de gestión vs. estructura organizativa de la compañía	12
5. Principios del sistema	12
6. Objetivos concretos del control de gestión	12
7. Resumen	12
Capítulo 2	
EL ENTORNO DEL CONTROL DE GESTIÓN	
1. Centros de responsabilidad	13
1.1. Centro de responsabilidad	13
1.2. Tipos de centro de responsabilidad	14
1.3. Coordinación entre centros de responsabilidad	16
2. Cultura de la empresa	17
3. Nuevos entornos competitivos	19
4. Funciones del controller, responsable del control de gestión	20
5. Ética	21
Capítulo 3	
INDICADORES DE GESTIÓN Y CUADROS DE MANDO	
1. Factores clave	23
2. Indicadores	25
3. Cuadro de mando	25
4. The Balanced Scorecard: el cuadro de mando integral	28
5. Indicador estrella: EVA (Economic Value Added)	34
Capítulo 4	
FILOSOFÍAS DE GESTIÓN	
1. Just in Time (JIT)	41
2. Calidad total (TQM)	43
3. Reingeniería de procesos	46
4. El Benchmarking	47
5. Teoría de las limitaciones (TOC)	49

Capítulo 5

EL PROCESO PRESUPUESTARIO

1. Proceso presupuestario	53
2. Requisitos	53
3. Etapas y responsabilidades	53
4. Definición y caracterización	54
5. Procedimiento para realizar un presupuesto	54
6. Elaboración de un presupuesto	55
7. Métodos de cálculo	65

Capítulo 6

GESTIÓN PRESUPUESTARIA DEL ÁREA COMERCIAL

1. Análisis de desviaciones de ventas	67
2. Análisis de márgenes	69
3. Ejercicios	74

Capítulo 7

GESTIÓN PRESUPUESTARIA DEL ÁREA DE PRODUCCIÓN

1. Área de producción. Introducción	77
2. Ejercicio	78

Capítulo 8

GESTIÓN PRESUPUESTARIA DEL ÁREA FINANCIERA

1. Introducción	83
2. Ratios financieros	83
3. Ratios de tesorería	83
4. Ratios de rentabilidad	84
5. Ejemplo de desviaciones	84
6. Tipos de gestión	85
7. Cash Management	85
8. Análisis de desviación de costes financieros	86

Capítulo 9

GESTIÓN POR ACTIVIDADES: COSTES ABC / ABM

1. Introducción	89
2. Definición de costes ABC	90
3. Gráfico ejemplo de la imputación de costes ABC	90
4. Pasos para poner en marcha un sistema de costes ABC	91
5. Ventajas e inconvenientes del sistema ABC	91
6. Ejercicio de muestra	92

Capítulo 10

REPORTING

1. Recomendaciones para preparar el reporting	95
2. Contenido del reporting	96

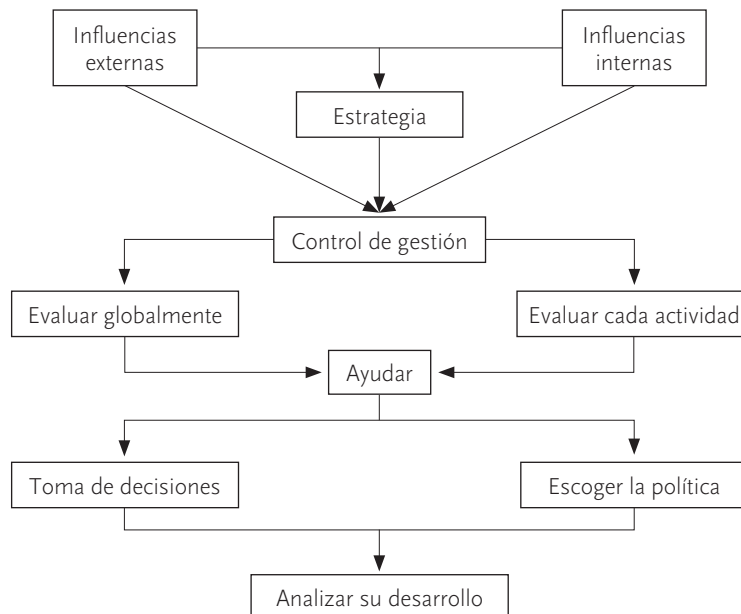
BIBLIOGRAFÍA	99
--------------------	----

