

n.º 11 9456

R

MONOGRAFIA SOBRE CONTROLLING.

MAPFRE
CENTRO
DE
DOCUMENTACION

Documentacion extraída a propósito de la sesión paralela del I Congreso Nacional de ACEDE sobre "Competitividad en la Empresa Española", con el tema específico de CONROLLING ECONOMICO DE LA EMPRESA.

Universidad de Alcalá de Henares
Septiembre de 1991

Recogida: D. Miguel Angel Martínez Martínez
Fundación MAPFRE Estudios

MONOGRAFIA SOBRE CONTROLLING:

La Asociación Científica de Economía y Dirección de Empresas organizó su "I Congreso Nacional" en la Universidad de Alcalá de Henares. El tema escogido fue "Competitividad de la Empresa Española como Respuesta a los Directivos y Empresarios".

Una de las sesiones paralelas trató del CONTROLLING como elemento sustancial de los Sistemas de Dirección en cuanto que el mismo contribuye al éxito de las empresas. La sesión fue dirigida por el Dr. Muller, Director Financiero de SEAT, S.A. en Barcelona, y contó con las ponencias que se incluyen en esta monografía:

- "Controlling Económico como instrumento del management", a cargo de D. Miguel Angel Martínez Martínez (en representación de la Universidad de Alcalá de Henares y de la Fundación MAPFRE Estudios).
- "Aplicación del Controlling empresarial en SEAT", a cargo de D. Guilherme Ridder (controller en SEAT, S.A.).
- Una comunicación acerca de "Nuevos elementos para la contabilidad: Información segmentada", a cargo de D. Ramón Martínez Tapia (Universidad de Barcelona).

Miguel Angel Martínez Martínez
El Plantío, Septiembre 1991

I CONGRESO NACIONAL DE ACEDE
SESION PARALELA: CONTROLLING ECONOMICO DE LA EMPRESA

PONENCIA: CONTROLLING ECONOMICO COMO INSTRUMENTO DEL
MANAGEMENT.

PONENTE: D. MIGUEL ANGEL MARTINEZ MARTINEZ

Profesor de la Universidad de Alcalá de Henares.
Director General de la Fundación Mapfre Estudios.

I CONGRESO NACIONAL DE ACEDE
SESION PARALELA: CONTROLLING ECONOMICO DE LA EMPRESA

PONENCIA: CONTROLLING ECONOMICO COMO INSTRUMENTO DEL MANAGEMENT

PONENTE: D. MIGUEL ANGEL MARTINEZ MARTINEZ

INDICE.

	<u>PAGINAS</u>
I. INTRODUCCION	1
II. LA POSICION DIRECTIVA: EL DIRECTIVO Y LA ORGANIZACION	1
III. LA DIRECCION EMPRESARIAL: EL MANAGEMENT	3
IV. CONTROLLING: EVOLUCION Y CONTENIDO DE SU CONCEPTO	5
V. CARACTERISTICAS Y TIPOLOGIA DEL CONTROLLING	9
VI. MANAGEMENT ESTRATEGICO, CONTROLLING Y ORGANIZACION EMPRESARIAL	14
VII. CONTROLLING ESTRATEGICO Y OPERATIVO	16
VIII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	19
IX. BIBLIOGRAFIA	20

I. INTRODUCCION.

Al preparar esta ponencia sobre "Controlling" en el ámbito de un Congreso cuyo motivo principal lo constituye la COMPETITIVIDAD, he pretendido enfocar su concepto, ámbito y contenido como instrumento básico de la Dirección Empresarial.

Me referiré, en primer lugar, a los factores que intervienen en la Dirección Empresarial, y al propio concepto de controlling ya que éste ha sufrido interesantes mutaciones en su todavía corta existencia. Controlling-Organización-Planificación, constituyen los ejes de la clásica dimensión funcional del management, que repasaremos a continuación para, finalmente, analizar el Controlling Estratégico.

Esta referencia disciplinar al "management", completará así la visión de la praxis basada en un caso tan notable como el de SEAT, que expondrá mi colega el Sr. Ridder.

II. LA POSICION DIRECTIVA: EL DIRECTIVO Y LA ORGANIZACION.

La moderna economía de la empresa gira alrededor de los procesos de toma de decisiones y sus implicaciones organizativas e instrumentales. En este proceso, el directivo juega un papel central. De su actuación va a depender:

- El impulso y el desarrollo estratégico de la institución.
- Conseguir los objetivos empresariales.
- Poner en evidencia y promover la mejora de las distintas combinaciones de factores empresariales: Su "Economicidad", etc.

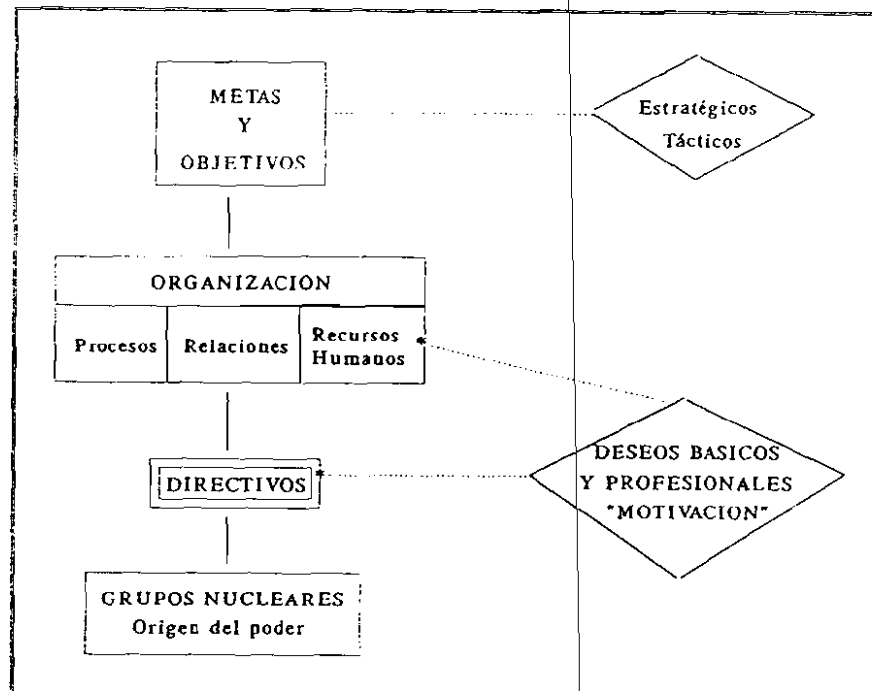
y es por ello de extraordinaria importancia el compromiso de los recursos humanos que constituyen la organización empresarial y, en especial, de sus directivos, con las metas y objetivos supremos empresariales.

En general, será la totalidad de esta organización quien deberá conseguir buena parte de esos objetivos y subobjetivos en las compañías.

Como queda reflejado en el esquema n° 1, la coordinación directiva DISPONE, gracias al poder delegado que ostenta, a través de una organización representada en sus tres componentes:

- Recursos Humanos.
- Procesos y normas de actuación.
- Relaciones (grupos, jerarquía, etc).

En la empresa actual, esta actuación no puede ser mecanicista (1) sino que debe tener presente los aspectos personales de los componentes de la estructura y de la propia dirección: Sus deseos y motivaciones.



ESQUEMA 1

Esta posición de "sandwich" en el directivo, así como la propia implicación de los protagonistas de todo proceso empresarial, ha de ser considerado por la función de Controlling, para que su efecto positivo acompañe e integre sinérgicamente las actuaciones de los grupos en la empresa y a la vez sirva de elemento aclarador en la empresa.

(1) La organización no actúa como una caja negra cuya respuesta a los controles es automática. Con la ayuda de las ciencias del comportamiento, el conocimiento de la economía de la empresa avanzó a través de los procesos de la motivación y el compromiso humano (Weinert, 1985).

Es por ello por lo que las funciones de Manager y de Controller no son excluyentes sino que se solapan, ya que ambas funciones, supervisión y control, son tareas directivas.

III: LA DIRECCION EMPRESARIAL: EL MANAGEMENT.

El concepto de Management en la literatura anglosajona, engloba todos los elementos del proceso directivo, constituyendo una parte de la Economía de la Empresa, tal y como se estudia en Europa.

El Management es el factor dispositivo responsable, no sólo de los resultados, sino de la existencia y futuro de la empresa.

