

"EL CONTROL DE GESTIÓN A POSTERIORI COMO INSTRUMENTO DE APOYO A LA TOMA DE DECISIONES DE LA DIRECCIÓN EMPRESARIAL"

José Antonio Caveró Rubio.

Javier Reig Mullor.

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Alicante. España.

Apartado de Correos 99. Código Postal 03080-
ALICANTE.

RESUMEN

En las actuales circunstancias el sistema empresarial se encuentra amenazado por un entorno hostil y altamente cambiante, dependiendo su supervivencia de una adaptación lo más rápida y en las mejores condiciones posibles. Para garantizar esta supervivencia necesita disponer de un sistema de Control de Gestión que sirva de instrumento a la dirección empresarial para la toma de decisiones, permitiendo conocer el impacto de sus decisiones a largo plazo sobre la organización, el grado de acierto en la anticipación a la evolución del entorno y la eficiencia con la que han trabajado los distintos responsables en la consecución del objetivo parcial asignado a cada actividad, para que en caso de diferencias importantes entre lo previsto y lo realizado tomar las oportunas medidas correctoras.

El análisis, interpretación y comunicación de la información suministrada por las desviaciones presupuestarias es una adecuada herramienta que permitirá a la dirección empresarial realizar un control de las distintas actividades y responsables, determinando si los planes de acción implementados han anticipado la evolución del entorno y en qué medida cada centro de actividad ha contribuido a la consecución del objetivo particular determinado por la dirección empresarial, adoptando las oportunas medidas correctoras.

INTRODUCCIÓN.

La aceleración de la dinámica empresarial, la progresión inestable y arbitraria del entorno, lo discontinuo e incoherente de sus cambios, elevado número de variables que intervienen y la complejidad en sus interrelaciones, son las características de la crisis de los años setenta en España, línea de separación entre dos marcos económicos diferenciados cuyas particularidades se sintetizan en el siguiente cuadro:

ANTES DE LA CRISIS DE 1973	DESPUÉS DE LA CRISIS DE LOS 70
- Situación económica favorable y estable - Control basado en la supervisión directa - Control de gestión escaso y poco formalizado - Ausencia de objetivos globales y particulares - Infrautilización de la información contable como elemento de control - Sistemas organizativos centralizados y poco evolucionados - Baja capacidad competitiva - Predominio del aspecto productivo y comercial frente al organizativo y administrativo.	- Elevada competitividad de productos y mercados - Mayor disponibilidad de recursos y procesos - Existencia de un entorno dinámico y hostil - Descentralización de actividades y responsabilidades - Evolución tecnológica vertiginosa - Movilidad de capitales - Internacionalización de los mercados - Modelos productivos desfasados - Desarrollo de la conducta y la organización - Posibilidades ilimitadas de los sistemas de información - Aparición de nuevas técnicas empresariales - Caída de la rentabilidad - Aumento de la inestabilidad económica

Consecuencia del nuevo marco económico surgido tras la crisis, el sistema empresarial advierte que el orden tradicional sobre el que desarrollaba su actividad se ha tornado turbulento e inseguro, dependiendo su supervivencia de aceptar y adaptarse a unas nuevas reglas de juego que supondrán una evolución en un doble sentido conceptual y organizativo:

a.- La inestabilidad y tendencias impredecibles de los sistemas económicos surgidos tras la crisis constituyó el detonador de un proceso de evolución con un objetivo de anticipación al cambio que modificó, por un lado, la actitud de la dirección empresarial, asumiendo los objetivos de la empresa como propios, involucrándose, participando y automotivándose para conseguir la supervivencia de la unidad empresarial; y por otro sirvió de estímulo para que se desarrollaran modelos de planificación estratégica con el objeto, siguiendo lo manifestado por Kay¹, de analizar las relaciones de la empresa con su entorno, e implantar una estrategia operativa para manejar estas relaciones.

Esta necesidad de anticipación al cambio es justificada acertadamente a través de la argumentación hecha por Sonnenberg², según la cual manifiesta que para tener éxito, la empresa del mañana no puede limitarse a soportar el cambio; tiene que aceptarlo encantada. En lugar de reaccionar ante el cambio, ha de aprender a anticiparse a él, previéndolo. Quiénes se aferren al pasado se enfrentarán al cambio con aprensión y nerviosismo. Sólo los que estén preparados para hacer frente a los retos del cambio se verán recompensados con oportunidades sin igual.

En consecuencia, ante la influencia de estos cambios rápidos e inesperados de las condiciones en las cuales la empresa desarrolla su actividad, la dirección ha de tener una actitud sensible al sentido e intensidad de los mismos, identificando las ventajas y debilidades surgidas del análisis de la organización, diagnosticando la evolución y comportamiento del entorno y evaluando los efectos de su impacto sobre la organización empresarial, para guiar sus decisiones de adaptación de las variables de la organización a las variables del entorno, con la finalidad, tal y como apuntan Carroll, Pandian y Howard³, usar ese qué sucede si..., o realizar un análisis de sensibilidad para evaluar las opciones estratégicas y priorizar las alternativas para consideraciones futuras e implementaciones posibles.

Estas decisiones de planificación estratégica se concretan en la definición de unos objetivos a largo plazo que determinan a priori las acciones que es necesario llevar a cabo, con el objetivo de maximizar la eficiencia en la realización de las actividades, la disminución del riesgo derivado de la incertidumbre de la variabilidad del futuro y la adaptación lo más rápidamente a estos cambios. Sin el concurso de esta planificación el efecto sería totalmente el contrario, y tal y como afirma Mallo⁴, miles de esfuerzos resultan baldíos, las fuerzas son aplicadas sobre diferentes planos y nunca logran la sinergia de la fuerza común encauzada en una misma dirección.

b.- Efecto inmediato de la crisis es el aumento en la complejidad de la gestión, que supondrá inevitablemente descentralizar las actividades y asignar responsabilidades en la toma de decisiones de la empresa, delegando poder en los distintos responsables con relación directa

¹ KAY, J.: "La estructura de la estrategia". Harvard Deusto Business Review. 5/93 nº 57. 1.993. Pág 37.