Introducción

La información que obtenemos de las fuentes financieras clásicas, balance y cuenta de pérdidas y ganancias, hoy en día, no es suficiente para gestionar eficientemente una empresa. Los cambios son mucho más rápidos que antes.

- Hay que adaptarse a los deseos de los clientes.
- La competencia es global y mucho más fuerte.

Por lo tanto el control de gestión debe ser una herramienta para mejorar nuestra competitividad, para tener éxito a largo plazo.



Cada día son más importantes conceptos como innovación, flexibilidad, calidad, el servicio que ofrecemos a los clientes. Cada día es más corta la vida de los productos y los mercados se están moviendo más rápidamente. No toda esta información se encuentra en la información financiera de la que disponen las empresas. Por lo tanto, el control de gestión debe desarrollar herramientas que controlen los intangibles de la empresa, hagan análisis, cuadros de mandos, indicadores, análisis de productividad... y, al final, examinen el impacto de estas cifras en el resultado de la empresa.

El control de gestión debe situarse en su entorno:

- Externo: mundo globalizado, competencia, sector económico...
- Interno: la cultura de la empresa, personas, procesos internos, la estructura y la estrategia definida por la compañía.

Dentro de procesos de descentralización, el control de gestión debe ser una herramienta para coordinar y consolidar la organización para el logro de los objetivos.

Necesitamos establecer sistemas donde integramos a todos. Todos deben tener objetivos, incentivos y un papel que desempeñar dentro de la organización. Todas las personas y todas las actividades deben agregar valor.

El control de gestión no debe ser un inspector, debe ser motivador. Debe ayudar a definir la estrategia, a seguirla, a explicar la realidad, a mostrar desviaciones y sus causas y a aplicar herramientas para corregirlos. Debemos dar información interpretada.

El control de gestión es una condición necesaria para asegurar el logro de los objetivos de la organización.

Necesitamos saber en todo momento lo que está sucediendo en la empresa. Día a día, al momento. Esto significa que debemos poner en marcha un sistema integrado que haga posible la disposición de esta información. Tal vez no se pueda tener una cuenta de resultados cada día y por centro de responsabilidad, pero sí es posible tener cada día un cuadro que nos informe de la evolución de los indicadores clave. A partir de la información de calidad y de tiempo podemos tomar decisiones rápidas y corregir los errores.

No debemos confundir la función del control de gestión con la auditoría o control interno. Estos tienen un carácter pasivo, específico de las operaciones y son posteriores.

HERRAMIENTAS MÁS COMUNES

- Contabilidad general, analítica y presupuestaria.
- Planificación a largo plazo (planificación/business plan) y corto plazo (presupuesto) por centros de actividad, departamento, responsabilidad...
- Análisis de las desviaciones y planes de corrección.
- Indicadores, cuadros de mando o sistemas similares que incorporan información no financiera.
- Hablar con la gente de la organización, comunicación y liderazgo.

PARTICIPANTES

- Director general: es la fuerza impulsora.
- Controller: es el que desarrolla el sistema. Coordina, motiva, recibe y entrega información a la organización. Debe tener una buena formación técnica y la habilidad de relacionarse con todas las personas de la organización. Debe ser un gran motivador.
- Responsables de departamento: responsable de las decisiones en cada área. Por lo tanto necesitan claras directrices, información y seguimiento de las consecuencias de sus acciones.