Siguiendo el esquema n° 2, profundizaremos entre la dimensión corporativa (institucional) y la instrumental (funcional) tanto en la empresa como en los procesos de Management:

EMPRESA - DIRECCION EMPRESARIAL - MANAGEMENT	
Visión Institucional-Corporativa	Visión Funcional
<ul style="list-style-type: none"> • Filosofia Empresarial • Cultura Empresarial • Estrategias Corporativas • Forma/Relaciones Jurídicas • Definición de niveles de autoridad y toma de decisiones 	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemas de Planificación Estratégica • Estructuras y Procesos organizativos: Recursos Humanos • Controlling • Sistemas de Información

ESQUEMA 2

La dimensión institucional configura el proceso de adaptación al entorno e incluye la filosofía como expresión de la voluntad superior acerca de su misión institucional, la cultura como conjunto de normas y valores reales de la sociedad y la estrategia. Paralelamente, en él, se diferencian las estructuras de poder y los niveles de toma de decisiones, así como los problemas societarios.

Es en la dimensión funcional de la empresa, donde encontramos los factores dispositivos derivados, que incluyen subsistemas tales como la Planificación Estratégica, la Organización, el Controlling como sistema integrado en la anterior, y el propio sistema de información. Todos ellos constituyen instrumentos de la dirección, aquellos sobre los que el management ejercerá sus capacidades y singularidades (2).

El Controlling juega un papel clave como elemento funcional que caracteriza la actuación de todo directivo, y cuya configuración condiciona en parte el éxito empresarial.

Por todo lo anterior, el Controlling es difícil de entroncar... ¿Necesitamos una unidad organizativa especializada dentro de la estructura? ¿Centralizada o descentralizada?... La complejidad en la gestión de los procesos y del entorno van a condicionar la respuesta, así como la propia necesidad de flexibilidad estratégica; así, por ejemplo, en las PYMES, la mayoría de las veces, no se podrá consolidar la función de controlling a un departamento especializado, y es en las compañías medias y grandes donde casi siempre encontraremos el Controlling como un grupo cualificado de profesionales que:

- Mantienen y configuran los sistemas informativos de carácter económico-gestional.
- Actúan junto al directivo de línea (manager).
- Abarcan en su actuación tanto los aspectos corporativos como los funcionales.
- Crean sistemas de control estratégico y táctico.
- En ocasiones, estos departamentos suponen una excelente plataforma de reciclaje o formación de directivos funcionales.

En ambos casos (con o sin estructura específica de recursos humanos), es preciso considerar que CONTROLLING es una función directiva inexcusable para el management.

(2) Una clásica definición del término la podemos encontrar en la obra de Mescon. "Management es el proceso de planificación, organización, liderazgo y controlling de los esfuerzos de los miembros de la organización que usando otros recursos, buscan conseguir los objetivos planeados". Mescon, Michel, H., Michel Albert y Franklin Khedouri, Management; Individual and Organizational Effectiveness, New York, Harper and Row, 1985.

IV CONTROLLING: EVOLUCION Y CONTENIDO DE SU CONCEPTO.

4.1. ANTECEDENTES.

Los primeros antecedentes del término "Controller" están unidos, bajo diversas concepciones, a la actividad mercantil inglesa en los siglos XV y XVI, así como (en el siglo XVII, XVIII y XIX) a la actividad presupuestaria y comercial americana (3).

Estos orígenes comienzan a vincular las actividades de:

1' CONTABILIDAD, CONTROL Y SUPERVISION FINANCIERA.

e incluyendo genéricamente las funciones de tesorero.

Esta posición organizativa adquiere gran desarrollo en América, en la primera mitad del siglo, forzada por el crecimiento de la economía y de sus empresas, lo que representaba:

- Una mayor complejidad empresarial: Problemas de coordinación.
- Un necesario control de costes (sobre todo los fijos).
- Mayores turbulencias económicas, que exigían mejorar los instrumentos de supervisión directiva.

(3) En la Corte Inglesa (siglo XV), el "controller" registraba salidas y entradas de dinero y de bienes patrimoniales, y en el siglo XVIII en U.S.A., se ocupaba del equilibrio presupuestario de la administración americana. Es en 1880 cuando la empresa privada de ferrocarriles "Santa Fe" encargó a un "controller" funciones de carácter administrativo y financiero.

4.2. CONTROL EMPRESARIAL.

Al mismo tiempo, "Controlling", evoluciona desde la posición de simple sistema de recogida y control de la información, hasta constituirse en un instrumento de ayuda, análisis y concepción del futuro empresarial. Esta evolución llevará a que el Controller intervenga en asuntos de mayor ámbito y responsabilidad, tales como:

- La Planificación Empresarial.
- Elaboración e interpretación de informes de resultados.
- Tareas de asesoramiento económico.
- Problemática fiscal.
- Relaciones con las instituciones públicas.
- Control del patrimonio empresarial.

Superando ampliamente la clásica concepción "Contable-Tesorera" antes enunciada.

4.3. CONTROL DE GESTION.

Esta nueva vocación configuradora lleva a Robert N. Anthony, en 1965 a definir el Control como "un proceso mediante el cual los directivos influyen en otros miembros de la organización para conseguir el logro de los objetivos de la organización" (4). Anthony subraya el deseo de que controlar signifique también poner en marcha mecanismos de corrección en la evolución de la empresa.

Esta es la idea conductora que preside también al concepto francés e italiano de Control de Gestión en los años 60/70, incluyendo la realización de los planes necesarios para alcanzar los objetivos previamente establecidos, y los mecanismos de control; esta acepción lleva a confluir la planificación y el control a través del proceso de Dirección por Objetivos.

(4) Más modernamente, Anthony, en su obra The Management Control Function, Boston, Harvard, 1986, introduce el concepto de Estrategia como finalidad directa de todo proceso directivo y, por tanto, del Control.

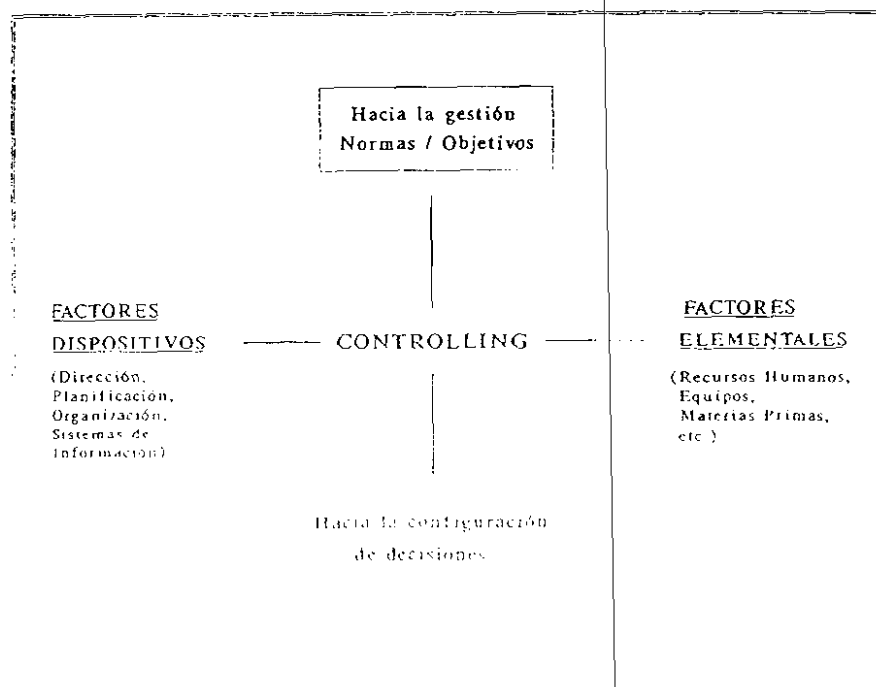
El Control de Gestión, así definido como proceso parcial de los sistemas de dirección, se desarrollaba en cuatro etapas:

- a) Especificar los "standards" o normas de resultados: Los objetivos a superar.
- b) Medir los resultados reales. Comparar con los "standards".
- c) Detectar desviaciones y las causas de las mismas.
- d) Proponer medidas correctoras.

El eje principal de este enfoque fue la DETECCION y el ANALISIS DE DESVIACIONES en la gestión empresarial (comparaciones presupuestarias, etc.) en el sentido, aún restrictivo del "debe ser" y de lo que "es".

4.4. CONCEPTO ACTUAL.

El "controlling" de los años 90, es más bien un proceso aclaratorio de los fenómenos reales desde la perspectiva económica; ello implicará (véase esquema 3 propuesto por el Dr. D. Santiago García Echevarría) una mayor variedad e interdisciplinariedad en la función.