² SONNENBERG, F.K.: "La era de los intangibles". Harvard Deusto Business Review. 1/94 nº 59. 1.994. Pág nº 34.

³ CARROLL, C.; PANDIAN, J.R.M. y Howard T.: "The role of analytic models in strategic management". International Review of Strategic Management. Volumen 4. 1.993. Pág nº 4.

⁴ MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad de costes y gestión". Ed. Pirámide S.A. Madrid. 1.988. Pag 157.

y permanente con el funcionamiento de las actividades. Este proceso de asignación de responsabilidades se vertebrará a través de una estructura organizativa clara en la que sea posible determinar la persona responsable de la adopción de una determinada decisión, tomando las oportunas acciones para su corrección en caso de un efecto negativo sobre la empresa.

Mediante cierto grado de descentralización la mayoría de las empresas pueden mejorar la calidad y rapidez del proceso de toma de decisiones, idea que justifican correctamente Krachenberg, Henke y Thomas⁵ argumentando que los niveles jerárquicos inferiores puede hacer muchas cosas, mucho mejor y más rápido, que los niveles superiores, porque están más cerca de las cuestiones, siempre que en esos niveles inferiores exista personal competente. Sin embargo, tal como apuntan Mallo y Merlo⁶, aunque se descentralice, la idea global de dirección debe permanecer conjuntada en sus funciones para decidir objetivos y controlar su ejecución, siendo la parte de gestión concreta que corresponde a cada función la que debe ser gestionada por cada responsable.

A causa de esta vertiginosa evolución de los factores económicos, políticos, sociales, culturales..., del aumento de la competencia, descentralización de la responsabilidad y actividades, con el consiguiente incremento de la autonomía y discrecionalidad de las unidades de decisión, se ha hecho más complejo, si cabe, el proceso de obtención, interpretación y transmisión de la información. Esta circunstancia ha motivado la evolución paralela de los sistemas de información para satisfacer las exigencias de información fiable, relevante y oportuna requerida por la dirección empresarial para que sirva, por un lado, de sustento a sus decisiones de planificación estratégica con las cuales disminuir la incertidumbre y el riesgo que supone el nuevo escenario ante el cual se encuentra, y por otro, disponer de un sistema de Control de Gestión que permita determinar el efecto sobre la organización empresarial de las actuaciones de cada responsable en relación con las variables sobre las que ejerce un control, enjuiciando el grado de acierto de sus decisiones y adoptando las oportunas correcciones para adecuar los cursos de acción de ese centro de actividad a los objetivos globales de la empresa.

Esta información se utilizará no para responder a ¿en qué se diferenciará el próximo año del actual?, sino a la pregunta ¿en qué se debe variar el próximo año para acertar con nuestra planificación estratégica?, hecha por Hamel y Prahalad⁷, y compartiendo el concepto que de información de gestión tiene Sonnenberg⁸, esta ha de concebirse como una avenida que libera el genio creativo de la organización, no como una tarea engorrosa, ya que después de todo la comunicación funciona como un poderoso agente de cambio, una fuente de mejora continua y un catalizador del movimiento de la organización.

El objeto de la presente comunicación es, tras la anterior presentación introductoria, reivindicar la necesidad de que la dirección empresarial disponga de un sistema de Control de Gestión como instrumento básico que sustente el proceso de toma de decisiones en el entorno inestable actual. Para ello es preciso examinar las condiciones y características de su implantación para posteriormente abordar el Control de Gestión desde su doble vertiente: a priori y a posteriori. Finalmente nuestro trabajo se centra específicamente en el estudio del

⁵ KRACHENBERG, J.W., HENKE, J.R. y THOMAS F. L.: "El aislamiento de la alta dirección". Harvard Deusto Business Review. 5/93 nº 57. 1.993. Pág nº 10.

⁶ MALLO, C. y MERLO, J.: "Control de Gestión y Control Presupuestario". Ed. McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA S.A. Madrid. 1.995. Pág 21.

⁷ HAMEL, G. y PRAHALAD, C.K.: "Strategic intent". International Review of Strategic Management. Volumen nº 4. 1.993. Pág nº 68.

⁸ SONNENBERG, F.K.: "La era de los intangibles". Harvard Deusto Business Review. 1/94 nº 59. 1.994. Pág nº 33.

Control de Gestión a posteriori a través de una referencia introductoria sobre las peculiaridades de sus fases metodológicas, finalizando con la exposición matemática de las desviaciones y el análisis del significado de la información derivada de las mismas.

EL CONTROL DE GESTIÓN: UNA NECESIDAD DE LA DIRECCIÓN EMPRESARIAL.

La dirección empresarial necesita disponer de un instrumento de Control de Gestión que permita establecer la concordancia de los objetivos a largo plazo con las actuaciones a corto plazo, así como el grado de contribución de cada responsable a su consecución, detectando las desviaciones respecto al funcionamiento previsto, con el fin de tomar las oportunas acciones correctoras, tal y como consideran Hamel y Prahalad⁹, gestionando las oportunidades del mañana tan competentemente como los negocios de hoy.

Esta necesidad de disponer de un sistema de Control de Gestión es justificada por Brancheau y Wetherbe¹⁰, quienes indican la continua necesidad de mejorar los sistemas de información de gestión, consecuencia de los requerimientos de la planificación estratégica, de disciplina y visión para prever problemas y oportunidades en un turbulento y complejo entorno..., la rapidez de los cambios de los entornos de los negocios, creciente injerencia de los usuarios finales, acelerados cambios tecnológicos, y carencias de métodos seguros.

Así pues, comprobada la importancia y necesidad del Control de Gestión, procede avanzar profundizando en su concepto, definiéndolo como el proceso de toma de decisiones encaminado a obtener un aprovechamiento eficaz y permanente de los recursos disponibles con el fin de alcanzar unos objetivos previstos, para posteriormente en la línea seguida por López, Mendaña y Rodríguez¹¹ de la comparación entre los objetivos previstos y los outputs reales pueden surgir desviaciones y plantear, en consecuencia, un problema de toma de decisiones, esto es, investigar o no las causas de dichas desviaciones.