En conclusión:

1. El control de gestión, partiendo de unas premisas generales, deberá adaptarse a cada situación, a cada caso, a cada sector, a cada empresa, a cada cultura.
2. El controller puede encontrarse en varias posiciones en el organigrama.
3. Motivar es una de las palabras clave.
4. El control de gestión puede influir en la cultura de la empresa.
5. El control de gestión debe tener flexibilidad, creatividad y capacidad de hacer equipo.

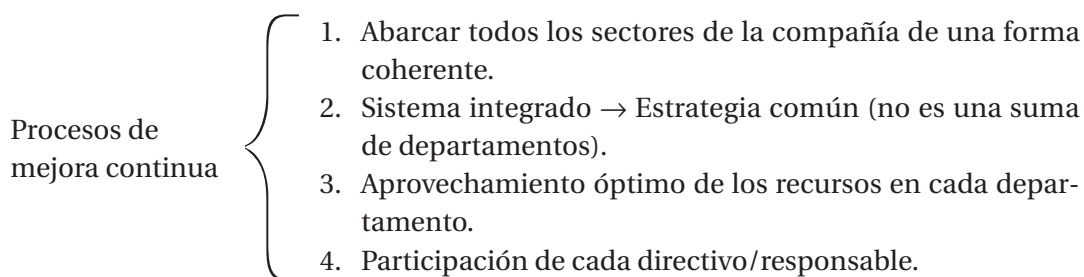
ENRIQUE FUENTES MORENO
Departamento de Empresa

EL CONTROL DE GESTIÓN. FUNDAMENTOS

1. El control de gestión

Pretende conducir a la empresa a la máxima eficiencia a largo plazo aprovechando los recursos y medios de que dispone, para así maximizar el valor (*valor añadido*) creado por la empresa y conseguir los objetivos marcados. Pretende combinar y coordinar todos los elementos de la empresa.

Para que el control de gestión tenga éxito, requiere el cumplimiento de 4 características:



2. Secuencia lógica en la planificación

2.1. Definición de políticas

Expresión cualitativa de los fines de la empresa, telón de fondo de todas las decisiones de la empresa o conjunto de directrices que inspiran la gestión de la empresa. Deben difundirse entre todos los colaboradores de la compañía. Las políticas son las directrices, los principios que inspiran la gestión de la empresa.

Ejemplos:

- Criterios de rentabilidad
- Política de calidad de la empresa
- Política de endeudamiento (política financiera de la empresa)
- Política de expansión
- Política de ventas
- Política de dividendos
- Política de beneficio de la empresa (reducción de costes, aumento de ventas...)

2.2. Previsiones (entorno)

Estimaciones hechas en un momento sobre valores futuros en los que la empresa no tiene poder. Valores del entorno más frecuentes: PIB, tipo de interés, tipo de cambio €/\$, evolución del precio de las MP (petróleo) esperados, etc.

2.3. Objetivos

Concretar las políticas. Para que sean eficientes, los objetivos deben ser:

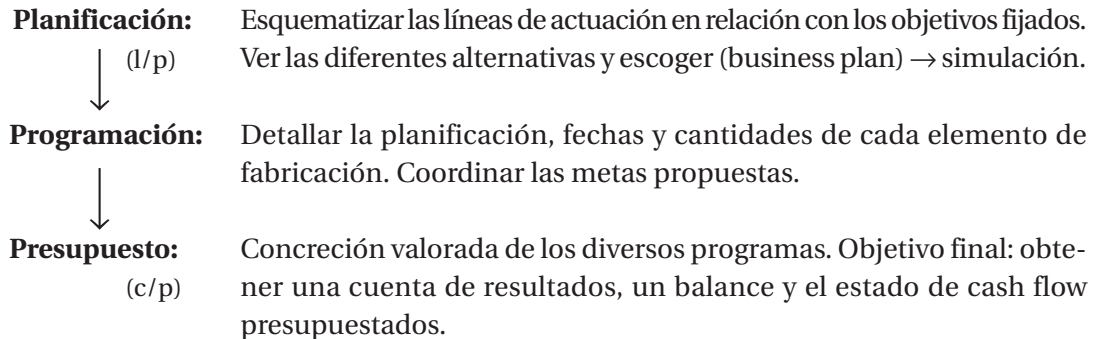
- fechados
- coordinados
- asequibles
- aceptados

Los estableceremos por áreas funcionarias (DPO = Dirección Por Objetivos). Fija desde arriba y de forma piramidal los objetivos para cada centro de responsabilidad.

