

LA CONTRIBUCIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN PARA EL ÉXITO EMPRESARIAL

RESUMEN

El ambiente de negocios, es caracterizado por la globalización, la competitividad internacional y continuas innovaciones tecnológicas. Estas condiciones competitivas, hacen el proceso de toma de decisiones más complejo. Al mismo tiempo, las empresas están luchando con el problema de escasez de los recursos y con la constante necesidad de tomar decisiones informadas sobre el uso de capital. Así, la información se ha convertido en esencial y los sistemas de control de gestión que midan la eficacia y eficiencia de las decisiones, se convirtieron en ejes de apoyo al desarrollo sostenible de las empresas.

Esta investigación tiene como objetivo evidenciar la contribución de los sistemas de control de gestión para el éxito del negocio, habiendo sido utilizada la metodología de estudio de caso en una empresa portuguesa del sector de tecnologías de la información. Su elección se debe al hecho de, en 5 años tener incrementado el volumen de negocio de 10 millones a 60 millones de euros, por lo que hoy es uno de los 20 mayores grupos portugueses de ese sector y un caso de éxito mundial. Los resultados de la investigación mostraron que el sistema de control de gestión permitió a la empresa supervisar la evolución del negocio, envolver los centros de responsabilidad en el logro de los objetivos estratégicos y actuar oportunamente sobre los desvíos en la actividad, lo que contribuye mucho para su éxito.

Palabra clave: control de gestión, tecnología de información, estudio de caso, desempeño

INTRODUCCIÓN

El ambiente de negocios, es caracterizado por la globalización, la competitividad internacional y continuas innovaciones tecnológicas. Estas condiciones competitivas, hacen el proceso de toma de decisiones más complejo.

Al mismo tiempo, las empresas están luchando con el problema de escasez de los recursos y con la constante necesidad de tomar decisiones informadas sobre el uso de capital. Así, la información se ha convertido en esencial y los sistemas de control de gestión que midan la eficacia y eficiencia de las decisiones, se convirtieran en ejes de apoyo al desarrollo sostenible de las empresas.

En este sentido, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo evidenciar la contribución de los sistemas de control de gestión para el éxito del negocio, habiendo sido utilizada la metodología de estudio de caso en una empresa portuguesa del sector de tecnologías de la información.

La elección de la empresa se debe con el hecho de que, en cinco años hay aumentado el volumen de negocio de 10 millones para 60 millones de euros, por lo que hoy es uno de los 20 mayores grupos portugueses en el sector de tecnologías de la información y un caso de éxito a nivel mundial. Para los efectos del trabajo de investigación en curso, vamos a nombrar a la empresa como la Tecnológica, SA.

El desarrollo del trabajo de investigación se basa en la siguiente estructura:

- Marco teórico que aborda los diferentes instrumentos de control de gestión;
- El estudio de caso, que se divide en las siguientes secciones:
 - Presentación de la empresa;
 - Sus etapas de desarrollo;
 - La planificación y control;
 - La definición de centros de responsabilidad;
 - La evaluación de los centros de responsabilidad;
 - Los precios internos de transferencia utilizados;
 - El diálogo como un factor crítico de éxito empresarial.

METODOLOGÍA

Considerando que el objetivo principal de este trabajo es estudiar la contribución de las herramientas de control de gestión para el éxito del negocio, lo que requiere un conocimiento profundo del funcionamiento y de los procedimientos de las organizaciones, se eligió la metodología de investigación denominada de estudio de caso.

Para Araújo *et al* (2008) el estudio de caso se trata de un enfoque de investigación particularmente apropiado cuando se trata de comprender, explorar o describir acontecimientos y contextos complejos, que incluyen varios factores simultáneamente.

Ya, Yin (2009) afirma que la metodología del estudio de caso es muy importante porque a través del acceso a la información privilegiada de la unidad de análisis, adecuadamente triangulada por el uso de diferentes fuentes de datos, puede revelar posibles respuestas a las preguntas que se pretenden evidenciar empíricamente.

La investigación se llevó a cabo en los años 2010 a 2012 y surgió con la elaboración de servicios de consultoría cuyo objetivo era optimizar el sistema de control de gestión implantado. Por eso, la recolección de datos se basó en tres fuentes principales de información:

1. Observación directa:

- Visitas a la empresa durante la preparación del presupuesto anual, con el fin de comprobar cómo se maneja la planificación;
- Presencia en el evento *Kick-off*, celebrado en principio del año, cuyo objetivo es promover los objetivos y estrategias de la empresa y los diversos planos de las distintas unidades de negocio;
- Presencia en algunas reuniones mensuales que se realizan de forma individual entre lo director financiero con los varios gestores de unidades de negocio, con el fin de discutir los resultados del periodo, así como los criterios utilizados para la asignación de los costos indirectos;
- Presencia en algunas reuniones mensuales de los directores de unidades de negocio, donde son presentados y sustanciados los resultados de cada unidad;

2. Entrevistas:

- En la administración, con el objetivo de conocer el proceso de planificación estratégica y el funcionamiento del sistema de control de gestión;
- Con lo director de finanzas, con el objetivo de identificar lo sistema de información implementado y los procedimientos sobre el control de la gestión;
- Con un gestor de unidad de negocio, con el objetivo de conocer el poder de decisión sobre la área de operación y sobre los recursos disponibles, que cada gestor operacional disfruta, así como qué tipo de opinión tiene sobre el sistema de control de gestión implementado.

3. Documentos internos:

- Plan Estratégico;
- Informes y cuentas;
- Procedimientos y normas del sistema de control de gestión.

La elección de estas fuentes de información, pretendió dar la oportunidad de realizar su triangulación entre diferentes perspectivas y opiniones, para minimizar la subjetividad en la interpretación de los datos recogidos (Stake, 1995).

En cuanto a la estructura del trabajo, tuvo como referencia los instrumentos de control de gestión abordados por Jordan *et al* (2008): de pilotaje, de orientación del comportamiento y del diálogo.

DESARROLLO

1. INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN

"El control de gestión es un conjunto de instrumentos que motivan los responsables descentralizados para lograr los objetivos estratégicos de la empresa, privilegiando la acción y la toma de decisiones en forma oportuna y favoreciendo la delegación de autoridad y la responsabilización" (Jordan, Neves y Rodrigues, 2008, 21).

De acuerdo con la definición anterior, podemos decir que el control de gestión se apoya en un conjunto de instrumentos que abordan fundamentalmente los siguientes objetivos:

- Motivar y comprometer los gestores operativos en los objetivos estratégicos de la empresa;
- Asegurar la toma de decisiones en tiempo útil con base en datos estadísticos fidedignos.

Para lograr estos objetivos, los modelos de control de gestión observan un conjunto de principios que representan las reglas fundamentales de su acción (Jordan *et al*, 2008):

- Los instrumentos no sólo incluyen datos financieros. Esto se debe a que las empresas tienen objetivos diferentes en la naturaleza y, como tal, cuando se mide lo alcance de elementos tales como la calidad, la productividad, la innovación, tenemos que recorrer a indicadores no financieros que son fundamentales en el análisis de lo desempeño;
- Pretenden esencialmente la integración de los gestores en la estrategia. Por eso, la descentralización y la delegación de autoridad son esenciales en la difusión y la aceptación de la estrategia a implementar. De este modo, se pretende que los gestores pueden tener el poder de toma de decisiones sobre los recursos que disfrutan, atendiendo a las necesidades locales y contribuyendo para los objetivos generales;
- La decisión y la acción temprana, son elementos clave del control de gestión. Por eso, la disponibilidad de datos, mismo que estimados, en la fecha prevista, es más importante que los datos exactos en plazos dilatados que no sirven para el gestor porque perderán su utilidad;
- Encuadrar los resultados en la historia y los valores pronosticados, o que permite una vista completa de la evolución del negocio;
- Actúa sobre los hombres y sobre su desempeño y, como tal, su aceptación es importante, porque representa un contrato entre la empresa y el gestor, que contiene las sanciones y recompensas;
- Los principales actores son los gestores operativos, una vez que tratan de los problemas cotidianos de la empresa y del mercado, deteniendo un conocimiento tan valioso que debe estar alineado con la estrategia definida.

Por eso, podemos decir que el control de gestión operacionaliza la planificación estratégica. Mientras la planificación estratégica tiene que ver con las grandes líneas de desarrollo de la organización en el mediano y largo plazo, determinando directrices y políticas de gestión para horizontes entre 3 a 5 años, el control de gestión se concentra en el corto plazo, sobre todo en los

periodos anuales definiendo los programas, los presupuestos y monitorizando el desempeño y el logro de los objetivos intermedios (Anthony y Govindarajan, 2007).