Sin embargo, la utilidad de las técnicas de Control de Gestión, tal y como señala Sonnenberg¹², es utilizarlas como respuesta al cambio, y una vez puestas en marcha, esperar a que se produzca una nueva ola de cambio, la capacidad de cambio tiene que surgir como algo cotidiano, debe incorporarse a la forma de pensar de los empleados. El cambio es algo tan cotidiano que las empresas a duras penas pueden permitirse esperar entre la concepción de la idea y su puesta en práctica; los nuevos métodos se quedan anticuados en cuanto se introducen.

En definitiva, tal y como indican Mallo y Merlo¹³, el Control de Gestión moderno se concibe como un Sistema de Información-Control superpuesto y enlazado continuamente con la gestión que tiene por objetivo definir los objetivos compatibles, establecer las medidas adecuadas de seguimiento y proponer las soluciones específicas para corregir las desviaciones. El Control de Gestión es activo en el sentido de influenciar a la dirección para diseñar el futuro y crear continuamente las condiciones para hacerlo realidad.

⁹ HAMEL, G. y PRAHALAD, C.K.: "Corporate imagination and expeditionary marketing". *Harvard Business Review*. July-August. Volumen 69 nº 4. 1.991. Pág nº 91.

¹⁰ BRANCHEAU, J. y WETHERBE, J.C.: "Key issues in information systems". *MIS Quarterly*. 11 (1). 1.987. Pág 23-46.

¹¹ LÓPEZ GONZÁLEZ, E.; MENDAÑA CUERVO, C. y RODRÍGUEZ PÉREZ, A.: "La investigación de desviaciones en el control de gestión ante un entorno de incertidumbre". III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de ACODI. Madrid. 1.993. Página 1.

¹² SONNENBERG, F.K.: "La era de los intangibles". *Harvard Deusto Business Review*. 1/94 nº 59. 1.994. Pág nº 33.

¹³ MALLO, C. y MERLO, J.: "Control de Gestión y Control Presupuestario". Ed. McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA S.A. Madrid. 1.995. Pág 23.

FORMALIZACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN.

El diseño e implantación del Control de Gestión se encuentra condicionado por: a) la evolución de las variables internas y externas relevantes, b) la estructura organizativa y c) la estrategia empresarial; determinándose el nivel de responsabilidad y estableciéndose los indicadores de control que analicen los efectos sobre la unidad empresarial de los diversos planes de acción iniciados por cada responsable para el correspondiente centro de responsabilidad.

Este diseño e implantación se formaliza a través de un modelo de estándares técnicos y económicos vinculados a los presupuestos calculados a través de un proceso que toma como referencia los datos disponibles de períodos anteriores, adaptándolos a la estrategia adoptada y a la evolución prevista de los factores de la organización. A través de la definición de unos estándares técnicos se establece la relación estimada óptima, en función de la unidad de obra más adecuada, entre la participación de un determinado factor productivo en la elaboración de una unidad de producto terminado. Mientras que, con los estándares económicos se estima el coste por unidad de obra de cada factor productivo en la consecución de una unidad de producto terminado.

Compartiendo la idea desarrollada por Serra y Vilar¹⁴ la importancia del coste estándar radica en que este se convierte al mismo tiempo en motor y consecuencia del proceso, fija normas específicas (clases y cantidades de materiales, variedad de procesos y tiempos de trabajo exigidos en cada uno de ellos, unidades de obra necesarios en cada uno de los diferentes centros de transformación) que, centradas en el producto, hacen de éste el portador de la realidad técnico-económica de la empresa.

Tras la implantación del sistema de Control de Gestión comienza el proceso de control de la evolución de las variables relevantes, del entorno y la aportación y comportamiento de cada centro productivo respecto al objetivo particular asignado por la dirección, analizando su contribución a la obtención del objetivo global de la empresa, tomando las oportunas medidas correctoras en caso que los resultados particulares de cada centro de actividad difiera notablemente de los objetivos finales de la empresa.

El Control de Gestión se puede efectuar a través de una doble perspectiva:

a.- La perspectiva a priori del Control de Gestión supone el establecimiento de un sistema presupuestario que cuantifique monetariamente los planes de acción seleccionados para la consecución de los objetivos particulares definidos por la dirección empresarial para los centros de actividad. Para ello se tendrá en consideración la limitación en la disponibilidad de los recursos, con la finalidad de determinar qué posibilidades existen de alcanzar el objetivo global de la organización definido en la planificación estratégica. Este proceso se concreta en la elaboración de los presupuestos, donde se coordinan, planifican y controlan las actividades asignando responsabilidades y grado de autoridad a cada uno de los componentes que integran la estructura empresarial, clarificando su comportamiento.

De esta forma el presupuesto se convierte en un instrumento transmisor de las decisiones estratégicas de la organización, influyendo en la actuación de las personas involucradas en su cumplimiento a través de un proceso de participación y motivación respecto al logro de los objetivos establecidos por la dirección, sirviendo de base para evaluar el

¹⁴ SERRA SALVADOR, V. y VILAR SANCHIS. E.: "Consideraciones en torno a la crisis del coste estándar". III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de ACODI. Madrid. 1.993. Pág 1.

comportamiento de responsables y centros de actividad. En este sentido es conveniente no olvidar, tal y como apunta Amat¹⁵ que el Control de Gestión es una técnica que limita el margen de elección de los responsables en su toma de decisiones y en su comportamiento y puede facilitar la convergencia entre los objetivos de la organización y los individuales.