Estos objetivos fijados en cada centro de responsabilidad deberán ser:

- simples
 - fáciles de comunicar
 - fáciles de comprender
 - medibles
 - jerarquizados
 - alcanzables
 - definidos en el tiempo
 - motivadores
- 
- Evaluación del responsable → BONUS
(parte variable del salario)

2.4. Planificación / Programación / Presupuesto



2.5. Ejecución

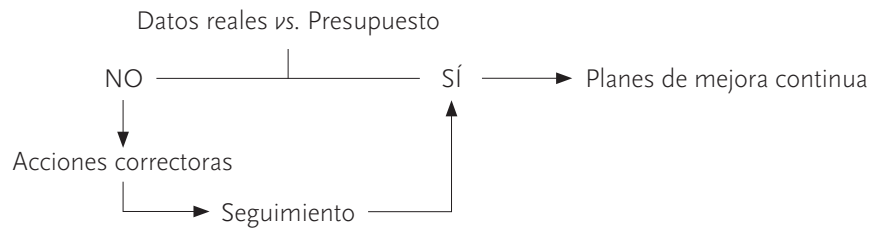
Hacer.

- Decidir la alternativa.
- Motivar y estimular al equipo.

2.6. Control

Detectar las desviaciones y causas, identificar responsables, aplicar medidas correctoras, encontrar posibles errores de planificación (presupuestos) o causas extraordinarias.

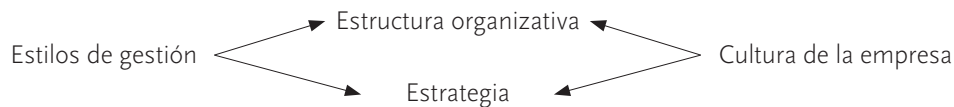
Todo ello se representa con un **bucle de control**:



3. Comparativa de sistemas de control de gestión

Influencias:

- Entorno
- Cultura de la empresa



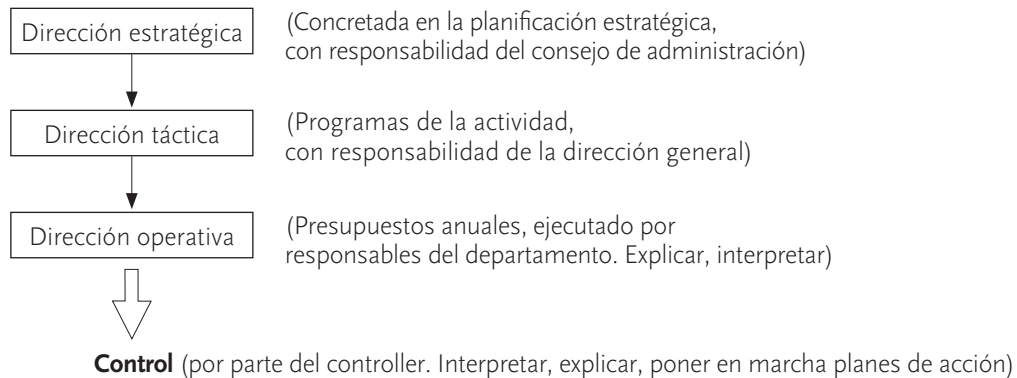
Características	Visión limitada	Visión amplia
Control	A posteriori	A posteriori / A priori
Concepto	Comparación	Orientación / Motivación
Filosofía	Desde arriba	De todos (descentralizada)
Indicadores	Financieros	Financieros / No financieros
Mecanismos de control	Cuantitativos	Cuantitativos y cualitativos
Cultura	Rígido / Formal	Flexible / Informal
Organización	Jerárquica	Integrada
Evaluación	Resultado	Resultado + otras informaciones

Conclusión

La visión más amplia no considera solo los aspectos financieros, trata además de orientar y motivar a la organización.