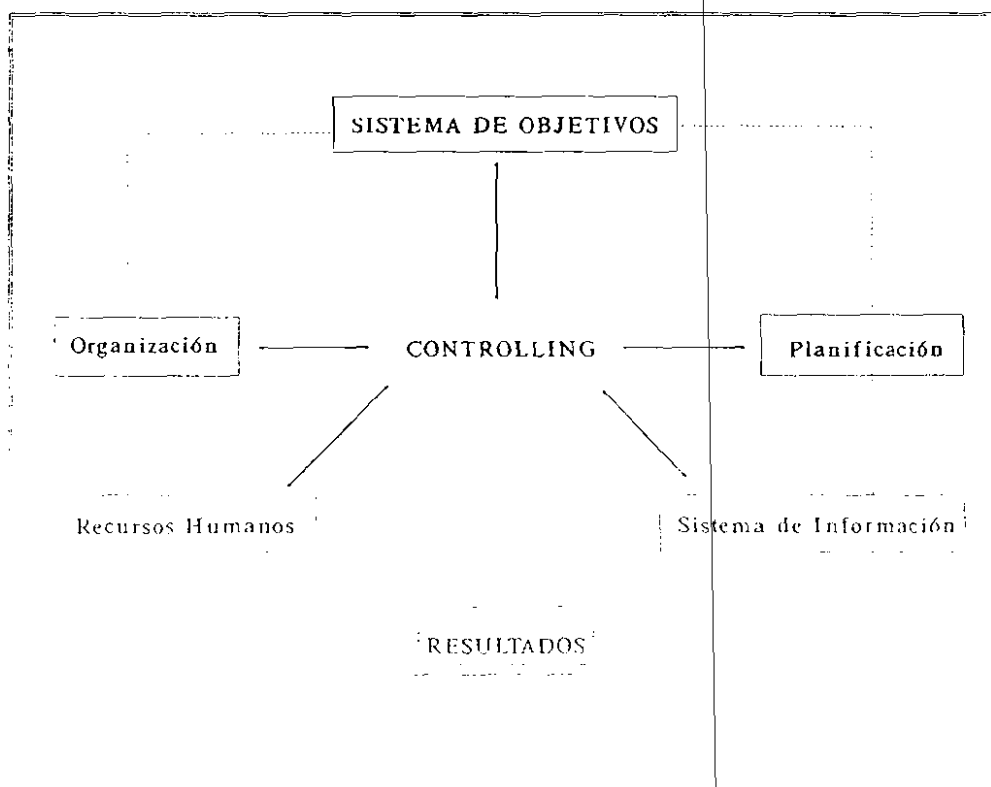


ESQUEMA 3

Suponiendo características tales como:

- Una doble actuación tanto en la Dirección como en la Combinación de Recursos. (Es decir, y a modo de ejemplo, el "controlling" actúa en la planificación y en el control de la productividad).
- Diseña los procesos de toma de decisión y estrategias, y controla operativamente la consecución de objetivos.
- El Controlling usará el cálculo económico.
- Configura y mantiene el sistema de información.

Finalmente, y dentro de la reciente concepción alemana, KUPPER (1987) incluye el CONTROLLING como una pieza del sistema empresarial de resultados (un subsistema) relacionado con los demás y que se influyen mutuamente, (ver esquema 4) junto a la Planificación, la Organización, los Sistemas de Objetivos e Información, así como, a su vez, la influencia de la actuación de cada grupo de recursos humanos en la empresa.



ESQUEMA 4

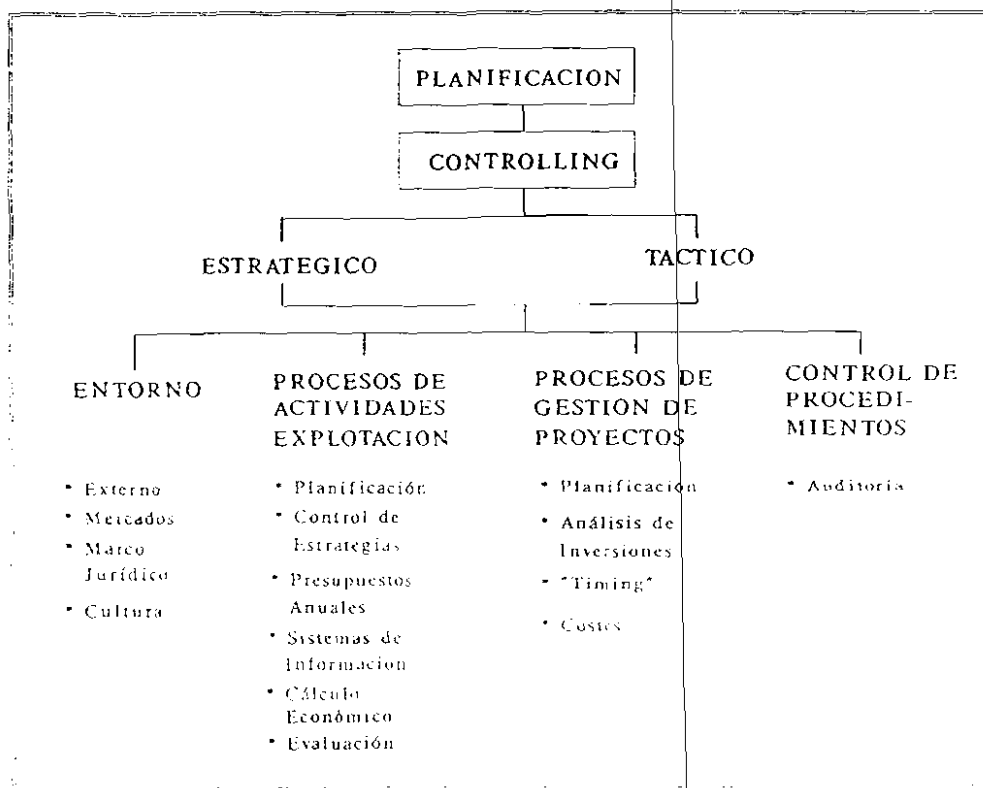
Esta visión situa el "controlling" al mismo nivel de influencia sobre los resultados empresariales que el resto de los subsistemas directivos, superando otras concepciones más "asesoras" o "aclaradoras", atribuidas al término.

V. CARACTERISTICAS Y TIPOLOGIA DEL CONTROLLING.

Analizaremos en este apartado el ámbito de actuación, las diferentes "clases de control" y las características en que se desenvuelve el controlling económico; para ello, utilizaremos diferentes puntos de vista.

5.1. AMBITO DEL CONTROLLING EN LA EMPRESA.

Como ya hemos mencionado, planificación y controlling son dos caras de un mismo fenómeno: El ejercicio de la dirección empresarial. Ninguno de ellos se completa aisladamente sino que se sirve o apoya en el otro factor dentro de la empresa.



Utilizaremos el esquema nº 5 para explicar el ámbito del controlling (sea éste de carácter estratégico o táctico) (5), así como los subsistemas y procesos donde interviene:

- a) El controlling debe intervenir y estimular un buen conocimiento del entorno (mercados, tendencias, escenarios económicos, etc), describiendo las influencias que sus mutaciones tendrá para la empresa, así como sus oportunidades.
- b) El controlling intervendrá en los procesos empresariales a través del control de las explotaciones ordinarias, y los planes estratégicos, los presupuestos anuales, los sistemas de información, etc.
- c) El "proyecto" constituye una entidad singular de gestión. En ocasiones se tratará de la razón de ser de la empresa (ingeniería, construcción, maquinaria pesada, etc), y en otros casos serán unidades y proyectos de inversión incardinados en una empresa convencional de productos en serie.

Sea cual sea la naturaleza del negocio principal de la compañía, lo cierto es que su proceso de controlling tendrá su específico sistema de programación, de "timing", de costes, etc, cuyo control, en la mayoría de los casos, tiene un alto interés estratégico.

- d) Controlling intervendrá también en el control del cumplimiento de procedimientos y tareas (auditoria). Aunque esta "auditoría" en muchas ocasiones no sea estrictamente una competencia directa de la Unidad Controlling, su colaboración es muy estrecha ya que aquella procura asegurar que el conjunto de normas y sistemas se aplique correctamente en la empresa.

(5) En el apartado VII se recogen las diferencias esenciales entre el carácter estratégico y táctico del controlling.

5.2. DIMENSIONES PROPIAS DEL PROCESO DE CONTROLLING.

Los sistemas de control, se ocuparán de los elementos clave que en la práctica confluyen en la gestión empresarial, utilizan sus "unidades de medida" y crean algoritmos económicos específicos para cada proceso y nivel organizativo.