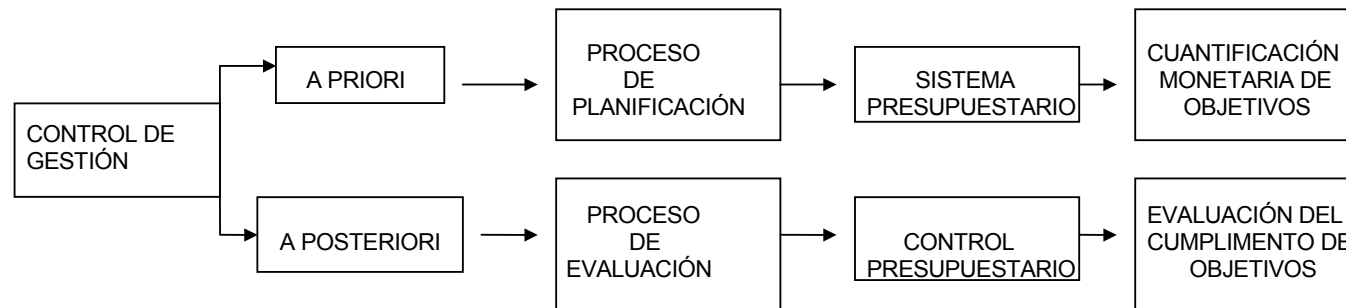
b.- Desde la perspectiva a posteriori del Control de Gestión, en la cual centraremos nuestro estudio, supone analizar a posteriori la eficacia y eficiencia de la actuación y rendimiento de cada responsable y centro, enjuiciando su efecto sobre la organización y su contribución al logro de los objetivos y planes definidos por la dirección empresarial, evaluando el grado en la consecución de los fines particulares de cada centro de actividad reflejado en los presupuestos. Dicha evaluación se realiza a través de un proceso de feed-back continuo, fundamentado en la comparación entre las estimaciones contenidas en los presupuestos y los resultados realmente alcanzados, derivados de las actuaciones emprendidas, facilitándose a la dirección información para adoptar las medidas que eliminen las causas que motivaron la aparición de las desviaciones entre lo estimado y lo real.

Del resultado de la comparación entre ingresos y gastos reales con los que se evaluaron y calcularon para la elaboración de los presupuestos permitirá establecer y analizar las causas probables que puedan haber motivado la aparición de desviaciones, enjuiciando, por un lado, si la trayectoria seguida por la empresa se corresponde con la deseada por la dirección, y si es necesario reconducir esta trayectoria adecuándola a las circunstancias cambiantes del entorno, y por otro lado, determinar si la actuación de los centros productivos se corresponde con los objetivos particulares asignados, evaluando la necesidad de reconducir las actividades dentro de los límites establecidos. Podemos entender el proceso de control como el análisis a posteriori de la eficacia de la gestión de los diferentes responsables en relación a lo que se debería haber conseguido. Digamos, por tanto, siguiendo lo mantenido por Amat¹⁶ que una perspectiva del proceso de control sería la que se basaría en la comparación del resultado obtenido respecto al posible o deseado.

Esta doble perspectiva del Control de Gestión, anteriormente expuesta, es recogida en el siguiente cuadro resumen:

¹⁵ AMAT I SALAS, J.M.: "Control Presupuestario". Edicions Gestió 2000 S.A. Barcelona. 1.989. Pag 13.

¹⁶ AMAT I SALAS, J.M.: "Control Presupuestario". Edicions Gestió 2000 S.A. Barcelona. 1.989. Pág 12.



EL CONTROL DE GESTIÓN A POSTERIORI.

El Control de Gestión a posteriori para un determinado período objeto de presupuestación supone la identificación y cuantificación de las desviaciones a través de la comparación entre lo programado y lo realizado, analizando las causas que han motivado las mismas, con el objetivo fundamental de suministrar información para conocer los logros y efectos sobre la organización de las acciones emprendidas, a fin de asignar responsabilidades y emprender las acciones correctivas oportunas. Atendiendo a la afirmación anterior se desprende que las etapas en que se divide el Control de Gestión a posteriori son las siguientes¹⁷:

Comparación entre Previsiones y Resultados.

El sistema utilizado para realizar el Control de Gestión a posteriori es tomar como base de comparación los estándares técnicos y económicos considerados al elaborar el presupuesto y los valores reales para esos mismos estándares, obteniéndose sus desviaciones que sirven de instrumento de análisis del grado de cumplimiento de los objetivos asignados en la planificación estratégica y de control de todas las áreas de actividad de la empresa, a través de la asignación temporal y espacial de la desviación.

El proceso de cálculo de las desviaciones supondrá comparar, por un lado, las valoraciones inicialmente realizadas en el centro productivo de los diferentes factores de producción en función de los estándares técnicos y económicos empleados al elaborar el presupuesto y, por otro lado, los costes reales incurridos al finalizar el ejercicio objeto de presupuestación para esos mismos estándares vinculados a los factores productivos considerados. Las desviaciones en los estándares técnicos y económicos adquieren su significado al representar la asignación de unos recursos calculados en base a unos costes estándares, asumiendo el papel de ser instrumento informador del grado de cumplimiento de los objetivos establecidos por la dirección empresarial y de la eficacia y eficiencia de los distintos centros productivos en el logro de sus respectivos objetivos.

Una vez calculadas las desviaciones se analizan las causas que las motivaron, localizando los centros de actividad a los que estas se vinculan, con la finalidad de poder comparar su significación respecto al grado de cumplimiento de los objetivos inicialmente asignados al centro y, consecuentemente, saber quién es el responsable de las mismas.

Análisis de Desviaciones.

El análisis de las desviaciones obtenidas a través de la comparación entre los estándares técnicos y económicos y sus realizaciones será necesario cuando el control por excepción informe que la desviación rebasa el intervalo considerado como tolerable, es decir, se analizará en profundidad toda desviación que exceda de un determinado intervalo absoluto o relativo, o que se refiera a un determinado factor. Su objetivo es identificar los factores que han causado estas desviaciones significativas, y el análisis causa-efecto de las actuaciones del personal y su repercusión sobre la empresa. De este modo, compartiendo lo argumentado por Mallo¹⁸ cada uno de los niveles de control, según el grado de responsabilidad, se ven avisados cada vez que una variable controlada supere el nivel de desviación establecido, no necesitando

¹⁷ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA): "El proceso presupuestario en la empresa". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 4. AECA. Madrid. 1.992. Pág 101.