Su actuación no es solo a posteriori, también es a priori, pudiendo influir en la estrategia de la empresa.

4. Relación sistema de control de gestión vs. estructura organizativa de la compañía



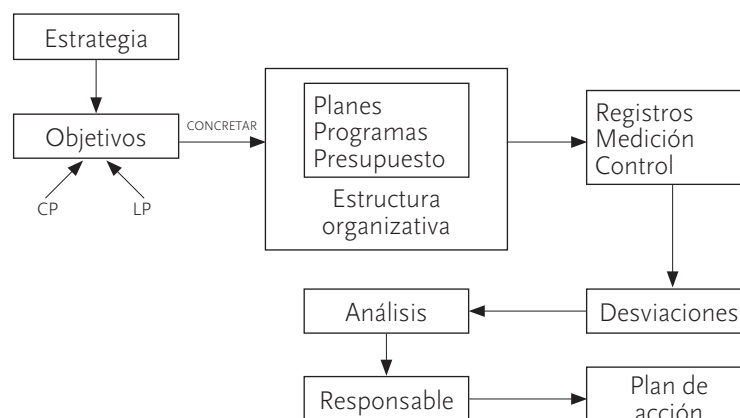
5. Principios del sistema

- Control de objetivos por responsables.
- Control de la responsabilidad.
- Control por excepción (la dirección general se ocupa solamente de temas importantes).
- Control por delegación.
- Control por comparación con los planes.
- Control de la información. Conocer las consecuencias de las acciones.

6. Objetivos concretos del control de gestión

- a) Punto de vista global.
- b) Integrar variables estratégicas y operacionales (l/p y c/p).
- c) Información para la toma de decisiones.
- d) Construir herramientas de gestión fiables.
- e) Acciones enfocadas a la mejora continua.
- f) Sistemas de información automática e inmediata, así disponemos de más tiempo para corregir las desviaciones.
- g) Plantear alternativas.

7. Resumen

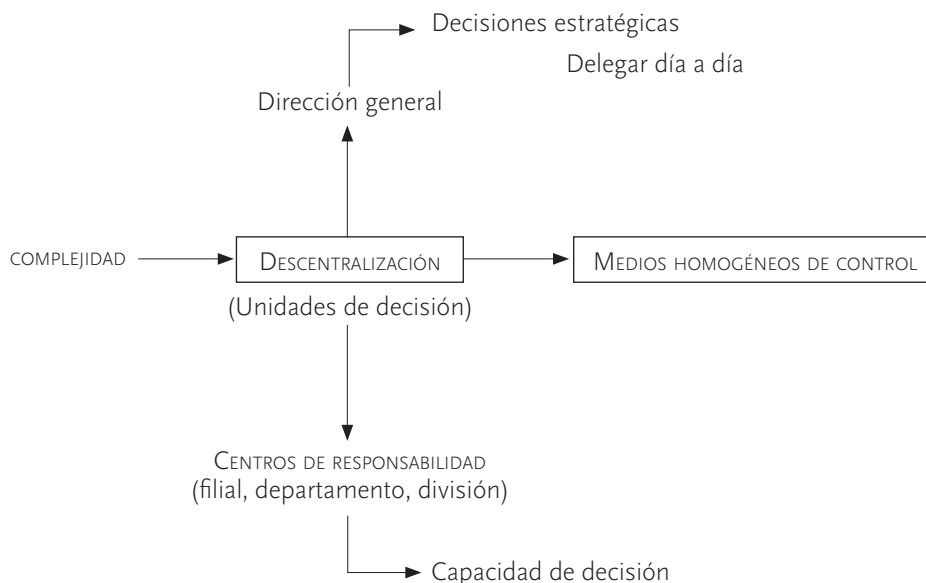


EL ENTORNO DEL CONTROL DE GESTIÓN

1. Centros de responsabilidad

A medida que la gestión empresarial se va haciendo más compleja, es conveniente que las empresas aumenten el grado de descentralización. Esto implica que, a medida que baja el nivel de decisión, es preciso poner en marcha medios homogéneos de control.