Un mismo hecho empresarial será examinado desde los diversos aspectos con los que es susceptible de influir en los resultados. Consecuencia de todo ello, CONTROLLING manejará:

- El factor tiempo: El cumplimiento de los plazos y la necesidad estratégica de adaptar la "velocidad" de los procesos y sus realizaciones, al entorno cambiante: corto, medio y largo plazo.
- Los flujos financieros: Su tesorería, los ingresos y gastos y los diversos niveles de resultados.
- La implantación de proyectos, inversiones y estrategias: Su evolución.
- Los objetivos supremos y la visión empresarial de los accionistas.
- La marcha de los objetivos empresariales.

Estas y otras dimensiones interesan acerca de cada unidad y subunidad empresarial. Así pues, cada hecho económico ha de ser analizado desde un MULTIPLE ENFOQUE causal, así como también ha de ser DESAGREGADO en sus diferentes niveles o subsistemas de influencia en la empresa y en el mercado.

El resultado económico acumulado, de un determinado producto financiero en un Banco (por ejemplo), interesará conocerlo no sólo como hecho histórico, sino como proyección prevista, no sólo el dato puntual en un mes sino la evolución en un periodo ... no sólo el beneficio o medida obtenido, sino la razón de los ingresos o gastos, su "nivel de precios"; además, nos encontraremos con la necesidad de obtener resultados y controlling's parciales por áreas geográficas de gestión.

En suma, un eficaz CONTROLLING en cada compañía exige una estructura y sistema propios, adaptados al negocio y a la coyuntura y cultura empresariales. No existen modelos standars que puedan adaptarse fielmente a magnitudes tan flexibles. Cada empresa ha de encontrar su propio proceso de control integrado en su management.

5.3. TIPOLOGIA DEL CONTROLLING.

Desde una perspectiva operativa, los procesos de control pueden distinguirse según la naturaleza de sus realizaciones y el momento del control (Thietart, 1984):

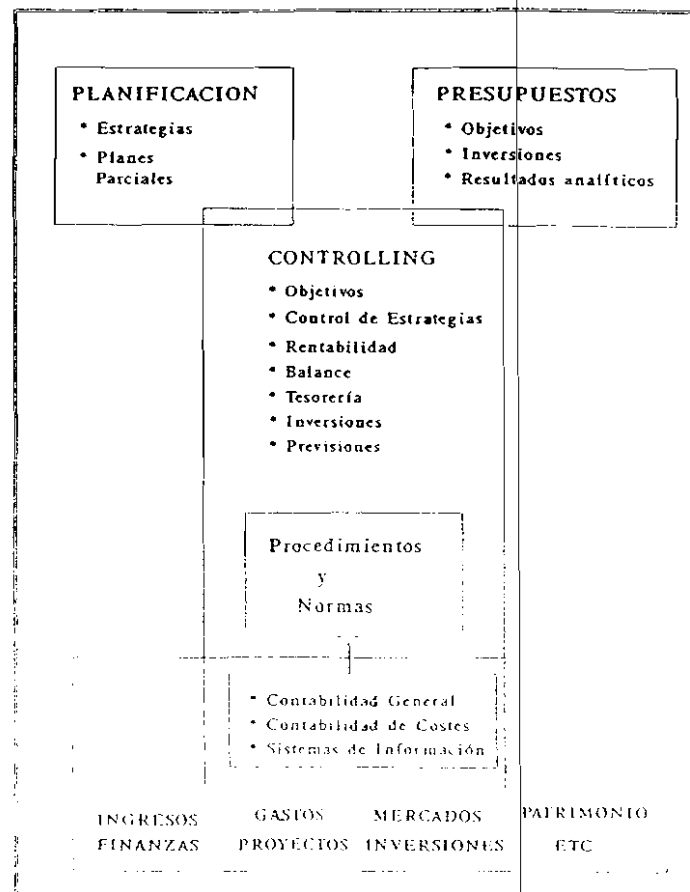
- a) CONTROL TODO O NADA: Son los controles de procesos o actividades complejas sujetas a verificaciones. Si el resultado es positivo, la actividad pasa a la siguiente etapa, como ocurre en los controles de calidad.
- b) CONTROL "A POSTERIORI": Clásicos sistemas de control de gestión y análisis de desviaciones PRODUCIDAS para su retroalimentación y posterior corrección.
- c) CONTROL ANTICIPADO: Sistemas donde los resultados son previstos y analizadas las interferencias que pueden alterar los anteriores. Las actuaciones se adaptan a las modificaciones que en cada momento puede presentar el mercado, la competencia y los propios factores internos de la empresa.

En realidad, estos tipos de control coexisten en la empresa, bien integrados en los procesos de trabajo, y en la tecnología, o bien formando parte de los propios sistemas de información empresarial.

Un ejemplo del empleo de estos sistemas informativos serían los modelos de software "Executive Information System", que obligan a los directivos a establecer sus propias posiciones anticipadas de los resultados parciales (forecast), integran estas informaciones y ofrecen un "feed back" que permite nuevas modificaciones en los procesos e incluso las estrategias.

5.4. SEGMENTACION DEL CONTROLLING.

Finalmente, y a modo de resumen, ofrecemos en el esquema nº 6 una visión del Controlling como subsistema funcional. En el mismo se aprecia el efecto "frontera" que el proceso conlleva desde la intervención en los procesos configuradores de la PLANIFICACION y el PRESUPUESTO, hasta el control de los procesos, para entrar así en el control financiero, control de producción, control de inversiones, control de proyecto, controlling comercial, etc.

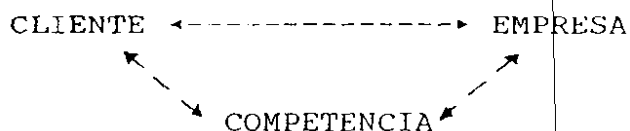


ESQUEMA 6

Esta segmentación funcional sirve en muchos casos de clasificación del controlling operativo adscrito en cada unidad organizativa especializada.

VI. MANAGEMENT ESTRATEGICO, CONTROLLING Y ORGANIZACION EMPRESARIAL.

El concepto de dirección estratégica se sustenta sobre la competitividad. Dirigir estratégicamente significa considerar la interrelación continua entre:



a través de un proceso analítico que tenga en cuenta las oportunidades (o amenazas) que el entorno representará para la empresa, así como las fortalezas y debilidades que posee cada unidad de negocio.

Ello permitirá sostener las VENTAJAS COMPETITIVAS, transformándolas en nuevos ejes de la planificación, en ESTRATEGIAS básicas de acción.

La búsqueda de elementos diferenciales en el mercado de los propios potenciales y de posiciones estratégicas de resultados se constituye en nuevas metas empresariales que superan a los clásicos objetivos.

El nuevo marco directivo, flexible y adaptable en su concepción misma, precisará de nuevos SISTEMAS ORGANIZATIVOS, y de una nueva concepción del CONTROLLING. Ha de buscarse la coherencia del conjunto a través de modelos:

- a) Que sirvan de soporte para la formulación e implantación de estrategias.
- b) Reconociendo que la posición estratégica formulada, condicionará el modelo organizativo y el sistema de control. Esta flexibilidad permitirá una mayor dinámica empresarial.

- c) Cuya organización y controlling sean impulsados desde la dirección, como elementos integradores con los diversos roles existentes en la empresa.
- d) El controlling abarcará también el propio análisis de las estrategias, con técnicas tales como las de costes-beneficios, estudio de mercados, modelos analíticos, análisis matricial, etc.

Esta mayor interrelación y adaptabilidad que se exige al controlling y a la organización se ha de traducir en sistemas de control que tengan presente:

- Centralización y Descentralización organizativas.
- Unidades Estratégicas de Negocio en las que la empresa se subdivide.
- Formalización de procedimientos y normas.
- Estilos de Dirección.
- Sistemas y útiles informativos utilizados.

De esta manera, el proceso de Controlling recogerá las características del conjunto y de las partes en la empresa, y todo ello congruentemente a la organización y a la responsabilidad de cada DIRECTIVO (centros de resultados, unidades estratégicas, etc).

A esta flexibilidad que al Controlling le exigen los Sistemas de Dirección Estratégica, se añade además otro elemento: La propia dinámica de los procesos que obliga a anticiparse en las decisiones (el "tiempo real"). Un sistema de control sólo será eficiente y apoyará a la competitividad empresarial si reúne información esencial en tiempo hábil.

Para terminar con la relación CONTROLLING-ORGANIZACION, añadir que el Controlling se apoyará en estructuras organizativas especializadas que trabajarán muy de cerca de cada nivel directivo empresarial. Ello constituirá una estructura de control integrada en la propia organización y cuya misión esencial será la de apoyar al directivo en la toma de decisiones (6).

- (6) El riesgo de estas unidades organizativas está en su polarización hacia tareas de supervisión y detección de las desviaciones, sin integrarse en los propios procesos. Claramente apostamos por un diseño organizativo del Controlling descentralizado y comprometido en cada nivel empresarial.