¹⁸ MALLO RODRIGUEZ, C.: "Contabilidad de Costes y Gestión". Ed. Pirámide S.A. Madrid. 1.988. Pág 221.

revisar en profundidad las otras variables, ya que si el control por excepción no activa la alarma, significa que su valor real se encuentra dentro de la banda planeada.

La conveniencia, grado y precisión del análisis de la desviación dependerá de su trascendencia, de la magnitud de su cuantía, de la fiabilidad de los estándares utilizados para su cálculo y de los medios disponibles para su control y posibilidades de un ajuste posterior. Con el objetivo tanto de disminuir al máximo las compensaciones posibles como indicar más específica y concretamente la naturaleza y causas directas de las desviaciones, deben ser desagregadas, haciéndose la siguiente clasificación¹⁹:

Según sus causas	Ficticias		Originadas por errores numéricos de cálculo que nada tienen que ver con el proceso de implantación y control presupuestario de la organización, no siendo necesaria su consideración.
	Errores de previsión		Motivadas por la inadecuada planificación estratégica de la evolución del entorno, supondrán la modificación de planes, programas y presupuestos.
	Defectos de ejecución		Causadas por la ineficiencia en la realización de los planes particulares ordenados a cada centro de actividad, asignando responsabilidades y reconduciendo las líneas de actuación de la actividad a los objetivos encomendados.
Según su naturaleza	En volumen de actividad		Diferencia entre las cantidades vendidas o producidas estimadas y reales.
	En rendimiento	En cantidad	Diferencia entre los productos fabricados realmente y los que deberían haberse fabricado según los estándares técnicos, para un determinado intervalo de tiempo.
		En calidad	Diferencia entre el porcentaje de piezas defectuosas reales y las que deberían haber surgido según los estándares técnicos, asociadas a un determinado volumen de producción.
		En precios	Diferencia entre los valores retributivos estándares de los factores y sus realizaciones.

¹⁹ AECA: "El proceso presupuestario en la empresa". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 4. AECA. Madrid. 1.992. Pág 102.

Corrección de desviaciones.

Una vez determinadas y analizadas las causas de las desviaciones entre lo planeado y lo realizado la dirección empresarial implementará las oportunas acciones correctoras para encauzar la evolución de la organización hacia la situación ideal establecida en la planificación estratégica. Observada una desviación significativa, el problema no radica sólo en la búsqueda del número de causas individuales que la han provocado, sino en conocer el tipo de intervención que se necesita para corregirla, pues es posible que cada causa necesite una actividad de intervención diferente que dependerá del grado de interdependencia que presente, línea mantenida por Donoso, Donoso y Sáez²⁰.

Tras el análisis de las causas y naturaleza de las desviaciones se procede a asignar y localizar individualmente los responsables de las mismas, seleccionándose la alternativa de corrección más idónea rectificándose las situaciones adversas que se han evidenciado a través del cálculo de las desviaciones. Por tanto, tomándose en consideración la causa motivadora de las desviaciones, las diferentes acciones correctoras son:

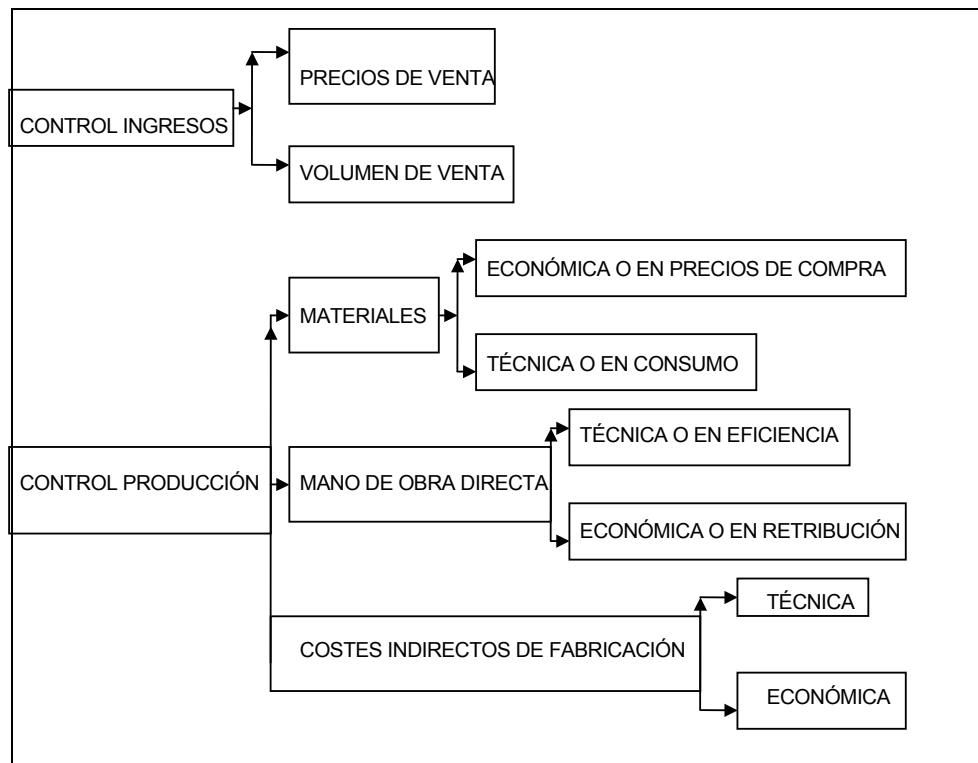
CAUSA MOTIVADORA		ACCIONES CORRECTORAS
Personal o económica	Actuaciones económicas	Modificación de la estructura de la organización, de las decisiones de planificación estratégica, cambio del sistema de estándares utilizados o establecimiento de nuevos objetivos.
	Actuaciones personales	Colaboración y participación de los responsables en el proceso de Control de Gestión, exponiendo su visión del origen de la desviación ocasionada por su actuación, la situación surgida así como las acciones a llevar a cabo para corregir esta desviación.
Factor generador	Errores de previsión	Modificación de los planes, programas y presupuestos inicialmente implantados, para adecuarlos al entorno.
	Errores de ejecución	Modificación de las actuaciones de los distintos centros causantes de las desviaciones para encauzar su actuación dentro de los límites considerados como tolerables en el proceso de Control de Gestión.