La descentralización consiste en dividir la organización en diferentes unidades/centros de responsabilidad.



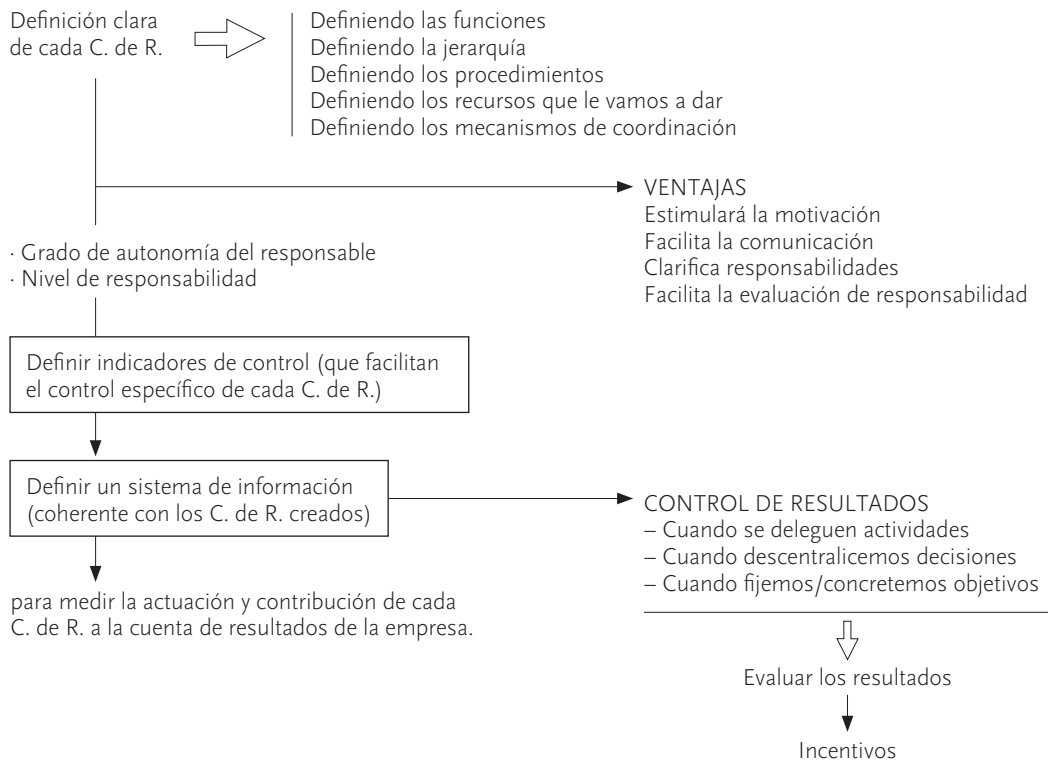
Esta descentralización permite otorgar capacidad de decisión a las personas encargadas de gestionar este centro de responsabilidad → la dirección general puede delegar el día a día y ocuparse de las cosas importantes/decisiones estratégicas.

1.1. Centro de responsabilidad

Unidad organizativa dirigida por un responsable a quien se delega unas determinadas funciones, se le asignan una serie de recursos, y en quien se ha descentralizado un nivel determinado de decisión.

La descentralización implica más autonomía y discrecionalidad de responsables, se requiere un mayor control específico de responsabilidad.