VII. CONTROLLING ESTRATEGICO Y OPERATIVO.

En los Sistemas de Management Estratégico, el concepto de Controlling se amplía. El Controlling Estratégico no invalida los modelos de Control Operativo o táctico imperantes hasta hace unos pocos años.

Podría decirse que aparece otro nivel en el Controlling. Un nivel que supere los procesos estáticos (escenarios válidos para un periodo de tiempo, etc), así como la propia dimensión financiera y de gestión económica del controller, entendiéndose claramente que, únicamente, con equilibrios presupuestarios o planes plurianuales bien controlados, no está garantizada la competitividad del mercado, es preciso ir más allá.

En este sentido, y en un contexto más innovador de actuaciones condicionadas al mercado y la competencia, se precisa un Control Estratégico y de sistemas "ex ante" que incluya sistemas de predicción empresarial (ANTICIPAR SORPRESAS) y que intervenga en la búsqueda de nuevos potenciales empresariales:

- * El Profesor Lücke (1990) caracteriza dos niveles de CONTROLLING (7):

- CONTROLLING ESTRATEGICO: Orientado a asegurar el crecimiento y potencialidad de "performance" futura (en horizontes ilimitados y por tanto referencias básicas al largo plazo).
- CONTROLLING OPERACIONAL: Orientado a la economicidad, liquidez y rentabilidad de la empresa y de cada una de sus partes (trabaja en el corto plazo).

Estos niveles de Control/los vincula, naturalmente, a los mismos en la Planificación, de tal forma que el Controlling Estratégico intervendrá en la definición de los objetivos estratégicos y en su control, así como en los diferentes elementos que conducen a la formulación estratégica.

- * Jurgen Weber (1988) distingue algunas características más entre ambos tipos de CONTROLLING, de las que reproducimos en el esquema 7 las más significativas.

(7) Ponencia del Profesor Lücke sobre "Controlling: Aspectos del Controlling Financiero" en su exposición celebrada en los encuentros de SEAT y la Docencia en 1990.

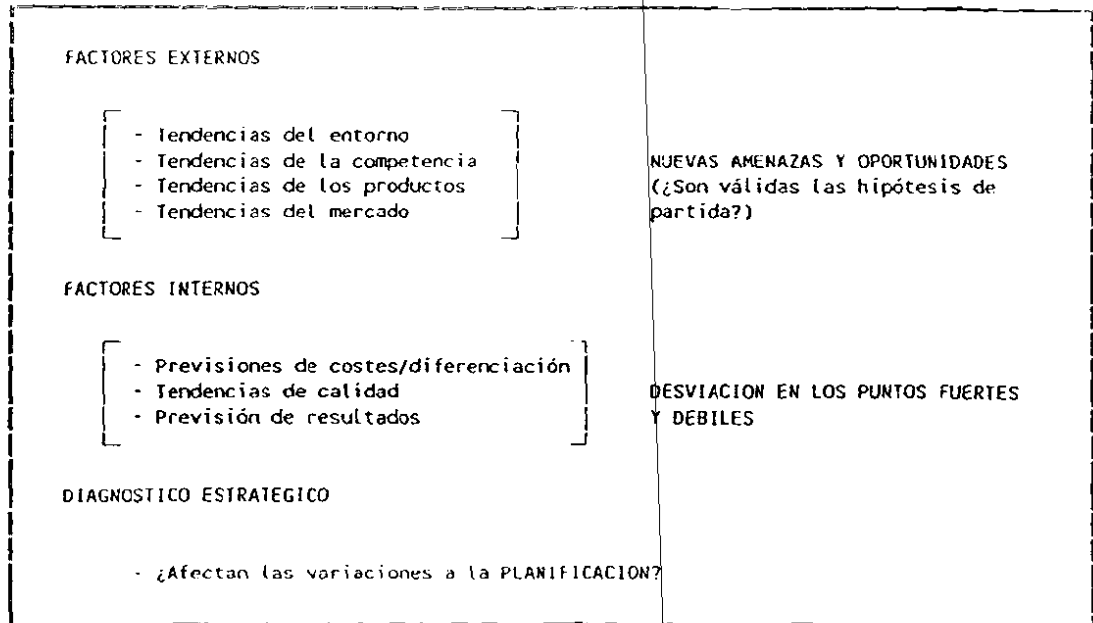
Campos Parciales Controller Características	CONTROLLING ESTRATEGICO	CONTROLLING OPERATIVO
Objetivo Principal	* asegurar la permanencia de la empresa a l/p	* obtención de beneficio
Orientación Principal	* análisis externo e interno de la empresa	* interno de la empresa
Grado de libertad	* muy flexible: posibles cambios de los parámetros de planificación y dirección (objetivos, etc.)	* en gran medida los objetivos y comportamientos son constantes
Grado de autonomía del Controlling	* necesario una colaboración muy estrecha con otras funciones empresariales en todas las fases del controlling	* junto a una autonomía dentro del ámbito de las funciones del controller, se debe dar una cooperación con otros ámbitos para ciertas funciones

ESQUEMA 7

Pero CONTROLLING ESTRATEGICO (por encima de resultados financieros y proyecciones a largo plazo), significa también entrar en la esencia, fundamentos e implementación de las Estrategias empresariales interviniendo en los componentes mismos del análisis.

Este nuevo proceso de control empresarial supondrá intervenir en la formulación de la estrategia y en su puesta en marcha, de tal manera que un completo modelo de controlling de estrategias debe incluir elementos y herramientas propias dentro del proceso de análisis, pudiendose distinguir las siguientes etapas de CONTROLLING ESTRATEGICO:

- A) DISEÑO DE SISTEMAS DE ALERTA (esquema 8): Pretenden validar las premisas y el mismo proceso de formulación estratégica, analizando:



ESQUEMA 8

- B) CONTROL de la implantación de las ESTRATEGIAS: Se trata de la verificación de su puesta en marcha en tiempo, costo y características previstas.

Cada estrategia estará basada en objetivos y planes de decisión, cuyo control se asemejará y confundirá en el Controlling Operativo (resultados, inversiones, planes de producto, etc).

- C) CONTROLLING DE ASPECTOS INSTITUCIONALES Y DE LOS RECURSOS HUMANOS. Comprendiendo (Menguzzato, 1990) otras funciones de valor estratégico que afectan al comportamiento de los Recursos Humanos, tales como:

- Cultura Empresarial: Conflictos de intereses, afinidades. "Barreras al cambio organizativo".
- Desarrollo Profesional R.H.: Adecuación futura a las necesidades cualitativas de personal.
- Sistemas de incentivos: Vinculados al Control Estratégico y, por tanto, comprometiendo a la organización.

VIII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

La configuración e implantación de un proceso de CONTROLLING como el que, a lo largo de estas líneas, hemos tratado de explicar, exigirá una adecuada cultura organizacional. Ello significa que sería una grave irresponsabilidad improvisar un sistema, sin tener presente la adecuación de sus recursos humanos.

Un nuevo sistema de CONTROLLING se conseguirá a través de una evolución en los procedimientos, así como en los conocimientos y aptitudes de sus directivos.

Como resumen de la ponencia, y a modo de conclusiones, deseo subrayar algunos elementos que considero sustanciales en la tarea de integrar en la empresa con éxito, un eficaz CONTROLLING:

- A) El CONTROLLING precisa del impulso de la Dirección, pero sin que deba sustituirla.
- B) El CONTROLLING, en la actualidad, se ocupa a través del cálculo económico del análisis "ex-post" y "ex-ante", así como interviene en la configuración de alternativas de proyectos y estrategias.
- C) Precisa un Sistema de Información (no sólo contable) que permita: Agilidad, flexibilidad y aclare los resultados que supondrán las decisiones tomadas en los procesos reales.
- D) El CONTROLLING ha de ser una función integradora y ha de fomentar el trabajo en grupos.
- E) CONTROLLING estratégico significa estimular la flexibilidad en la organización y en los procedimientos.
- F) CONTROLLING establecerá criterios económicos en las decisiones, reduciendo los costes de coordinación.
- G) CONTROLLING afectará a toda la estructura empresarial, bien sea en el control táctico o estratégico y dará cohesión a la actuación de las partes, partiendo de la planificación hasta la realización de cada proyecto concreto.
- H) CONTROLLING exige compromiso con los Recursos Humanos.
- I) En el PROCESO DE CONTROLLING, deben intervenir profesionales con buen conocimiento de los mecanismos y magnitudes que conducen la gestión empresarial. Ello significa que la eficacia del sistema tendrá mucho que ver con su capacidad de "interface" entre los procesos reales y sus implicaciones económicas, y viceversa.