Son instrumentos que se complementan entre sí, y por eso es vital que coexistan y estén correctamente alineados. Dado que no es posible alcanzar los objetivos en el mediano y largo plazo sin un adecuado seguimiento de corto plazo, también es impensable definir planes de acción para periodos anuales sin tener una idea coherente de lo que se desea ser en tres años.

Pero la complementariedad no se limita a la acción de cada horizonte. En la planificación estratégica, se debe definir el camino a seguir, representando esta la mejor adaptación posible al medio ambiente de la empresa. Normalmente sólo los altos directivos están envueltos, ya que son ellos que tienen la imagen global de la empresa y de los contextos que influyen en la actividad (Chiavenato, 1993). Por su parte, el control de gestión se refiere fundamentalmente a la difusión de la misión y de los objetivos de la organización por los distintos niveles jerárquicos, tratando de alinear las actividades, áreas funcionales y colaboradores con la empresa en su conjunto (Anthony y Govindarajan, 2007).

Por tanto, es la simbiosis entre el pensamiento estratégico y las acciones llevadas a cabo en los distintos niveles de operación de cadena de autoridad, a fin de garantizar una alta participación y la responsabilización de todos en la actuación de la empresa, una uniformidad real de respuesta al mercado y a los varios intervinientes y el logro de los objetivos organizacionales.

Para cumplir su misión, el control de gestión se basa en tres tipos de instrumentos, que representan los diferentes aspectos de su metodología (Jordan et al, 2008):

- De pilotaje;
- De orientación del comportamiento;
- De diálogo.

1.1. Instrumentos de pilotaje:

Representan los instrumentos de control de gestión que permiten divulgar la estrategia por los distintos niveles jerárquicos y áreas funcionales de la organización. A través de ellos, se asientan los objetivos de cada sector, departamento, unidad de negocio o división; se definen los planes de actividades y recursos necesarios; se cuantifican e se programan en el tiempo los objetivos y planes de acción; se evalúan los desempeños mediante la comparación de las predicciones con los resultados y midiendo el logro de los objetivos definidos.

Los productos que forman estos instrumentos son:

- Planos Operativos;
- Presupuestos;
- Panel de bordo y cuadro de mando integral;

- Control presupuestario.

El plan operativo se realiza normalmente con un horizonte temporal de tres años y tiene como objetivo identificar las actividades y los recursos necesarios para alcanzar los objetivos de cada área y nivel jerárquico dentro de la organización (Jordan *et al*, 2008). Es de fundamental importancia que el gestor de cada sector participe en la preparación del plan operativo porque nadie lo sabrá mejor que el lo impacto de las decisiones sobre la actividad de su área particular. Además, su contribución ira garantizar que se identifique con los objetivos a lograr y que ceja responsable ante la organización.

El principal objetivo del presupuesto es cuantificar y enmarcar temporalmente los objetivos definidos para cada área de la empresa. En conjunción con el plan operativo, forman los instrumentos de previsión. Por lo general, las previsiones se hacen para períodos anuales y tienen en cuenta las decisiones ya adoptadas en los planes de acción. El presupuesto representará la valoración financiera de los compromisos asumidos por el gestor y especificados en el plan operativo.

También es necesario llevar a cabo un seguimiento adecuado de los resultados siendo esta la forma, para determinar en qué medida se están logrando los objetivos fijados. Esa es la función de lo control presupuestario y de lo *tableau de bord* o *cuadro de mando integral*.

El control presupuestario, se caracteriza por el seguimiento de la evolución de los datos financieros y se apoya en la contabilidad general y de costos. Por eso, es un instrumento de análisis pesado y de disponibilidad más lenta. Sin embargo, es a través de él que podemos tener una idea perfecta del alcance de las previsiones financieras definidas y la extensión de los desvíos existentes.

El panel de bordo y el cuadro de mando integral, surgieron como complementos del instrumento anterior. De hecho, pretenden ser flexibles, disponibles y de rápida acción, tiendo por base indicadores financieros y no financieros. Así, son sus objetivos dotar los gestores de información personalizada de acuerdo a su área de trabajo, que conteniendo datos de orden más diversa, una vez que los objetivos de la organización no son sólo financieros. Además, es esencial que permitan que los gestores operativos actúen rápidamente sobre los desvíos existentes, siendo fundamental que están fácilmente disponibles (Kaplan y Norton, 2004).

En resumen, podemos decir que los instrumentos de pilotaje permiten a los gestores operativos, realizar una reflexión sobre los objetivos de su área de trabajo, contemplando actividades y recursos necesarios, así como supervisar el progreso de las realizaciones ante las predicciones realizadas. Mediante el fomento de su participación en el establecimiento de objetivos esta se a permitir envolver en la estrategia desarrollada por la alta dirección y que la misión y los valores organizacionales se propaguen por la empresa.

1.2. Instrumentos de Orientación del Comportamiento:

Un problema importante que surge al control de gestión es asegurar que la organización funcione como un todo, o sea, que los objetivos y actividades de cada sector contribuyen al éxito global de la empresa. De hecho, con los instrumentos de pilotaje se intenta promover la participación de los gestores de operaciones en la estrategia a implementar. Sin embargo, debe asegurarse de que las acciones y decisiones de los gestores descentralizados, cumplan los objetivos de la empresa y no sólo los objetivos locales (Anthony y Govindarajan, 2007). Este es el principal objetivo de los instrumentos de orientación del comportamiento. Para este propósito, se basan en tres productos:

- Centros de responsabilidad;
- Criterios para la evaluación del desempeño, utilizando medidas propias para los diferentes tipos de centros de responsabilidad;
- Sistemas de precios de transferencia interna.

Mediante la organización en centros de responsabilidad, se pretende definir con precisión el ámbito de actividad de cada gestor, estableciendo objetivos, actividades y medios de que disponga, sobre los cuales tiene poder de decisión. La tipología de centro de responsabilidad varía según el grado de autonomía del gestor pudiendo tener, entre otras, las siguientes clasificaciones:

- Centros de costes - los gestores sólo controlan costos de las actividades;
- Centros de resultados - los gestores controlan los ingresos y costos de la actividad;
- Centros de Inversión – los gerentes, además de los resultados, controlan los activos y pasivos asociados a la actividad.

Los criterios para la evaluación del desempeño se aplicaran con base en la clasificación de los centros de responsabilidad, siendo fundamental, que el gestor sea responsabilizado sólo por los medios sobre los cuales tiene poder de decisión. Si esto, el gestor será evaluado sobre elementos que no están directamente relacionados con sus decisiones. Esta situación da lugar a comportamientos de rebeldía y de desmotivación de los responsables operativos por no se identificaren con el modelo de control de gestión implementado, perdiendo este su utilidad.

Así, los centros de costo deben ser evaluados teniendo en cuenta los costes reales ante a los estimados, se debiendo tener como referencia los costes estándares que se definieron inicialmente, a fin de determinar los niveles de eficiencia alcanzados en la realidad. Los centros de resultados deben ser analizados por la margen de contribución que corresponde a la diferencia entre los ingresos y los costes directos del bien o servicio producido. Este sistema incorpora todos los ingresos y costos decididos por el centro de responsabilidad, evitando la repartición de los costos y la revuelta de los gestores, por serien evaluados por rubricas pelas cuales no son responsables. Por último, los centros de inversión, además de la evaluación de los ingresos y costos generados, es esencial analizar el impacto de las decisiones del gestor en el nivel de los activos y pasivos utilizados. Así surge el concepto de activo

económico que contiene el valor de los activos menos los pasivos derivados o asignados al centro (Neves, 2012). Así, por lo general se utilizan indicadores que tratan de medir la capacidad de la empresa para crear valor ante el coste de capital necesario para financiar los activos económicos de cada centro. Entre estos indicadores, se destaca el EVA – *economic value added* y el margen de contribución residual que se diferencia del anterior, al no considerar el efecto fiscal en los resultados de los centros de inversión (Neves, 2011).

Por último, los sistemas de precios de transferencia interna, tienen por objetivo mejorar el intercambio de bienes y servicios realizados internamente entre los diferentes sectores de la empresa. Su implementación es crucial para orientar el desempeño de los gestores, ya que les lleva a optimizar los recursos de que dispongan, a ser competitivos y a crear valor en la actividad que realizan. En este sentido, Horngren, Datar y Foster (2012) afirman que los métodos utilizados con más frecuencia para determinar los precios de transferencia internos por las empresas son los costos estándar, costos estándar con margen y precios de mercado, cuando hay referencias en el contexto empresarial. Sin embargo, los autores subrayan la importancia de que, independientemente de la metodología, el conjunto de precios de transferencia interna debe ser siempre el resultado de la negociación y de la aceptación por parte de los gestores implicados.