Para que este sistema funcione:



Tres ideas fundamentales:

- Cada C. de R. tiene una responsabilidad financiera (una parte de la cuenta de resultados de la empresa pertenece a ese C. de R.).
- Desarrollar *indicadores de control*:
 - 1) Presupuesto por departamento (cada departamento, división, etc., tendrá un presupuesto que cumplir).
 - 2) Cada responsable tiene su cuadro de mandos (indicadores para cada departamento).
- El sistema de medición y control deberá ser coherente con la estructura y se utilizará para evaluar al directivo.

1.2. Tipos de centro de responsabilidad

- 1) *Centro de responsabilidad de costes*: aquel que tiene poder para decidir sobre los costes:
 - a) Centros de responsabilidad de costes **operativos**: existe una relación directa entre los recursos (inputs) consumidos y los obtenidos (output). Ejemplo: departamento de operaciones. Si Δ producción, Δ consumo (costes).
Complejidad importante → MP, MOD, GGE..
El control se hace a partir de la contabilidad analítica. No confundirlos con los centros de costes de contabilidad analítica (profundizan en el conocimiento del coste), los C. de R. de costes son una delegación de responsabilidad.
 - b) Centros de responsabilidad de costes **discrecionales**: no existe relación clara entre los recursos consumidos y el resultado obtenido. Se puede controlar a partir de la contabilidad, pero hay diferencias en el control de la eficiencia de recursos.

Se pueden establecer mecanismos complementarios de control (Ejemplo: C. de R. de estructura, departamento de administración...).

Técnicas específicas para controlar los costes discrecionales:

- *Desglosar los gastos en partidas* (gastos de persona, gastos de formación...).
- *Intentar hacer variables ciertos gastos fijos* para adecuarlos a las bajadas de actividad.
- *Crear proyectos*. Cuando hay gastos fijos implicados en varios departamentos.
- *Crear presupuestos cerrados* para estos costes, basados en el presupuesto base cero (empezando de 0, sin partir de gastos pasados).
- *Autocontrol de los responsables*. Crear una cultura basada en la eficiencia y el control del gasto.

2) *Centro de responsabilidad de INGRESOS*: el responsable solo controla las variables de un mayor o menor nivel de ventas sin afectar a los costes, pero sí las ventas en la combinación marcada. Responsabilidad sobre:

- Volumen y precio de venta:
 - Unidades que se venden.
 - Composición de ventas (MIX).

No **pretende** maximizar los ingresos, sino **rentabilizar el margen**.

- El control de gestión se centrará en el volumen de ventas y en la combinación de las ventas.
- Como no tiene responsabilidad en costes, el coste para calcular las desviaciones en el departamento comercial será el coste estándar (o presupuestario).

3) *Centro de responsabilidad de BENEFICIO*: centro donde el responsable tiene poder para influir en las ventas y los costes que condicionan la consecución de un mayor o menor B.º.

No busca maximizar los ingresos ni minimizar los costes, **su objetivo es rentabilizar el beneficio**.

Introducimos la cuenta de resultados → así, podemos hablar perfectamente de una división de la compañía (y no un departamento). El responsable tendrá unas características de «gerente», será el responsable de una cuenta de resultados.

Ventajas de este sistema de divisiones:

- Calidad y rapidez en la toma de decisiones.
- Especialización (especialistas en cada área de negocio de la empresa).
- Motivación de los responsables.
- Reforzamos la preocupación por el B.º → podemos medir los efectos de las decisiones de cada responsable.
- Evaluación más precisa de los resultados.
- Mediremos mejor la aportación de cada área al B.º de la empresa.

Σ Cuenta de resultados de cada división = Cuenta de resultados de la organización

Inconvenientes:

- A VECES, la optimización de cada C. de R. no garantiza la optimización de la compañía: Σ Cuenta de resultados de cada división $\neq$ Cuenta de resultados de la organización.
- Se necesita un directivo, un gerente para cada división.
- Aumentan las posibilidades de conflictos entre divisiones.