OBTENCIÓN DE DESVIACIONES.

El Control de Gestión a posteriori supone realizar un control de las variables vinculadas con los ingresos y con los factores productivos intervinientes en la producción, calculándose las siguientes desviaciones entre realizaciones y estándares²¹:

²⁰ DONOSO ANES, J.A.: DONOSO ANES, R. y SÁEZ TORRECILLA, A. (Coordinador): "Cuestiones Actuales de Contabilidad de Costes. La importancia de la casualidad en el control de las desviaciones sobre costes estándares". Ed. McGraw-Hill/Interamericana de España S.A. Madrid. 1.993. Capítulo 8. Pág 197.

²¹ AECA: "El proceso presupuestario en la empresa". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 4. AECA. Madrid. 1.992. Pág 105.



El Control de los Ingresos.

El control de las ventas supone analizar la variación favorable o desfavorable en el volumen de ingresos por ventas de un determinado período, motivado tanto por diferencias en el volumen de unidades de producto vendidas reales y estimados, como por diferencias en los precios de venta reales y estimados, con la finalidad de enjuiciar los resultados de cada responsable en términos de ingresos y de gastos, obteniéndose las respectivas desviaciones en volumen y en precio de venta²².

DESVIACIÓN EN PRECIOS DE VENTA	
	$D_{pv} = (P^e_v - P^r_v) * V^r$
P ^r _v = Precio de venta real P ^e _v = Precio de venta estimado V ^r = Ventas reales	

²² AECA: "El proceso presupuestario en la empresa". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 4. AECA. Madrid. 1.992. Pág 105.

DESVIACIÓN EN VOLUMEN DE VENTAS	
	$D_{vv} = (V^r - V^e) * P^e_v$
V^r = Ventas reales	
V^e = Ventas estimadas	
P^e_v = Precio de venta estimado	

El Control de la Producción.

El control de producción supone analizar las condiciones y características en las que se ha llevado a cabo la actividad productiva, determinando las diferencias, tanto técnicas como económicas, que puedan haberse producido entre las condiciones productivas estimadas y las reales, implementándose mecanismos de control de los costes de materiales, mano de obra directa y costes indirectos de fabricación. Estas diferencias se deberán a eficiencias o ineficiencias con las que se ha llevado a cabo la actividad productiva o a errores en las estimaciones, asignándose responsabilidades individuales y adoptándose las medidas correctoras oportunas en el caso que las desviaciones sean relevantes.

Control de los Materiales.

El control de los materiales supone comparar el programa y presupuesto de compras y el programa de consumo con las compras y consumo real con la finalidad de evaluar las diferencias surgidas en la cantidad y calidad de los materiales adquiridos, en el acierto en la estimación de la evolución de precios, los sistemas de circulación interna, asignación, almacenamiento y aprovisionamiento de materias primas. Las desviaciones en materiales se dividen en económicas (o en precios) y en técnicas (o en consumo)²³.

Desviación Económica o en Precio de Compra.

A través del cálculo de la desviación económica en precio de compra se analiza la eficiencia del centro de aprovisionamiento, así como la política de compras desarrollada en función de las consideraciones realizadas en la elaboración del presupuesto de compras.

DESVIACIÓN EN PRECIO DE COMPRA	
	$D_{pc} = (P^r - P^e) * Q^r$
P^r = Precio unitario real de compra	
P^e = Precio unitario de compra estándar	
Q^r = Compras reales de materiales	

Desviación Técnica o en Consumo.

La desviación en consumo de materiales supone analizar las causas y repercusión sobre la cantidad consumida de las modificaciones introducidas en el nivel de producción, en la calidad de los materiales adquiridos, en las condiciones técnicas de almacenamiento, en las mezclas de materiales y en el proceso de producción.

²³ AECA: "Materiales: valoración, asignación y control". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 5. AECA. Madrid. 1.992. Pág 44.

DESVIACIÓN EN CONSUMO DE MATERIALES

$$D_{cm} = [(q^r - q^e) * X^r] * C^e$$

q^r = Unidades de material reales por unidad de producto

q^e = Unidades de material estándar por unidad de productos

X^r = Producción real

$C^e = P^e$

Control de la Mano de Obra Directa.

El control de la mano de obra directa supondrá analizar, por un lado, las diferencias surgidas consecuencia de la comparación del coste reenumerativo estándar y real de este factor; y por otro, la eficacia y eficiencia con que este factor ha desempeñado su labor durante el período de tiempo presupuestado, dividiéndose las desviaciones en mano de obra respectivamente en económicas (o en retribución) y en técnicas (o en eficiencia)²⁴.

Desviación Económica o en Retribución.

La desviación económica o en retribución de la mano de obra directa supone analizar el grado de acierto en la evolución de los salarios, retribuciones por categoría laborales, incentivos retributivos, jornada laboral, poniendo de manifiesto las diferencias entre la tasa horaria estándar y real fundamentada en los salarios vigentes. Consecuencia de que los salarios difícilmente están sujetos a tanto control como el tiempo de ejecución de las tareas, debido a que generalmente surgen de la negociación colectiva o del contrato de trabajo, la desviación económica no recibe tanta atención, ni es tan importante como la técnica.

DESVIACIÓN ECONÓMICA O EN RETRIBUCIÓN DE LA MANO DE OBRA DIRECTA

$$D_{mod}^E = (W^r - W^e) * H^r$$

W^r = Tasa real horaria

W^e = Tasa estándar horaria

H^r = Horas reales

Desviación Técnica o en Eficiencia.

La desviación técnica o en eficiencia de la mano de obra directa supone analizar el rendimiento y actividad de cada categoría laboral empleada en la realización de las tareas asignadas, valorando la creatividad, responsabilidad, participación, formación adecuada y motivación; investigando los motivos que han significado un comportamiento adecuado o inadecuado, condiciones y satisfacción en el trabajo, estímulos personales y distribución del tiempo de trabajo.