Así, los instrumentos de orientación de comportamiento surgen para asegurar que la actividad de los gestores descentralizados ira contribuir no solo para la consecución de los objetivos locales de cada área de trabajo, como también para los objetivos generales de la empresa. Básicamente, el uso de instrumentos de pilotaje, deberá tener en cuenta, el marco adecuado de los diferentes sectores en la clasificación de los centros de responsabilidad y sus criterios de evaluación de desempeño, así como la definición más conveniente de los sistemas de precios de transferencia internas en cada caso particular.

1.3. Instrumentos de Diálogo

El éxito del control de gestión y la eficacia de sus instrumentos, es muy dependiente de la coordinación y de la participación de los diversos niveles jerárquicos y áreas de trabajo, en la diseminación por toda la organización de la misión y los objetivos establecidos por la alta dirección.

Para tal, es esencial que haya herramientas que permiten un alto flujo de comunicación y que permiten un diálogo frecuente e informal. Así, tradicionalmente los instrumentos del diálogo se componen de: salas de estar, las fechas y los informes de las reuniones. Sin embargo, otro instrumento tiene viendo a se destacar: la *intranet*. De hecho, la red electrónica interna de las organizaciones permite el intercambio rápido de información, existiendo muchos ejemplos de éxitos en los principales grupos empresariales internacionales con la creación de verdaderas comunidades de intercambio de ideas y de resoluciones de problemas, tornando los procesos internos más eficientes y la capacidad de respuesta al cliente más rápida (Kluge, Stein y Licht, 2002).

El control de gestión deberá actuar como un contrato entre la empresa y el gestor relativamente a su desempeño ante a los objetivos. Por eso, es fundamental que todos los interesados se sientan implicados e identificados con las responsabilidades a asumir. Sólo así, podemos garantizar una uniformidad de acción y una verdadera unión en prole de la consecución de los objetivos organizacionales.

2. EL CASO ESTUDIADO

2.1. La empresa

El estudio de caso que abordaremos, es sobre una compañía del sector de tecnología de información que será llamada por la Tecnológica, SA. La empresa se dedica a la ejecución de proyectos integrados de desarrollo de *software*, proporcionando una mezcla de marcas propias y tecnologías de referencia en el mercado mundial. Geográficamente, actúa en Portugal y se comprometió a una estrategia de internacionalización fuerte para los mercados emergentes de idioma portugués, a saber, de Angola, Mozambique y Brasil. La tecnológica, SA cuenta actualmente con una facturación de unos 18 millones de euros en Portugal. Sin embargo, si tenemos en cuenta el grupo de sociedades, incluido las filiales de Brasil y África, la facturación supera ya los 60 millones de euros. Así, según los datos sectoriales disponibles para el año 2012, el grupo ya es uno de los 20 mayores de lo sector nacional de tecnología de la información y uno de los 10 mejores, teniendo en cuenta sólo a las empresas de servicios en esta área de negocio.

2.2. Las fases de desarrollo de la empresa

La Tecnológica, SA fue fundada en 1990 y apareció como una empresa de *software*. Su proyecto inicial fue el desarrollo de un sistema de gestión integrado (actualmente conocido como ERP – *enterprise resource planning*). En esta etapa de su vida, la organización interna se basaba en una estructura simple e informal, existiendo un órgano de topo y un equipo flexible, que desempeñaba un poco de todas las funciones de la organización. Sin embargo, debido a la positiva evolución de los negocios, la estructura organizativa de forma rápida paso para una estructura funcional con una mayor especialización de las tareas por diferentes colaboradores.

En 1992, a Tecnológica, SA ha desarrollado un conjunto de asociaciones tecnológicas y acuerdos estratégicos de distribución para la adquisición de conocimientos especializados en tecnología de la información, para dejar de ser una empresa mono-producto. Este esfuerzo de diversificación fue acompañado por un cambio en la organización, pasando a existir una estructura de divisiones por producto. En la práctica, el área comercial se dividió en varios gestores de producto que tenían claros objetivos comerciales definidos. Esta opción, fue dirigida a un enfoque de mercado más grande, ya que en este sector el ciclo de vida de los productos se reduce en gran medida, las necesidades de los clientes están cambiando rápidamente y hay la entrada de nuevos competidores constantemente.

Desde 1996 opta por un mayor énfasis en su oferta de servicios, con el objetivo, por un lado, de reducir el grado de exposición y la dependencia de sus asociados tecnológicos, y en segundo lugar, para mejorar su valor añadido por

empleado. En esta etapa de su vida, y en resultado de la innovación, del crecimiento y de la competitividad del sector de las tecnologías de la información, la empresa implementó la forma más avanzada de la estructura divisional, constituyendo UEN - unidades estratégicas de negocio y USN - unidades de soporte a lo negocio.

El actual modelo de organización es una de las características clave de la empresa ya que la existencia de las unidades estratégicas de negocio, proporciona altos niveles de creatividad y motivación, derivadas de una mayor autonomía y descentralización de la autoridad. Este tipo de estructura se produjo como una forma de combatir las desventajas de la organización funcional, o sea, las relaciones burocráticas entre los diferentes departamentos, el mayor número de niveles jerárquicos que retrasan la toma de decisiones, una mayor formalización de los procedimientos y la centralización del poder, haciendo que la organización se torne inflexible ante el cambio y, finalmente, poca atención al mercado ya los consumidores, ya que, hay una orientación clara para el funcionamiento interno y para el cumplimiento de las normas y de la cadena de mando.

Las unidades de negocio incluyen todas las funciones relacionadas con los productos o mercados, con la intención de así, tener una respuesta más rápida a los consumidores y a la competencia. Ellas son responsables pela planificación y la coordinación de todas las tareas relacionadas con los segmentos que atienden, desde la investigación a la asistencia de servicio después de ventas. Por eso, hay un enfoque constante en el medio ambiente y en los consumidores, se asegurando una mayor vigilancia y control sobre los cambios externos. Esta característica de la estructura organizativa de Tecnológica, SA es muy importante porque, en una industria con gran diversidad de ofertas de productos y servicios, permite a la compañía diversificar más fácilmente su negocio sin perder los índices de calidad en el nivel de servicio prestado. De hecho, se crean verdaderas mini empresas especializadas, dentro de la estructura organizacional. Así, cada unidad de negocio se centra en un núcleo de competencias tecnológicas y soluciones de negocio, que garantiza a los clientes que sirve, la competitividad y la calidad de sus servicios, sea a través de las características únicas de su oferta, sea a través de los plazos reducidos de respuesta.

Las unidades de soporte a lo negocio tienen gestores propios e realizan actividades específicas como lo marketing global de la empresa e los servicios de contabilidad e financieros.

Sin embargo, el resultado de la competitividad entre las unidades y del esfuerzo continuo para la obtención de los objetivos, hay desarrollado en los últimos años el espíritu de granja, por lo que es a veces difícil para asegurar una alineación de la acción entre las varias áreas de trabajo y empleados. Por eso, la compañía tiene realizado elevados inversiones de recursos para formalizar mas los procesos y aplicar un sistema de evaluación y gestión de los proyectos, que incluí en los criterios para el análisis de los empleados y de las unidades, la capacidad de trabajar en equipo y compartir conocimientos a través de su contribución a la realización de los proyectos.

2.3. La planificación y el control en la Tecnológica, SA

Con los años, la metodología para la monitorización de la actividad se ha desarrollado con el fin de adaptar la información a la estructura de la organización y permitir una real delegación de autoridad. Así, en la actualidad el presupuesto anual se desarrolla en una reunión denominada de *kick-off*, que se celebra durante dos días en noviembre en una unidad hotelera, siendo lo objetivo principal, el debate y la elaboración del presupuesto para lo año siguiente.

En esa reunión, la administración presenta el plan estratégico de la empresa y todas las unidades presentan sus objetivos, planes de acción y también se discute su presupuesto, precios de transferencia interna y los premios asociados a la consecución de los objetivos.