Muchas gracias por su atención.

IX. BIBLIOGRAFIA.

- ANSOFF, H.I., "Strategic Issue Management". Strategic Management Journal, vol. 1, 1980

- ANSOFF, H.I., "Implanting Strategic Management", Prentice Hall, New York.

- ANTHONY, R.N. El control de gestión, Marco, entorno y proceso, Bilbao, Deusto, 1990 (versión inglesa: "The Management Control Functions").

- ANTHONY, R.N. Sistemas de planeamiento y control, Orbis (Planning and Control Systems, 1965).

- BOUQUIN, H. Le controle de gestion, Paris, P.U.F., 1986.

- COOPER, R., "You need a new cost system when ...", Harvard Business Review, Jan-Feb, 1989.

- COWE, R., Handbook of Management Accounting, Aldershot, 1988.

- DEYHLE, A., Controller Handbuch, Gauting, 1980.

- DÜROLF, P., Das Planungshandbuch als Controlling instrument, Ed. Horváth, Darmstadt, 1988.

- GARCIA ECHEVARRIA, S., Política económica de la empresa, Uned, Madrid, 1977.

- HEIGHL, A., Controlling. Interne revision, Stuttgart, 1989, 2ª ed.

- HIROMOTO, T., "Management Accounting in Japan", Controlling, 1, 1989, pp. 316-323.

- HUMBLE, J.W., ¿Cómo implantar la Dirección por Objetivos en las áreas funcionales, A.P.D., Madrid, 1987.

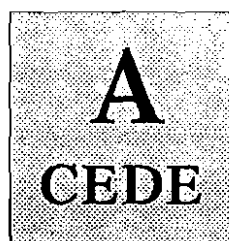
- HUMMEL, S., MÄNNEL, W. y GARCIA ECHEVARRIA, S., Política de Costes y Contabilidad de Costes, Madrid, 1984.

- LUCKE, W. y DIETZ, J.W. (edits), Innovation und Controlling, Wiesbaden, 1989.

- MARTINEZ MARTINEZ, M.A., "Elementos de Dirección Estratégica de la Empresa", Cuadernos de la Fundación Mapfre Estudios, nº 6, Madrid, 1991.

- MAYER, E. (ed.), Controlling-Konzepte. Perspektiven für die 90er Jahre, Wiesbaden, 1986.

- MENGUZZATO, M., RENAU, J.J., La Dirección Estratégica de la Empresa, Ariel, Barcelona, 1991.
- PEREZ CARBALLO, J., Control de la gestión empresarial, Madrid, Esic, 1990.
- PORTER, M.E. Ventaja Competitiva, Cecsá, México, 1ª ed. española, 1987.
- PUMPIN, C., Dirección Estratégica de la Empresa, Esic, Madrid, 1983 (Obra francesa, 1981).
- PUMPIN, C., y GARCIA ECHEVARRIA, S., Management Estratégico, Esic, Madrid, 1986.
- REICHMANN, T. (ed.), Controlling Praxis. Erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, Munich, 1988.
- ROBBINS, S., Comportamiento Organizacional, Prentice Hall, México, 3ª ed. española, 1987.
- RODRIGUEZ DE RIVERA, J., "Introducción a los conceptos y metodología del Controlling", Working Paper n° 74, Idoe, Alcalá de Henares, 1990.
- SEAT Y LA DOCENCIA, "Controlling. Diversas ponencias", Marzo 1990.
- THIETART, R.A. La strategie d'enterprise, Mc. Graw Hill, Paris, 1984.
- WARD, J.M., "Integrating informations system into Business Strategy", Long Range Planning, Vol. 20, n° 3, 1986.
- WEINERT, A. Manual de Psicología de la Organización, Herder, Barcelona, 1985.
- WELGE, M.K., "Unternehmensführung", vol. 3, Controlling, Stuttgart, 1988.
- WILSON, R.M.S., "Strategic Management Accounting", en ASHTON, D.J., HOPPER, T.M. y SCAPENS, R.W. (eds.) Issues in Management Accounting, Deddington, 1989.



**ASOCIACION CIENTIFICA DE ECONOMIA
Y DIRECCION DE LA EMPRESA**

I CONGRESO NACIONAL

COMPETITIVIDAD DE LA EMPRESA ESPAÑOLA
La respuesta directiva del empresario español

Controlling Económico de la Empresa:

***Aplicación del Controlling empresarial
en SEAT, S.A.***

Sr.D.Guilherme Ridder
SEAT, S.A.

Del 22 al 24 de septiembre de 1991
UNIVERSIDAD ALCALA DE HENARES

SEAT

CONTROL DE GESTION



APLICACION DEL
CONTROLLING EMPRESARIAL
EN SEAT, S.A.

Fig. 1

En esta ponencia voy a mostrarles en la Introducción, unos datos de Gestión de SEAT, una descripción del Organigrama de Control de Gestión y de las premisas de nuestra actuación. Por último, entraremos en la parte más extensa de mi ponencia, en que iremos analizando las fases del Controlling según el proceso productivo o industrial de la Compañía.
(ver figura 2).

En el Consorcio VW disponemos de un marco, pero no resulta exhaustivo. Nosotros, en cada Participada del Consorcio, hemos de adaptar las posiciones en la forma que resulten más favorables para las necesidades de la información y del control de gestión de la práctica empresarial para la que nosotros servimos.

Nuestra actitud consiste en que ante un desorden más o menos complejo actuamos de brújula para orientar a nuestra Empresa, bajo las directrices de la Vicepresidencia de Finanzas, a que todos nos esforcemos en orientar nuestros trabajos de forma cooperativa en la dirección conveniente.

En cuanto a la complejidad en donde hemos de movernos y cuáles son las magnitudes que influyen la forma de realizar el Controlling en nuestra Empresa, les presento abreviadamente algunas cifras clave : (ver figura 3).

SEAT	CONTROL DE GESTION
INDICE	
1. INTRODUCCION	
1.1 DATOS DE GESTION EN SEAT	
1.2 ORGANIGRAMA DE CONTROL DE GESTION	
2. PREMISAS EN LA ACTUACION	
2.1 BASES	
2.2 RELACIONES ORGANIZATIVAS	
2.3 INFRAESTRUCTURA	
2.4 ACTIVIDADES PRINCIPALES	
2.5 INSTRUMENTOS	
2.6 FLUJO	
3. FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO	
3.1 CONTROLLING DESARROLLO	
3.2 CONTROLLING INDUSTRIALIZACION	
3.3 CONTROLLING COMERCIALIZACION	
3.4 PLANIFICACION Y ANALISIS DE RESULTADOS	
4. CONCLUSIONES MIRANDO HACIA EL FUTURO	

Fig. 2

SEAT	CONTROL DE GESTION
CIFRAS CLAVE	
	1.- INTRODUCCION
	1.1 DATOS DE GESTION EN SEAT
- NUMERO DE MODELOS Y TIPOS	
MARCA SEAT: 4 MODELOS Y 1900 TIPOS	
POLO MONTAJE: 3 FORMAS DE CARROCERIA	
IMPORTADOS: GAMA VW / AUDI	
- VENTAS (UNIDADES)	584.700
- PUNTOS DE VENTA Y SERVICIO EN EUROPA	2.850
- EXPORTACION (Nº DE PAISES)	34
- CONCESIONARIOS	328
- PLANTAS PRODUCTIVAS	4
- PLANTILLA 31.12	24.700
- INVERSIONES (MIO PTS)	600.000
- PRODUCCION (UNIDADES/DIA)	
PAMPLONA	1.000
BARCELONA	2.000
PRAT (CAJAS DE CAMBIO)	1.300
MARTORELL	1.500
- COMPRAS (POSICIONES)	15.000
- RECAMBIOS (POSICIONES)	49.000

Fig. 3

Para suministrar la información de gestión y proporcionar el apoyo que requieren las diversas Áreas de la Empresa, disponemos en SEAT de la siguiente estructura de Control de Gestión : (ver figura 4)