²⁴ AECA: "Mano de obra: valoración, asignación y control". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 5. AECA. Madrid. 1.993. Pág 48.

DESVIACIÓN TÉCNICA O EN EFICIENCIA DE LA MANO DE OBRA DIRECTA	
	$D_{mod}^r = (H^r - H^e) * W^e$
H^r = Horas reales H^e = Horas estándar W^e = Tasa estándar horaria	

Control de los Costes Indirectos de Fabricación.

El control de los costes indirectos de fabricación, implica realizar un análisis de la eficiencia y actividad desarrollada por un determinado centro productivo en un determinado período de tiempo en función del cumplimiento de los objetivos perseguidos, determinando si las causas de la diferencia entre la actividad real y estimada son debidas a una actividad por debajo de la considerada como aceptable o por el desacierto en la planificación de la actividad desarrollada por el centro productivo. Así mismo, esta desviación supondrá determinar la diferencia monetaria de los gastos estimados, así como la aparición de gastos no considerados en la planificación, estableciendo si la absorción de los costes indirectos por parte de cada centro productivo es la adecuada.

El análisis del presente apartado se realiza considerando la aplicación de un sistema de presupuestación flexible, lo que implica ajustar el presupuesto al nivel de actividad real aislando los efectos que los cambios en el nivel de actividad pudieran tener en el proceso de cálculo de las desviaciones. El planteamiento que se desarrolla a continuación en la obtención de las desviaciones en costes indirectos de fabricación es el que distingue entre desviaciones técnicas o en eficiencia y económicas²⁵.

Desviación Técnica o en Eficiencia.

Desviación Técnica de los c.i.f. Variables.

Refleja el coste en que se incurre por no mantener operaciones eficientes, esto es, el diferencial de costes indirectos variables que se ha producido por operar a un nivel de actividad distinto del previsto.

DESVIACIÓN TÉCNICA DE LOS C.I.F. VARIABLES	
	$D_{cifv}^t = (P^r \times a_r - P^r \times a_e) \times c_e^v$
P^r = Producción real obtenida durante el ejercicio a_r = Actividad real aplicada a cada unidad de producto a_e^v = Actividad estándar necesaria por unidad de producto c_e^v = Coste unitario variable estándar por unidad de actividad del centro	

Desviación Técnica de los c.i.f. Fijos.

Representa la sobre o subabsorción de costes fijos; es una medida del uso eficiente de la capacidad del centro. En definitiva, indica qué cantidad de costes fijos no ha sido asignada al producto debido a que las operaciones no se han realizado con eficiencia. El componente de costes fijos de un presupuesto mide el coste medio que supone dotar de una cierta capacidad a

²⁵ AECA.Principios de Contabilidad de Gestión (Borrador). Documento nº 7 (1.993): "Costes indirectos de fabricación: localización, imputación y control". AECA. Madrid. Página 114.

un centro; pues bien, una desviación en eficiencia de costes fijos desfavorables o favorables indica la cantidad de capacidad infrautilizada o sobreutilizada. De este modo, se mide el efecto que la ejecución de las operaciones ha supuesto la cantidad de factores que han sido consumidos de más o de menos, por el hecho que el nivel de actividad del centro se haya desviado del estándar.

DESVIACIÓN TÉCNICA DE LOS C.I.F. FIJOS $D_{\text{ciff}}^t = (P^r * a_r - P^r * a_e) * c_e^f$
P^r = Producción real obtenida durante el ejercicio a_r = Actividad real aplicada a cada unidad de producto a_e = Actividad estándar necesaria por unidad de producto c_e^f = Coste unitario fijo estándar por unidad de actividad del centro

Desviación económica.

Desviación Económica en Actividad de los c.i.f. Fijos.

Se debe a una sobre o subabsorción de costes indirectos fijos, motivada por las diferencias que se hayan producido entre la capacidad real utilizada y la capacidad normal, en la que se ha basado el cálculo de la tasa.

DESVIACIÓN ECONÓMICA EN ACTIVIDAD DE LOS C.I.F. FIJOS $D_{\text{ciff}}^{\text{Actv}} = (P^p * a_e - P^r * a_r) * c_e^f$
P^p = Producción prevista para el ejercicio P^r = Producción real obtenida durante el ejercicio a_e = Actividad estándar necesaria por unidad de producto a_r = Actividad real aplicada a cada unidad de producto c_e^f = Coste unitario fijo estándar por unidad de actividad del centro

Desviación Económica en presupuesto de los c.i.f. Fijos.

Refleja qué parte de la desviación en presupuesto se ha generado por diferencias entre los costes fijos reales y presupuestados. No sólo recoge diferencias en tasas, sino también diferencias en tiempos, puesto que se compara el tiempo previsto para el ejercicio (T^p), con el tiempo realmente trabajado (T^r).

DESVIACIÓN ECONÓMICA EN PRESUPUESTO DE LOS C.I.F. FIJOS $D_{\text{ciff}}^{\text{Prep}} = (P^r * a_r * c_r^f) - F^p$
P^r = Producción real obtenida durante el ejercicio a_r = Actividad real aplicada a cada unidad de producto c_r^f = Coste unitario fijo real por unidad de actividad del centro F^p = Costes fijos previstos para el ejercicio

Desviación Económica en Presupuesto de los c.i.f. Variables.

Recoge la diferencia entre la cantidad de costes indirectos variables a que se debería haber incurrido y la cantidad real gastada. En definitiva, esta desviación muestra la variación producida en las cuotas estándar y real de los costes indirectos variables.

DESVIACIÓN ECONÓMICA EN PRESUPUESTO DE LOS C.I.F. VARIABLES	
$D_{diff}^{Prep} = (P^r * a_r * c_r^v) - (p^r * a_r * c_e^v)$	
P^r	= Producción real obtenida durante el ejercicio
a_r	= Actividad real aplicada a cada unidad de producto
c_r^v	= Coste unitario variable real por unidad de actividad del centro
c_e^v	= Coste unitario variable estándar por unidad de actividad del centro

CONCLUSIONES.