En cuanto a la preparación del presupuesto, hay algunos detalles que pretendemos referir:

- Cada unidad elabora su presupuesto;
- Se presentan los ingresos internos y externos, así como las distintas políticas comerciales que se espera poner en práctica (plazo medio de cobro y de pago y la política de existencias);
- Se describen los costos operativos que se prevén para el año, con la particularidad de esteren divididos en cinco categorías:
 - Variables: están directamente relacionados con el volumen de negocios y el nivel de actividad. Hay coeficientes técnicos normalmente definidos;
 - Directamente relacionados con los recursos utilizados en el negocio: la empresa utiliza los recursos humanos y materiales que producen y generan costes. Siendo así, el presupuesto identifica de forma clara los costos relacionados con los empleados y con los activos asignados a cada unidad;
 - En relación directa con los inversiones en marketing;
 - Venidos de transferencias internas que derivan de la utilización de los servicios producidos en otras unidades;
 - Generales, como la electricidad, el agua, la higiene y la seguridad, que se distribuyen en función de criterios de asignación como el número de personas y el espacio físico ocupado por cada unidad.
- Su formato, presenta una base mensual, consolidando después los valores para todo el año;
- Representa un contrato entre el gestor y la empresa, existiendo una relación de compromiso con los objetivos presentados, sea para contribuir al éxito global de la empresa, como en la definición de los premios a recibir por cada gestor al final de cada año.

Así, el sistema contable y financiero permite el diseño y control del presupuesto de cada unidad, lo que garantiza mensualmente la preparación de sus estados financieros:

Cuadro1: Demostración de resultados por unidad

Rubricas	Enero			...	Deseμβro			Pronostico
	Real	Presupuesto	Desvió		Real	Presupuesto	Desvió	
Volumen de negocios								
Costos variables								
Margen Bruta								
Costos fijos Unidad								
Costos do servicios internos								
Margen de Contribución Unidad								
Costos do marketing global								
Costos fijos Comunes atribuidos								
Resultado antes de Impuestos								

Cuadro 2: Balance por unidad

Rubricas	Enero			...	Deseμβro			Pronostico
	Real	Presupuesto	Desvió		Real	Presupuesto	Desvió	
Activos Fijos								
Inventarios								
Dividas de terceros								
Medios Financieros Líquidos								
Acrecimos e diferimientos activos								
Total do Activo								
Resultados líquidos mensuales								
Resultados mensuales transitados								
Total do Capital Propio								
Dividas a terceros de Longo plazo								
Dividas a terceros de corto plazo								
Acrecimos e diferimientos pasivos								
Total do Pasivo								
Total do Capital Propio e Pasivo								

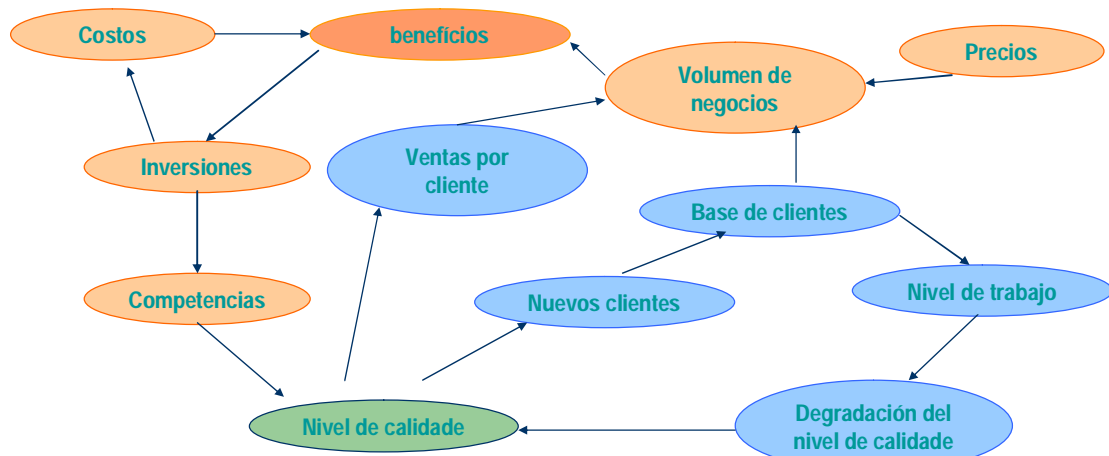
Así, en nivel económico, es posible controlar lo resultado creado por unidad, analizando la margen obtenida a través del control de cada gestor (margen de contribución de la unidad) y los ingresos netos generados después de la asignación de los costos de marketing y de la actividad general. En cuanto a la situación financiera, se verifica lo nivel de inversión asociado a cada unidad, bien como las fuentes de financiamiento utilizadas (autofinanciamiento y el capital de la deuda derivada de las condiciones de pago del ciclo de funcionamiento).

En ambas las demostraciones financieras, el gestor puede ir siguiendo la evolución de la actividad en términos de valores acumulados y comparar con las estimaciones iniciales. Aunque la desagregación de la información permita evaluar la situación económica y financiera de cada unidad, no permite destacar varios aspectos importantes en la evaluación de los gestores: la contribución de las unidades para los distintos proyectos donde participan diferentes equipos, así como el análisis del desempeño en variables no financieras vitales para el éxito sostenido de la empresa.

Así, y como se mencionó anteriormente, esta a ser implementado un sistema de información que va a demostrar el desempeño de las unidades en los proyectos a través de costeo basado en actividades y que va permitir supervisar el logro de objetivos no financieros de acuerdo con la lógica del cuadro de mando integral, estableciendo relaciones de causa y efecto entre los

activos intangibles, procesos internos, la satisfacción del cliente y el desempeño financiero.

Figura 1: Exemplo de Sistema Dinâmico



Fonte: Adaptado de Fernandes e Calôba (2006).

Se pretende, por tanto, conocer cada vez mejor la actividad, los respectivos mercados que sirven y los proyectos que se ejecutan, mas también romper con el espíritu de granja a través de la evaluación de la capacidad de los gestores para coordinare el funcionamiento de sus unidades con los objetivos generales empresa.

2.4 Centros de Responsabilidad de Tecnológica, SA

2.4.1 Caracterización de unidades:

La empresa se compone de 12 unidades estratégicas de negocio y 6 unidades de soporte que tienen las siguientes funciones principales:

- Unidades Estratégicas de Negocio: son responsables pela área comercial y de producción de la empresa, coordinando las actividades necesarias para corresponder el mercado;
- Unidad de soporte al negocio - Gestión del conocimiento: tiene la responsabilidad de asegurar la captura y el intercambio de conocimientos dentro de la organización, con el objetivo de dar oportunidad permanente para la innovación en procesos, productos y servicios ofrecidos;
- Unidad de soporte al negocio - Administración y Finanzas: es el responsable por todos los servicios de contabilidad, administrativos, legales y financieros de la empresa;
- Unidad de soporte al negocio - Marketing: es responsable de la implementación del plan de marketing global de la empresa, así como las actividades de promoción de las unidades;
- Unidad de soporte al negocio - Recursos Estratégicos: es responsable de la prospección de nuevas tecnologías y asociaciones, esenciales para el crecimiento sostenido;
- Unidad de soporte al negocio - Calidad: Asegura el reclutamiento y selección de recursos humanos, así como todas las actividades relacionadas con el control de calidad;

- Unidad de soporte al negocio - Infraestructura tecnológica: es responsable por la gestión de las plataformas de trabajo de la empresa, realizando el mantenimiento de los sistemas internos y externos, cuando las unidades de negocio lo soliciten adecuadamente.

Además de las unidades mencionadas, en la estructura organizativa tienen aún la administración y para los efectos del sistema de control de gestión, la Unidad de Eficiencia Financiera. Sus principales funciones son:

- Administración: coordina las actividades de las unidades, de modo a que los intereses locales convergen con los de la organización y a garantizar la implementación de la empresa en los mercados objetivos;
- Eficiencia financiera: no tiene realidad física y sirve como lo banco de las distintas unidades que constituyen la estructura de la organización. Fornece el capital necesario y los activos fijos.