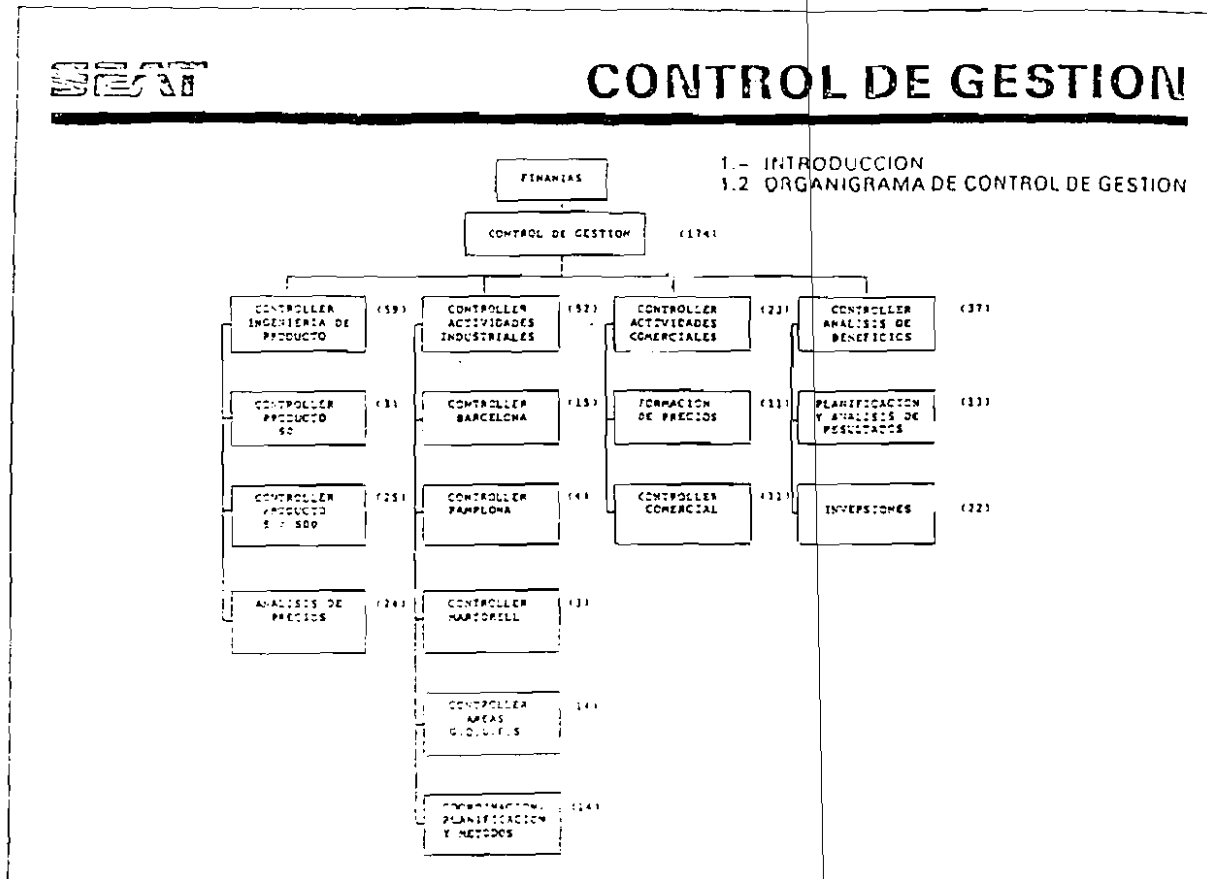


Fig. 4

Los números entre paréntesis significan los colaboradores asignados a cada tarea. Control de Gestión como Dirección, depende directamente de la Vicepresidencia Ejecutiva de Finanzas. Las cuatro Divisiones de que consta se adaptan de la forma más estrecha posible al flujo industrial de la Empresa.

Las Divisiones constan de los siguientes Departamentos :

1) División Controller Ingeniería de Producto.

- Controller Producto S0 y Controller Producto S/S00.
Analizan los costes de fabricación propia de las piezas para nuevos desarrollos (S, S0 y S00 son los tipos de gama que SEAT fabrica).
- Análisis de Precios.
Analiza los costes de fabricación en el exterior (proveedores) de las piezas para nuevos desarrollos.

2) División Controller Actividades Industriales.

- Controller(s) Barcelona, Pamplona y Martorell.
Realizan el Controlling de cada Planta productiva correspondiente.

- Controller Areas G, Q, L, F, S.
Realiza el Controlling de las Areas no productivas directamente : (Presidencia, Calidad, Logística, Finanzas y Recursos Humanos).
 - Coordinación, Planificación y Métodos.
Realiza la coordinación en el Controlling de Gastos. Elabora los métodos y directrices básicas para todos los entes de Control de Gestión.
- 3) División Controller Actividades Comerciales.
- Formación de Precios.
Calcula los precios que han de llevar los productos de cara a los objetivos de la Empresa según la rentabilidad a largo plazo.
 - Controller Comercial.
Realiza el Controlling para el Area Comercial.
- 4) División Controller Análisis de Beneficios.
- Planificación y Análisis de Resultados.
Realiza planificaciones a largo plazo y a corto plazo (Budget).
 - Inversiones.
Realiza la coordinación de las inversiones que afectan a todas las Areas de la Empresa. La tendencia futura es que esta función se vaya descentralizando paulatinamente.

Nuestros principios y el concepto de Controlling son los siguientes : (ver figura 5)



CONTROL DE GESTION

2.- PREMISAS EN LA ACTUACION
2.1 BASES

PRINCIPIO DE DIRECCION CONTROLLING:

LA EMPRESA NO ESTA DIRIGIDA POR CONTROLLING,
SINO POR TODOS LOS DIRECTIVOS A TODOS LOS NIVELES
JERARQUICOS BASANDOSE EN EL CONTROLLING
Y SUS INSTRUMENTOS.

CONCEPTO DE CONTROLLING:

SERVICIO FINANCIERO ADECUADO A LAS NECESIDADES DE CADA
AREA DE LA EMPRESA, REALIZADO A TRAVES DE LA ESTRUCTURA
Y DE LOS INSTRUMENTOS DEL CONTROLLING.

Las relaciones organizativas (ver figura 6).

Gestores : son los jefes de las Areas, los jefes de las Divisiones, etc., hasta el nivel (inferior en responsabilidad) de Jefe de Centro Presupuestario.

En la infraestructura, mencionar que trabajamos con sistemas centrales conectados al ordenador central, pero también con una gran parte de software descentralizado, sobre todo con PC's, utilizando diversos softwares específicos para cada función.

Actualmente, en el punto de la Planificación de Gastos, nos encontramos implementando el sistema de la firma alemana de software SAP, que es un software que vamos a utilizar en el futuro en todo el Consorcio.

En cuanto la infraestructura de gestión, decir que contamos con ingenieros, técnicos y también economistas industriales en lo concerniente a planificación y control de gastos.

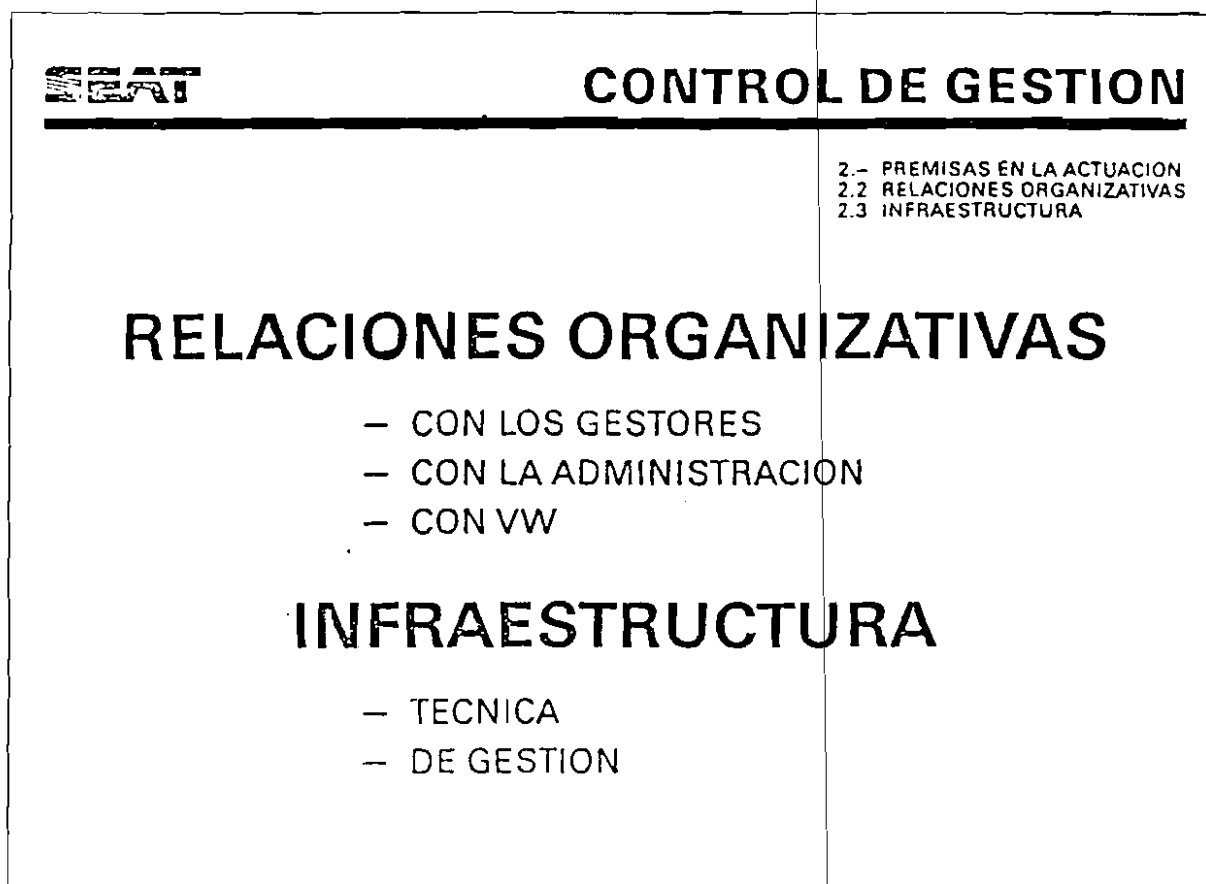


Fig. 6

Las actividades principales : (ver figura 7)