En conclusión, a nuestro entender parece evidente la necesidad de disponer por parte de la empresa de un sistema de Control de Gestión que sirva de instrumento a la dirección empresarial para la toma de decisiones, más aún si cabe, en las actuales circunstancias en las cuales el sistema empresarial debe desarrollar su actividad, donde su supervivencia se encuentra amenazada por un entorno hostil y altamente cambiante del cual debe defenderse a través de una adaptación lo más rápida y en las mejores condiciones posibles.

El Control de Gestión permitirá que la dirección empresarial disponga de un conocimiento acerca del impacto de sus decisiones a largo plazo sobre la organización, del grado de acierto en la anticipación a la evolución del entorno con sus decisiones estratégicas y la eficiencia con la que han trabajado los distintos responsables en la consecución del objetivo parcial asignado a cada actividad, para que en caso de diferencias importantes entre lo previsto y lo realizado tomar las oportunas medidas correctoras.

Para nosotros, la información suministrada por las desviaciones presupuestarias calculadas en el Control de Gestión a posteriori son una adecuada herramienta que permitirá a la dirección empresarial realizar un control de las distintas actividades y responsables, poniendo a disposición de la misma una base de datos que correctamente analizada, interpretada y comunicada puede servir para poder determinar si los planes de acción implementados han anticipado adecuadamente la evolución del entorno y en qué medida cada centro de actividad ha contribuido a la consecución del objetivo particular determinado por la dirección empresarial.

Esta información sustentará la adopción de las oportunas medidas correctoras, que permitirán, por un lado, implementar nuevos planes de acción con los cuales adecuar el rumbo de la empresa a la evolución del entorno, y por otro, tomar las oportunas medidas correctoras para encauzar dentro de los márgenes establecidos como deseados las actuaciones tanto de personas como de actividades que se alejan de los objetivos globales planteados por la dirección empresarial.

En definitiva creemos que utilizar por parte de la empresa de un sistema de gestión a posteriori supone disponer de un punto de referencia que facilita a la dirección la toma de decisiones de planificación estratégica a través de la cual adaptar la estructura de la organización al devenir del entorno, aprovechando sus ventajas y suplir sus debilidades, garantizando su supervivencia y la de sus participantes.

BIBLIOGRAFÍA.

- AECA. Principios de Contabilidad de gestión (Borrador). Documento nº 6 (1.993): "Mano de obra: valoración, asignación y control". AECA. Madrid.
- AECA. Principios de Contabilidad de gestión (Borrador). Documento nº 7 (1.993): "Costes indirectos de fabricación: localización, imputación y control". AECA. Madrid.
- AECA. Principios de Contabilidad de gestión. Documento nº 1 (1.990): "El marco de la Contabilidad de gestión". AECA. Madrid.
- AECA. Principios de Contabilidad de gestión. Documento nº 2 (1.990): "La Contabilidad de gestión como instrumento de control". AECA. Madrid.
- AECA. Principios de Contabilidad de gestión. Documento nº 3 (1.991): "La Contabilidad de costes: concepto y metodología básicos". AECA. Madrid.
- AECA. Principios de Contabilidad de gestión. Documento nº 4 (1.992): "El proceso presupuestario en la empresa". AECA. Madrid.
- AECA. Principios de Contabilidad de gestión. Documento nº 5 (1.992): "Materiales: valoración, asignación y control". AECA. Madrid.
- ALVAREZ LÓPEZ, J y BLANCO IBARRA, F. (1.989): "Introducción a la Contabilidad Directiva. Diagnóstico, planificación y control". Editorial Donostiarra S.A. San Sebastián.
- AMAT I SALAS, J.M. (1.989): "Control Presupuestario". Edicions Gestió 2000 S.A. Barcelona.
- BRANCHEAU, J y WETHERBE, J.C. (1.987): "Key issues in information systems" MIS Quartely, 11 (1), Página 23-46.
- CARROLL, CHARLES; PANDIAN, J.R.M. y THOMAS, HOWARD. (1.993): "The role of analytic models in strategic management". International Review of Strategic Management. Volumen 4 Página 4.
- CASTELLÓ TALIANI, E. (1.993): "Nuevas tendencias en Contabilidad de gestión. Implantación en la empresa española". AECA. Madrid.
- DONOSO ANES, J.A. (1.993): "Recorrido por las principales aportaciones literarias de los modelos de control estadístico para los toma de decisiones en desviaciones de coste". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla.
- HAMEL, GARY y PRAHALAD, C.K. (1.991) "Corporate imagination and expeditionary marketing". Harvard Business Review. July-August Volumen 69 nº 4 Página 91.
- HAMEL, GARY y PRAHALAD, C.K. (1.993) "Strategic Intent". International Review of Strategic Management. Volumen 4 Página 68.
- KAY, JOHN. (1.993): "La estructura de la estrategia". Harvard Deusto Bussines Review. 5/93 nº 57 Página 37.
- KRACHENGERG, JOHN W.; HENKE, J.R. y THOMAS, F. LYONS. (1.993): "El aislamiento de la alta dirección". Harvard Deusto Business Review. 5/93 nº 57 Página 10.
- LÓPEZ GONZÁLEZ, E.; MENDAÑA CUERVO, C. y RODRÍGUEZ PÉREZ, A. (1.993): "La investigación de desviaciones en el Control de Gestión ante un entorno de incertidumbre". III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de ACODI. Madrid.
- MALLO RODRIGUEZ, C. (1.988): "Contabilidad de costes y gestión". Ediciones Pirámide S.A. Madrid.

MALLO, C. y MERLO, J. (1.995): "Control de Gestión y Control Presupuestario". McGraw-Hill/Interamericana de España S.A. Madrid.

SAEZ TORRECILLA, A. (1.993): "Cuestiones actuales de contabilidad de costes". McGraw-Hill/Interamericana de España S.A. Madrid.

SERRA SALVADOR, V. y VILAR SANCHIS, E. (1.993): "Consideraciones en torno a la crisis del coste estándar". III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de ACODI. Madrid.

SONNENBERG, FRANK K. (1.994) "La era de los intangibles". Harvard Deusto Business Review. 1/94 nº 59 Página 34.