2.4.2 Tipos de Centros de Responsabilidad:

La definición de centros de responsabilidad contribuye al desarrollo del espíritu emprendedor en los gestores, siendo un factor clave para el éxito de la organización. La importancia de estos pasa a través de dos puntos: su contribución, por una parte, para la eficiencia de la organización y, por otra parte, para evaluar igualmente lo desempeño de los gestores. Por eso, teniendo en cuenta el poder de decisión de los gestores, se han definido los siguientes tipos de centros de responsabilidad:

Cuadro 3: Tipos de centros de responsabilidad en Tecnológica, SA

División	Controlo	Descripción	Centro de Responsabilidad
- UEN's	- NFM - Rendimientos - Costos	- Los gestores negocian plazos de recibimiento y de pagamento y definen la política de stocks - Los rendimientos decoren de las ventas al exterior y de las transacciones internas - Los costos decoren de su actividad normal y de las transacciones internas	Centros de Inversiones
- USN's	- Rendimientos - Costos	- Los rendimientos decoren de las transacciones internas - Los costos decoren de su actividad normal y de las transacciones internas	Centros de Resultados
- Administración	- Rendimientos - Costos	- Los rendimientos decoren de las transacciones internas - Los costos decoren de su actividad normal y de las transacciones internas	Centro de Resultados
- Eficiencia Financiera	- Activos Fijos - Rendimientos - Costos	- Detén todos los activos fijos da empresa y alquila-os a través de una renda económica - Los rendimientos decoren de las transacciones internas y de las aplicaciones financieras de la empresa - Los costos decoren da su actividad normal y de las transacciones internas	Centro de Resultados

En la clasificación asignada, queremos destacar los siguientes hechos:

- Hemos considerado las unidades de negocio como centros de inversión, porque los gestores tienen el poder de toma de decisiones en materia de política comercial y de stocks, debiendo ser evaluados teniendo en cuenta las necesidades o los recursos financieros creados;
- Consideramos las unidades de soporte y la administración como centros de resultados ya que, sólo tienen poder de decisión sobre rendimientos y costos de su actividad. Tal como las UEN, no tienen ninguna influencia en la forma como se adquiere el activo fijo, que es propiedad de la eficiencia financiera y posteriormente arrendado;
- Se consideró que la unidad eficiencia financiera como centro de resultados. Se observa que, debido a administrar activos también se podría considerar como un centro de inversión. Sin embargo, el costo de los activos fijos en su poder, están soportados por ella propia, surgiendo su valorización en los costos de su actividades, pudiendo asumir la forma de costos de oportunidad o interés. Consideremos el siguiente ejemplo:

Cuadro 4: Determinación de la creación de valor de la Eficiencia Financiera

Balance de la Eficiencia Financiera			
Inversiones		Fuentes de Financiamiento	
- Activos Fijos	50	Resultado do Ejercicio	62,56
- Aplicaciones	33,6	Capital	20
- Medios Financieros líquidos	18,96	Préstamo Bancario	20
Total de inversiones	102,56	Total de Financiamientos	102,56

Cálculo de la Margen del Centro Eficiencia Financiera			
Opción: Tratar como Centro de Resultados		Opción: Tratar como Centro de Inversión	
- Resultado Operacional	62,56	Resultado Operacional	62,56
- C. Financiero del Préstamo - 8%	1,60	Activo	102,56
- C. Oportunidad do Capital - 10%	2,00	Costo do Activo – 3,51% (WACC)	3,60
Margen de Contribución	58,96	Margen de Contribución Residual	58,96

Siendo así, para se determinar la contribución de un centro de responsabilidades que contiene sus propias fuentes de financiación, es indiferente la clasificación como centros de resultados o de inversión.

Sin embargo, en la actualidad, las unidades de negocio son tratadas de modo más cercano a la clasificación de los centros de resultados. Si bien que exista una preocupación con la creación de valor y lo retorno de las inversiones, la evaluación de los centros, se basa principalmente en la lógica de los costos e ingresos, representada por los dos ejemplos que presentamos a continuación:

- Los activos fijos no son patrimonio de las unidades de negocio, teniendo éstas el coste de su uso reflejado a través de una renta económica paga a la eficiencia financiera, que pretende simular lo financiamiento de la adquisición de los bienes. Así, tenemos la intención de verificar se las unidades tienen la capacidad de autofinanciamiento para pagar los inversiones realizados;
- Siempre que las unidades de negocio tienen saldos de caja negativos, pagan intereses por las necesidades financieras creadas a la empresa.

Como se mencionó anteriormente, para garantizar el acceso de los gestores a estos datos, son presentadas las demostraciones financieras mensuales de cada unidad: cuenta de resultados, balance general y estado de flujo de efectivo.

2.5 Evaluación de los Centros de Responsabilidad

Lo modelo de evaluación actual de la Tecnológica, SA presenta las siguientes características:

- Sólo las unidades de negocio son evaluadas;
- La evaluación de las unidades de negocio é realizada segundo los siguientes cálculos:

Resultado operacional de la unidad

- Costos generales atribuidos
 - Prestaciones internas das restantes unidades
 - Renda económica dos activos utilizados
 - Costo del capital calculado sobre los saldos de medios financieros negativos
-

Resultado de la Unidad

De este modo, tenemos la intención de evaluar su desempeño en cuatro perspectivas:

- Capacidad de generar excedentes financieros frente a los costos de su actividad;
- Capacidad para cubrir los costos necesarios para el funcionamiento de las unidades de apoyo y de las instalaciones;
- Capacidad financiera para pagar los inversiones en el desarrollo de su actividad;
- Castigar la creación de necesidades financieras que sean consecuencia de mala gestión de tesorería.

Como ya se ha descrito anteriormente, de acuerdo con la autoridad de los gestores de las diferentes unidades, podemos definir actualmente dos tipos de centros de responsabilidad en la empresa: resultados y de inversión.

En punto un, se dice que los centros de resultados deben ser evaluados por el margen de contribución, incluidos los ingresos y los costes sobre los que el

gestor tiene poder de decisión. En cuanto a los centros de inversión, como el gestor también podrá decidir sobre los activos y pasivos, el centro de evaluación debe basarse en el margen de contribución residual (o EVA si queremos incorporar el efecto fiscal), incluyendo sólo los elementos en los que el gestor tiene responsabilidades. Siguiendo esta lógica, presentamos de seguida la lista de centros de responsabilidad y los indicadores de evaluación que se deberán aplicar en Tecnológica, SA:

Cuadro 5: Indicadores a utilizar en la evaluación de los centros de responsabilidad

Unidad	Tipo de Centro de Responsabilidad	Indicador de Evaluación
- UEN's	Centros de Inversiones	Margen de Contribución Residual
- Gestión de Conocimiento	Centro de Resultados	Margen de Contribución
- Administrativa e Financiera	Centro de Resultados	Margen de Contribución
- Marketing	Centro de Resultados	Margen de Contribución
- Recursos Estratégicos	Centro de Resultados	Margen de Contribución
- Calidad	Centro de Resultados	Margen de Contribución
- Infra-estructura Tecnológica	Centro de Resultados	Margen de Contribución
- Administración	Centro de Resultados	Margen de Contribución

En relación con el actual sistema de evaluación de los centros de responsabilidad, hacemos las siguientes observaciones:

- Se asignan, a través de claves de reparto, los gastos generales de la empresa a las distintas unidades. Lo gestor no tiene poder de decisión sobre los mismos. Sin embargo, el resultado de la unidad que coordina se ve afectado directamente por el valor de estas rubricas. Así se generan conflictos y sentimientos de desconfianza entre los gestores de las UEN y lo responsable administrativo y financiero, siendo los valores imputados, conferidos a los detalles;
- Los métodos utilizados para medir el costo del capital utilizado por cada unidad, a saber, la cobranza de la renta económica por la utilización de bienes y de interés por la existencia de saldos negativos de medios financieros, se revelan menos punitivos para los gestores do que la adopción de la margen de contribución residual. A continuación, se presenta un ejemplo numérico con el fin de verificar esta situación:

Resultado Operacional antes de amortizaciones: 1.000€

Activo: 100€

Tasa de Amortización: 12,5%

Opción: Margen de Contribución Residual

Resultado Operacional: $1.000 - (100 \times 0,125) = 987,50€$

Tasa do Costo do Capital: 25%

Margen de Contribución Residual: $987,50 - [(100 - 12,5) \times 0,25] = 965,63\text{€}$

Opción: Renda Económica

Vida Útil do Activo: 8 anos

Tasa do Costo do Capital: 25%

Valor de Adquisición: 100€

Termo da Renda Postecipada para 8 anos à tasa de juro de 25% por período: 30,04€

Resultado Operacional corregido: $1.000 - 30,04 = 969,96\text{€}$

Así, verificamos que la margen de contribución residual penaliza más el resultado de la unidad do que la renta económica. En cuanto a los intereses cobrados por los saldos negativos de los recursos financieros es importante mencionar, que si tenemos en cuenta los medios financieros en activos, lo valor que se cobrará a las unidades es idéntico en ambas as metodologías. Considere los siguientes ejemplos:

Cuadro 6: Determinación del Balance con medios financieros negativos

Balance de la Unidad de Negocio XX			
Inversiones		Fuentes de Financiamiento	
- Clientes	3.400	- Resultado do Ejercicio	2.000
- Medios financieros	(1.200)	- Proveedores	200
Total de Inversiones	2.200	Total de Fuentes de Financiamiento	2.200

En este caso, podríamos considerar los medios financieros como un préstamo da propia empresa à unidad. Como tal, pasaremos a ter los siguientes valores para la Margen de Contribución Residual:

Costo do Capital Propio: 25% → costo a asociar a la utilización de capital da empresa por vía dos medios financieros negativos

Capitales Invertidos: $3.400 - 200 = 3.200\text{€}$

Costo Medio Ponderado do Capital = $(2.000/3.200) \times 0\% + (1.200/3.200) \times 0,25 = 0,094$

Margen de Contribución Residual = $2.000 - (3.200 \times 0,094) = 1.700\text{€}$

Hay que destacar, que consideramos que lo resultado de la unidad, representa capacidad de Autofinanciamiento no debiendo por eso, ter cualquier costo de capital asociado. Aplicando la metodología de la empresa, teníamos lo mismo resultado, en virtud de lo cálculo ser idéntico:

Interés a imputar a la unidad: $1.200 \times 0,25 = 300\text{€}$

Resultado da unidad: $2.000 - 300 = 1.700\text{€}$

Vamos ver ahora, un ejemplo con medios financieros positivos:

Cuadro 7: Determinación del Balance con medios financieros positivos

Balance de la Unidad de Negocio XX			
Inversiones		Fuentes de Financiamiento	
- Clientes	400	- Resultado do Ejercicio	2.000
- Medios financieros	1.800	- Proveedores	200
Total de Inversiones	2.200	Total de Fuentes de Financiamiento	2.200

Los valores para lo cálculo de la Margen de Contribución Residual, son los siguientes:

Costo del Capital Propio: 25%

Capitales Invertidos: $2.200 - 200 = 2.000€$

Costo Medio Ponderado do Capital = $(2.000/2.000) \times 0\% = 0$

Margen de Contribución Residual = $2.000 - 0 = 2.000€$

En nuestra opinión, los recursos financieros, aunque no haciendo parte del activo económico, deben incluirse en el valor de los activos a ser financiados, ya que representan valores monetarios que se están utilizando sin rentabilidad adecuada. Como tal, creemos que la metodología utilizada por la empresa, en referencia a los saldos de efectivo, cumple con los objetivos de creación de valor.

Sin embargo, de acuerdo con los ejemplos presentados relativos a la renda económica, pensamos que sería conveniente aplicar los conceptos teóricos de la margen de contribución y de la margen de contribución residual, para determinar la capacidad de las distintas unidades para crear valor en sus negocios.

2.5 Las transferencias internas de la Tecnológica, SA

Al nivel de actividad interna de la empresa, hay varios tipos de servicios, que se pueden clasificar en los siguientes niveles:

Servicios de Coordinación General y de Acceso a Bienes y Capital:

- Servicios de asesoramiento prestados por la administración a las unidades de negocio y unidades de apoyo;
- Servicios financieros y de alquiler de equipos por parte de la unidad eficiencia financiera à la administración y a las distintas unidades.

Servicios entre las Unidades de Negocio y de Soporte:

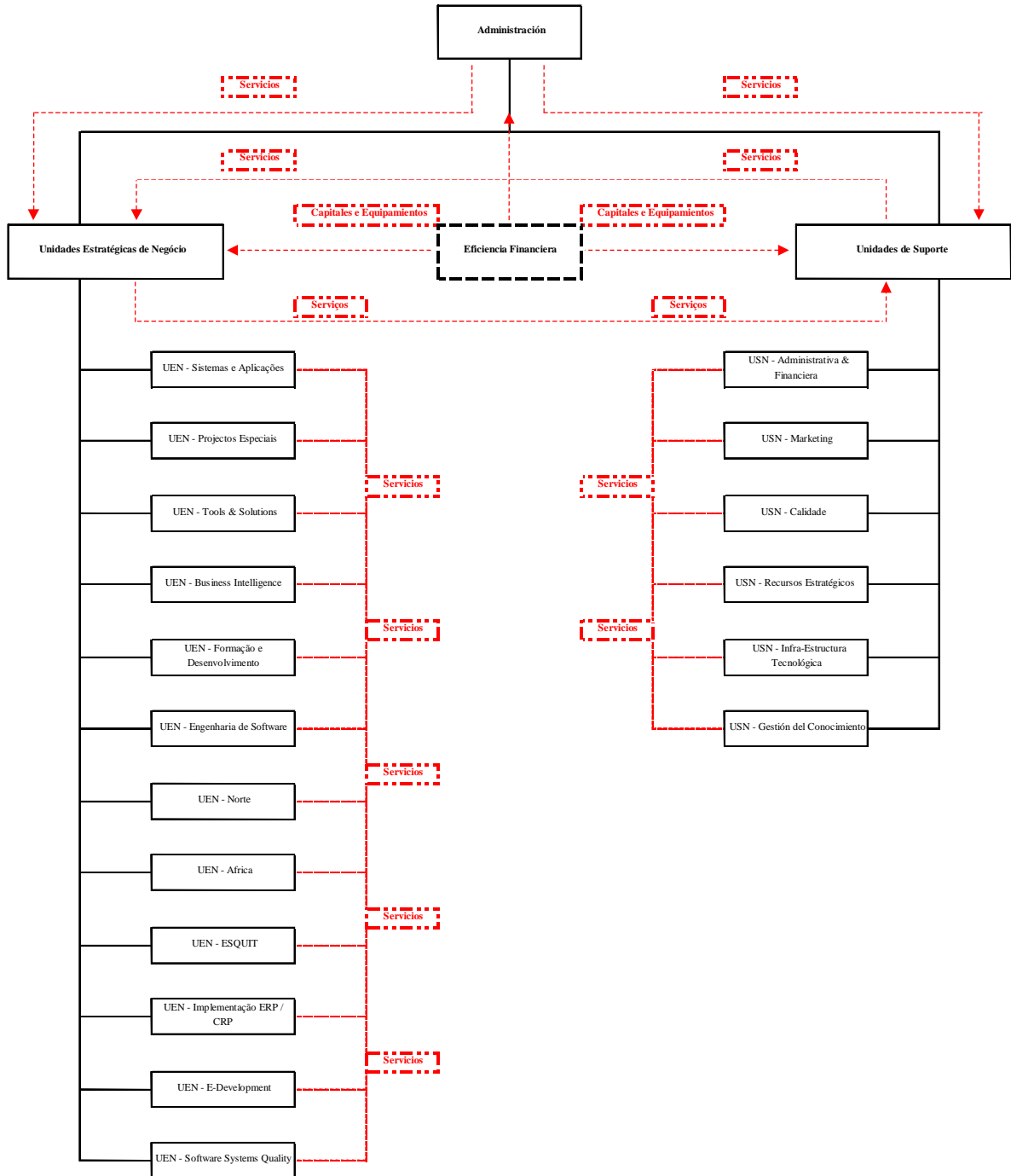
- Los servicios de apoyo proporcionados por las unidades de apoyo a las unidades de negocio;
- Los servicios prestados por las unidades de negocio para apoyar a las unidades de soporte, para mantener las instalaciones de trabajo.

Servicios entre las Unidades de Negocio y Unidades de Soporte:

En este nivel, es fundamental tener en cuenta que los servicios entre las unidades de negocios pueden tomar la forma de ventas al exterior y de apoyo a los proyectos en pre-y post-desarrollo.