- El sistema puede provocar un énfasis excesivo en la rentabilidad a c/p en detrimento de la rentabilidad a l/p (riesgo de perder de vista los objetivos a l/p).
 - Posibles duplicidades.
- 4) *Centros de responsabilidad de INVERSIÓN*: cuyo responsable controla aquellas variables que permiten la consecución de una mayor o menor rentabilidad. Controla las variables de costes y gastos, ingresos, activos y cualquier otra partida del balance. Tiene decisión sobre las inversiones → esto ya es una empresa, subsidiaria de una empresa superior. Se controlan tanto las inversiones como los circulantes (stocks, inventarios...). Estamos gestionando una empresa con todos sus componentes. Pretende optimizar la rentabilidad del centro.

1.3. Coordinación entre centros de responsabilidad

La descentralización obliga a establecer una serie de mecanismos para regular las relaciones entre centros de responsabilidad con una filosofía «cliente/proveedor».

Los mecanismos pueden ser:

- a) Burocráticos: a través de normas y procedimientos.
- b) Culturales: a partir de los valores y la cultura de la empresa.
- c) Precios de transferencia
- **Criterios** de fijación de precios de transferencia:
 - Precio de mercado: siempre que exista una base de comparación exterior. Se aplica cierto descuento (ejemplo: precio de transferencia de MP entre divisiones con descuento).
 - Precio de coste + margen.
 - Acuerdo (normalmente entre servicios).
- Se utilizará uno u otro:
 - En función del grado de descentralización.
 - Existencia de un mercado exterior.
 - Características de la cultura de la empresa.
- **Reflexiones** al determinar el precio de transferencia:
 - Comparar coste interno y externo (precio de mercado *vs.* precio de coste + margen).
 - Grado de utilización de la capacidad productiva de las divisiones.
 - Importancia estratégica de la actividad. Si es elevada, no se plantea la transferencia externa para no dar mucha información de nuestro producto.
 - Contemplar el riesgo (de calidad o servicio) al comprar fuera.
- **Problemas** del precio de transferencia:
 - Su cálculo (cuando existe mucha interdependencia entre divisiones).
 - Puede tener excesivo énfasis en los objetivos concretos de cada C. de R.

El establecimiento correcto de los precios de transferencia va a:

- Favorecer la autonomía de cada centro.
- Incentivar el logro de objetivos.
- Conocer la contribución real de cada cuenta de resultados.
- Evaluar objetivamente a cada responsable.
- Intentar orientar a todos los C. de R. hacia la consecución de los objetivos globales de la compañía.

Tipo	Ejemplo	Criterio de responsabilidad	Sistema de medición Indicadores en todos los casos y...
C. de R. de costes			
• Discrecionales (input $\neq$ output) • Operativos (input $\rightarrow$ output)	Dep. de Admin. Dep. de RRHH Dep. de Estructura	Sobre gastos	Contabilidad general $\Downarrow$ PRESUPUESTOS
	Dep. de Producción	Costes MP MOD GGF	Contabilidad Analítica
C. de R. de ingresos	Dep. Comercial	1) Ventas (en unidades y en composición) Pretende maximizar el MARGEN del c. de R. (con el coste estándar, presupuestado) 2) Gastos comerciales	Optimización del margen del centro $\rightarrow$ cuenta de resultados con coste std. $\rightarrow$ contabilidad analítica y estadística de ventas
C. de R. de beneficios	División de una compañía	Ventas sobre costes $\rightarrow$ busca rentabilizar el beneficio	Cuenta de resultados
C. de R. de inversión	Empresa dentro de un grupo de empresas	Ventas Costes Gastos Activos (control sobre las partidas de balance) Objetivo: rentabilidad de la inversión (ejemplo: ROI)	Cuenta de resultados y balance

2. Cultura de la empresa

Forma de actuar de una empresa que las diferencia de las demás. Se expresa a través de:

- Sistema de dirección
- Sistema de control
- Comportamiento individual (relaciones jefe-subordinado)
- Relación entre personas
- Sistema organizativo



El sistema se retroalimenta. Tienen influencia mutua.

La cultura como elemento para mejorar la competencia de una empresa.