A continuación se muestra de forma esquemática las relaciones internas en la Tecnológica, SA

Figura 2: Prestaciones de servicios internas



2.6. Precios de las Transferencias Internas (PTI's)

Actualmente, las transferencias internas son valorizadas do siguiente modo:

Cuadro 8: Valorización de las transferencias internas

Centro de Responsabilidad	Servicios realizados	Precio platicado
- UEN's	Servicios de manutención y desarrollo interno	Precio de Mercado
- USN – Gestión del Conocimiento	Servicios de formación y de desarrollo de competencias	Precio negociado
- USN – Administrativa e Financiera	- Servicios financieros, legales e de contabilidad	- Tasa negociada sobre Costos Fijos de cada Unidad
- USN – Marketing	- Servicios de implementación del marketing institucional - Servicios de implementación de las acciones promocionáis de las UEN's	- Tasa negociada sobre o Volumen de Negocios de cada UEN - Costo Real de las Acciones
- USN – Recursos Estratégicos	- Servicios de consultoría en obtención de parecerías e negocios	Precio negociado
- USN – Calidad	- Servicios de garantía de calidad - Servicios de reclutamiento e selección	Precios negociados
- USN – Infra-estructura Tecnológica	- Servicios de comunicaciones fijas - Servicios de alquiler de las instalaciones tecnológicas - Servicios de fotocopias, impresiones e fax	- Costo real directo de cada UEN atribuido pela extensión usada - Precio negociado - Costo real directo de cada UEN atribuido pelo código usado
- Administración	- Servicios de consultoría a las unidades	Precios negociados, siendo atribuidos valores a los GUN's y colaboradores coordenados bien como, a las propias Unidades a través de % aplicadas al VAB e al Volumen de Negocios de cada una
- Eficiencia Financiera	- Servicios de alquiler de equipamientos e de instalaciones - Servicios financieros – fuentes de financiamiento	- Renda económica, tiendo en cuenta, lo valor de adquisición, la vida útil y a tasa de costo do investimento negociada - Renda negociada en alquiler de las instalaciones, considerando lo nº de personas de cada UEN - Tasa negociada do Costo do capital utilizado pelas UEN's

De este modo, verificamos que la empresa utiliza diversos tipos de precios de transferencia Interna, a saber:

- Precios de mercado;
- Precios negociados;
- Costo real.

Como sabemos, los precios de transferencia interna, representan un vehículo para condicionar las actividades de los gestores operacionales, de acuerdo con los objetivos de la empresa (Horngren *et al*, 2012). Es precisamente con este

enfoque que son definidos en la Tecnológica, SA, pretendiendo-se asegurar que las unidades contribuyen simultáneamente para los objetivos locales y globales. A seguir se muestra la justificación de las distintas situaciones descritas en la tabla anterior:

- Los precios de mercado utilizados por la UEN en las transferencias internas, visan asegurar su competitividad, ya que, las unidades de apoyo podrán contratar los mismos servicios en el exterior, caso encuentren proveedores con mejores precios o condiciones comerciales;
- Los precios negociados en la valoración de los servicios prestados por unidades de soporte, tienen como objetivo en primer lugar, cubrir los gastos de esas actividades, contribuyendo para la rentabilidad de la empresa y en segundo lugar, para garantizar que todos los gestores aceptan las reglas del juego y contribuyan para al éxito de la estrategia de la empresa;
- La valoración de los servicios administrativos y financieros, que consiste en la aplicación de una tasa negociada en los costos fijos de cada unidad, quiere reducir el riesgo del negocio, lo que lleva a los gestores a optimizar de manera más eficaz su estructura de costos;
- La valoración de los servicios de marketing institucional se realiza con una tasa negociada sobre lo volumen de negocios de cada unidad, empezando del principio que este está directamente relacionado con la reputación de la empresa;
- La aplicación del costo real sólo se aplica sobre los servicios que se pueden asignar directamente los costos y que no hay peligro de que las unidades sean perjudicadas con las ineficiencias de los proveedores internos;
- La valoración de los servicios de consultoría de gestión dirigida a penalizar gerentes que requieren compromiso por parte de los administradores, se centra en el número de personas, así como sobre en el valor creado por sus propias unidades;
- El alquiler de equipamientos a través de una renta económica, pretende simular lo financiamiento de esos activos, centrandose sobre las unidades que los utilizan, intereses y amortizaciones del capital más rápida que la depreciación fiscal, verificando-se que las unidades tienen capacidad de autofinanciamiento;
- El costo de capital definido, busca penalizar las unidades generadoras de las necesidades financieras de la empresa siendo que normalmente, la tasa negociada es bastante alta en comparación con las que prevalecen en el mercado financiero.

Teniendo en cuenta la descripción que acabamos de celebrar, es posible identificar una serie de directrices que están detrás de la actual metodología utilizada para definir los precios de transferencia interna:

- Crear competitividad interna que conduce a la existencia de un espíritu de innovación, lo que obliga los gestores a centraren sus actividades en las necesidades de los clientes, tanto internos como externos;
- Asegurar que las UEN's presentan altas tasas de rentabilidad, capaces de cubrir los costos de capital derivados de los compromisos financieros decurrentes de los inversiones constantes, característica del sector de tecnología de la información;

- Garantizar un riesgo de negocio reducido a través de una estructura de costos más racional, evitando los encargos fijos, que podrán presionar la tesorería durante los períodos de menor actividad;
- Fomentar la delegación de la autoridad y envolver los gestores en los objetivos organizacionales, liberando a administración para actividades de carácter estratégico y los gestores operacionales para se centren en las oportunidades de mercado y la creación de valor para los clientes.

Sin embargo, en nuestra opinión, hay algunas situaciones que pueden ser optimizadas:

- Los precios de mercado deben ajustarse teniendo en cuenta las sinergias comerciales derivadas de los fornecimientos internos, fomentando la realización de las transferencias internas a favor de la contratación de proveedores externos;
- Los servicios de las unidades de soporte, también pueden ser valorados a precios de mercado, orientando éstos gestores para la rentabilidad y no sólo por la eficiencia de costes. Esto porque, los gestores de las USN actualmente no muestran preocupación empresarial en la manera en que gestionan sus centros de actividad, tiendo solamente cuidado con la cantidad de costos. Por eso, mismo teniendo en cuenta los posibles riesgos de los PTI (encarecimiento de los servicios internos y una mayor demanda por proveedores externos), en las entrevistas realizadas fue posible identificar un cierto optimismo sobre lo establecimiento de precios de mercado ajustados para las transferencias realizadas pelas USN, tornando lo criterios más objetivos y favoreciendo el enfoque empresarial en la gestión de las USN's, porque el desempeño de sus gestores sería más fácil de medir y de ser reconocido por la organización;
- Las UEN's no deberían ser obligadas a adquirir los servicios a las unidades de soporte ya que de esta manera, se penalizará su rentabilidad si presentan costos más altos que el mercado. Además, así favorece-se indebidamente la actividad de las unidades de soporte que, mismo no siendo competitivas han garantizado clientes
- No debería haber tasas de imputación de los costes de las unidades de soporte a las unidades estratégicas de negocio. Por ejemplo, el criterio del volumen de negocios utilizado para asignar el costo de marketing institucional es muy injusto, porque cuanto más la unidad facturar más alto es el costo que se irá aplicar, sin tener en cuenta la capacidad comercial del gestor. En estos casos, o si tiene forma de asignar el valor correspondiente a las UEN, o simplemente se considera como costos de la actividad general.

Estos cambios propuestos están dirigidos a dos objetivos principales:

- La creación de un espíritu empresarial en todos los ámbitos de actividad de la empresa, contribuyendo a la consecución de objetivos de la organización a través de una acción corporativa en todas las unidades, incluso en las de soporte, fomentando la innovación y la calidad de los servicios y la rentabilidad de los inversiones. Así se pretende un mejor funcionamiento

- interno para reforzar las competencias centrales de la empresa y garantizar el éxito del negocio;
- Responsabilizar los gestores sólo pero sobre los gastos que tienen poder de decisión, envolviéndolos en el sistema de control de gestión implementado y combatiendo cualquier desconfianza e indignación para con los criterios utilizados en la asignación de los costos de las unidades de soporte. A propósito, este fue uno de los problemas que el director financiero destacó en el sistema de control de la gestión actual. En las reuniones mensuales entre él y los gestores de las unidades de negocio, es frecuente que éstos cuestionen la validez de las diversas asignaciones de gastos realizados (como ejemplos de estos conflictos tenemos los casos de los costos de las unidades de apoyo administrativo y financiero y de marketing), colocando en causa los valores de los estados financieros mensuales, ya que sus costos surgen sobrevalorados, reduciendo los márgenes de sus centros.

La implementación de los precios de mercado ajustados, puede ser facilitada con la aplicación simultánea de la metodología de costeo basado en actividades, ya que, torna visible el costo unitario de los servicios prestados por unidades de soporte, por lo que es más fácil negociar entre los distintos centros de responsabilidad, creando una mayor motivación de los gestores sobre el sistema de control de gestión implantado.

2.7. El diálogo como un factor crítico de éxito de Tecnológica, SA

Se puede decir que hay un especial cuidado en la empresa con la divulgación de la estrategia y con la participación de todos en el logro de los objetivos organizacionales.

Como se dijo anteriormente, la planificación se formaliza a través de la llamada reunión anual *Kick-off*, donde todos están presentes, desde los administradores hasta los empleados de nivel jerárquico más bajo. En esta reunión, que por lo general se lleva a cabo durante tres días, la administración presenta la visión y el plan estratégico de la empresa y los gestores de las unidades presentan los diferentes planes de negocios y presupuestos. Así, todos pasan a conocer el camino que la empresa irá por correr en los próximos años y qué papel desempeñarán en el éxito organizacional. Destacar que, con el fin de crear ejemplos de "campeones", todos tienen una camisa de la empresa cuya color varía según la antigüedad del empleado en la organización. Así, los colaboradores más recientes tienen la ambición de ganar el derecho a las camisas que representan una mayor antigüedad.

Además, el control presupuestario se realiza a través de las reuniones periódicas que han definido reglas y conocidas por todos. El éxito del sistema de control de gestión depende de la participación de todos en la definición y negociación de los objetivos a alcanzar, así como la interconexión de las distintas áreas funcionales de modo, que la información y los procesos fluyen de manera natural dentro de la organización. Por eso no es de extrañar que hay un especial cuidado con este tema. Así, hay reglas establecidas, ya sea para la preparación de reuniones, ya sea por la propia forma cómo ocurren. A seguir se muestra las reglas actualmente vigentes:

Preparación de la información disponible:

- Se preparan por la unidad administrativa y financiera, los estados financieros de cada unidad: demostración de resultados, demostración de flujo de efectivo y balance;
- Una semana antes de la reunión, todas las demostraciones del mes anterior son actualizadas, pudiendo cualquier gestor consultarlas;
- Antes de la reunión mensual, cada gerente se reúne 1 hora con el responsable de la unidad administrativa y financiera para análisis y validación de la situación mensual.

Reuniones:

- La frecuencia de las reuniones es mensual, con una duración de un día de las 8 horas hasta a las 18 horas;
- No se aceptan retrasos. Cualquier uno que llegue después de la hora prevista, paga una multa;
- Están presentes, la administración y todos los gestores de las distintas unidades;
- Es realizada el análisis de los resultados globales de la empresa, así como de todas las unidades, en comparación con el mes anterior;
- Todos los gestores presentan sus planes de negocio actualizados;
- Se celebra el foro GUN (gestores de las unidades de negocio), un espacio para el debate y el intercambio de información entre los responsables de las unidades de negocio;
- Hay la participación de convidados y después la administración termina la reunión.

Por último, además de la planificación y del seguimiento periódico, donde hay mucha intervención de la administración e de los gestores, la empresa tiene realizado esfuerzos para haber más intercambio de conocimientos. Siendo así, hay tres herramientas que están a ser muy utilizados en este sentido:

- *Newsletter* de la empresa, donde los gestores y empleados de las empresas tienen el reto de escribir artículos mensuales sobre las experiencias en la organización;
- Repositorio de proyectos y foros de discusión, donde se puede encontrar información diferente acerca de los problemas y desafíos que se enfrentan en los proyectos, evitando que las distintas unidades están trabajando en proyectos similares y no comparten información;
- Formación a cargo de gestores o colaboradores técnicos de las unidades sobre los proyectos que se han desarrollado con gran éxito.

En nuestra opinión, estos instrumentos de diálogo, son la clave para el éxito del sistema de control de gestión, ya que no sólo permiten la evaluación del desempeño con mayor claridad, mas también el intercambio de conocimientos entre los diferentes responsables, se creando sinergias en respuesta a los problemas de la vida cotidiana de la empresa.

CONCLUSIONES

Con este trabajo, se verifico que los sistemas de control de gestión pueden ser una herramienta poderosa para el éxito del negocio a través de la divulgación de la estrategia en la organización, pero también por vía del involucramiento de los colaboradores con los objetivos globales.

En primer lugar, se observo que lo papel del presupuesto como una herramienta clave en la planificación y control de la actividad, depende de la capacidad de la empresa para adaptarse a sus necesidades de sistemas de información de su estructura organizativa. Durante su crecimiento, a Tecnológica, SA cambió su organización interna y su sistema de información, teniendo por base en la actualidad la información por segmentos que permite la realización de los datos económicos y financieros de cada unidad. Fruto de la necesidad de una mayor cohesión organizativa, la empresa está implementando a gestión de proyectos y el cuadro de mando integral, favoreciendo la evaluación del desempeño con base en indicadores de las unidades y en función de los objetivos organizacionales. Espera así, eliminar el espíritu de granja y lograr la alineación de acción entre las distintas unidades de negocio y soporte, pasando el presupuesto a ser controlado a 3 niveles: empresa, unidades y proyectos.

De seguida, se mostró la importancia de la definición de centros de responsabilidad con el fin de facilitar la toma de decisiones y la respuesta de las empresas en el contexto empresarial actual. Así, se mostró también que los indicadores deben ser seleccionados para la evaluación de los centros de responsabilidad de acuerdo con el medio que el gestor tiene poder de decisión. Con el desarrollo del estudio de caso, hemos sido capaces de observar las siguientes conclusiones:

- Los centros de responsabilidad (unidades de negocio y de soporte), que actualmente representan una de las competencias básicas de la empresa, permiten una mayor velocidad y flexibilidad para responder al mercado, consecuentes de un mayor conocimiento del mercado pelos gestores y sus equipos. Por otra parte, la descentralización del poder de toma de decisiones también permitió la diversificación de negocio, ya que las unidades de negocio están desarrollando habilidades a medida que identifican oportunidades en el mercado;
- También se verificó que los criterios para evaluar el desempeño de los centros de responsabilidad se basan en la creación de valor, habiendo una preocupación con la capacidad de las distintas unidades de negocio para cubrir los costos de sus actividades, de los servicios internos prestados por unidades de soporte y de los saldos de caja negativos.

Por último, también encontramos que la evaluación de los resultados financieros en todos los ámbitos de la empresa es fundamental para crear una lógica empresarial en todos los procesos de trabajo y asegurar la concentración, tanto en los clientes internos como externos.

En este sentido, los precios internos de transferencia pueden tener un papel importante a desempeñar para orientar el comportamiento de los gestores de

actividades de soporte, ya que, pasan a preocuparse también con los *outputs* que generan y tratan de mejorar constantemente su desempeño, ante la satisfacción de las necesidades de otras áreas de trabajo de la empresa.

Así, creemos que el estudio del caso de la Tecnológica, SA hay evidenciado que los instrumentos de control de gestión, contribuyen en gran medida para al éxito del negocio, a través de la difusión de los objetivos y de la estrategia, de alineación de las actividades de los distintos niveles jerárquicos y funcionales, mas también a través del acceso a una información más detallada sobre el desarrollo de las áreas de negocio, lo que permite comprobar las fuentes de creación de valor de la actividad.

REFERENCIAS

- ANTHONY, R., GOVINDARAJAN, V. (2007), *Management Control Systems*, 12ª edição, Nova York: McGraw-Hill.
- ARAÚJO, C., PINTO, E., LOPES, J., NOGUEIRA, L., PINTO, R. (2008), Estudo de Caso. Disponível em: Janeiro, 2012, em: URL.
- CHIAVENATO, I. (1993), *Introdução à teoria geral da administração*, 4ª edição, São Paulo: Makron Books do Brasil.
- FERNANDES, A., CALÔBA, G. (2006), *Emprego da dinâmica de sistemas com o Balanced Scorecard*, 1º Congresso Internacional de Dinâmica de Negócios SBDS, Brasília, Brasil.
- HORNGREN, C., DATAR, S., FOSTER, G. (2012); *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 14ª edição, Prentice Hall.
- JORDAN, H., NEVES, J., RODRIGUES, J. (2002), *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, 8ª edição, Lisboa: Áreas Editora.
- KAPLAN, R., NORTON, D. (2004), *Mapas Estratégicos*; 6ª edição, Rio de Janeiro: Editora Campos.
- KLUGE, J., STEIN, W., LICHT, T. (2002), *Gestão do Conhecimento – Segundo um estudo da McKinsey & Company*; Principia.
- NEVES, J. (2012), *Análise e relato financeiro – Uma visão integrada de gestão*, 5ª edição, Lisboa: Texto Editores.
- NEVES, J. (2011), *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa*, 2ª edição, Lisboa: Texto Editores.
- STAKE, Robert (1995); *The Art of Case Study*; SAGE Publications Inc.
- YIN, R. K. (2009), *Case Study Research: Design and Methods*. Fourth Edition, SAGE Publications Inc.