Control ex-ante : significa el control con la participación de Controlling en todas las decisiones que van a representar finalmente un cargo financiero para la Compañía, o sea, la implicación del Controlling en las aprobaciones.

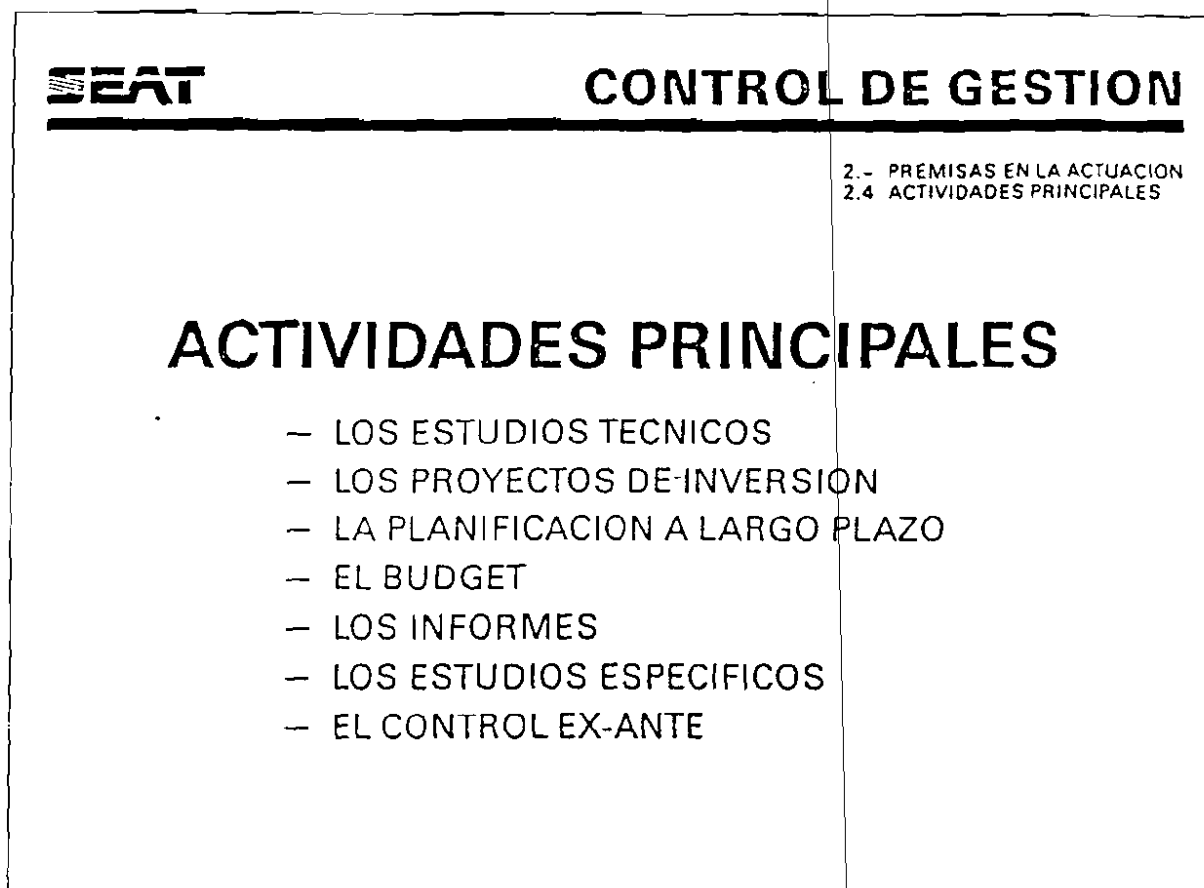


Fig. 7

Los instrumentos son : (ver figura 8)

Como dije ya antes, organizamos nuestro Controlling según el flujo de fabricación de la Empresa. Sobre todo analizamos con sumo cuidado las decisiones primeras correspondientes al inicio de la industrialización : las decisiones sobre inversión en plantas y producto, compras y logísticas; pues, una vez tomadas, nos encontramos ya con una gran parte de coste fijos que no se pueden modificar a corto plazo (ver figuras 9 y 10).

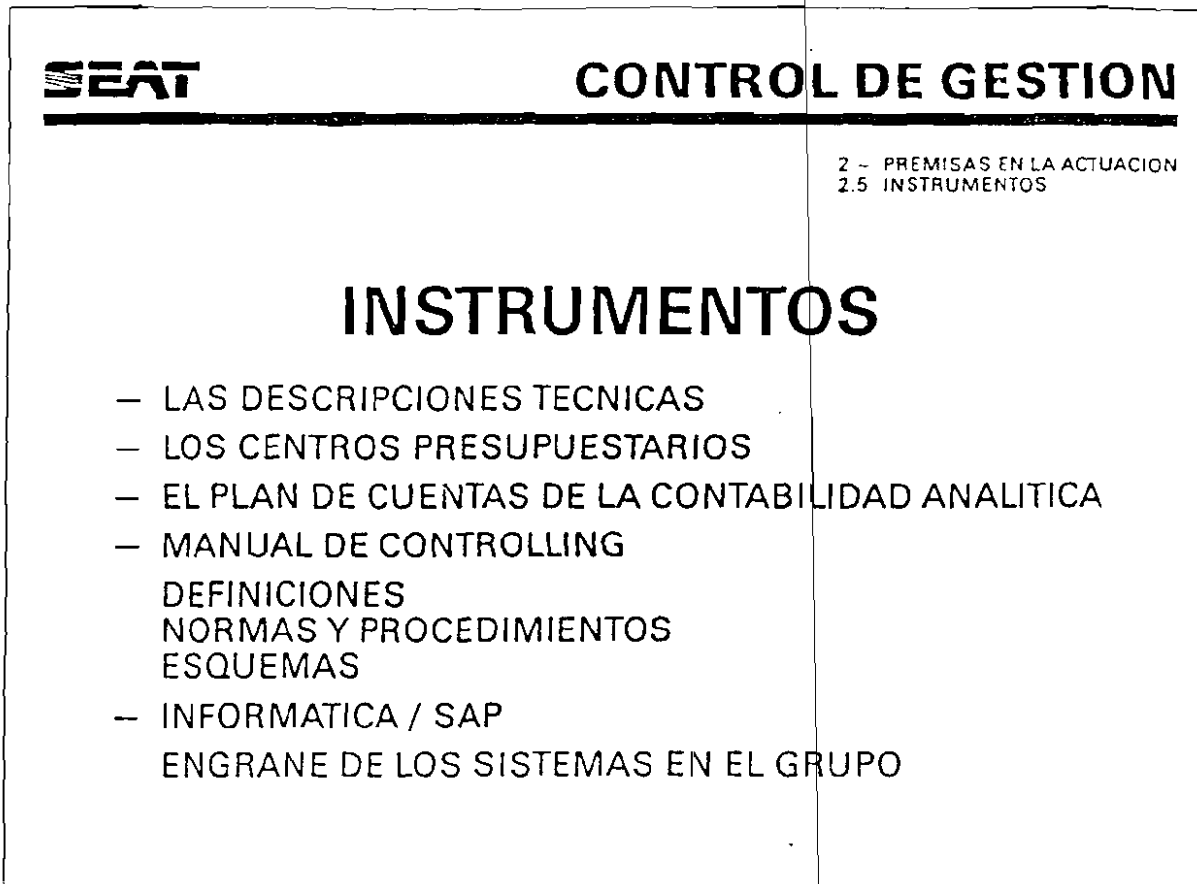


Fig. 8

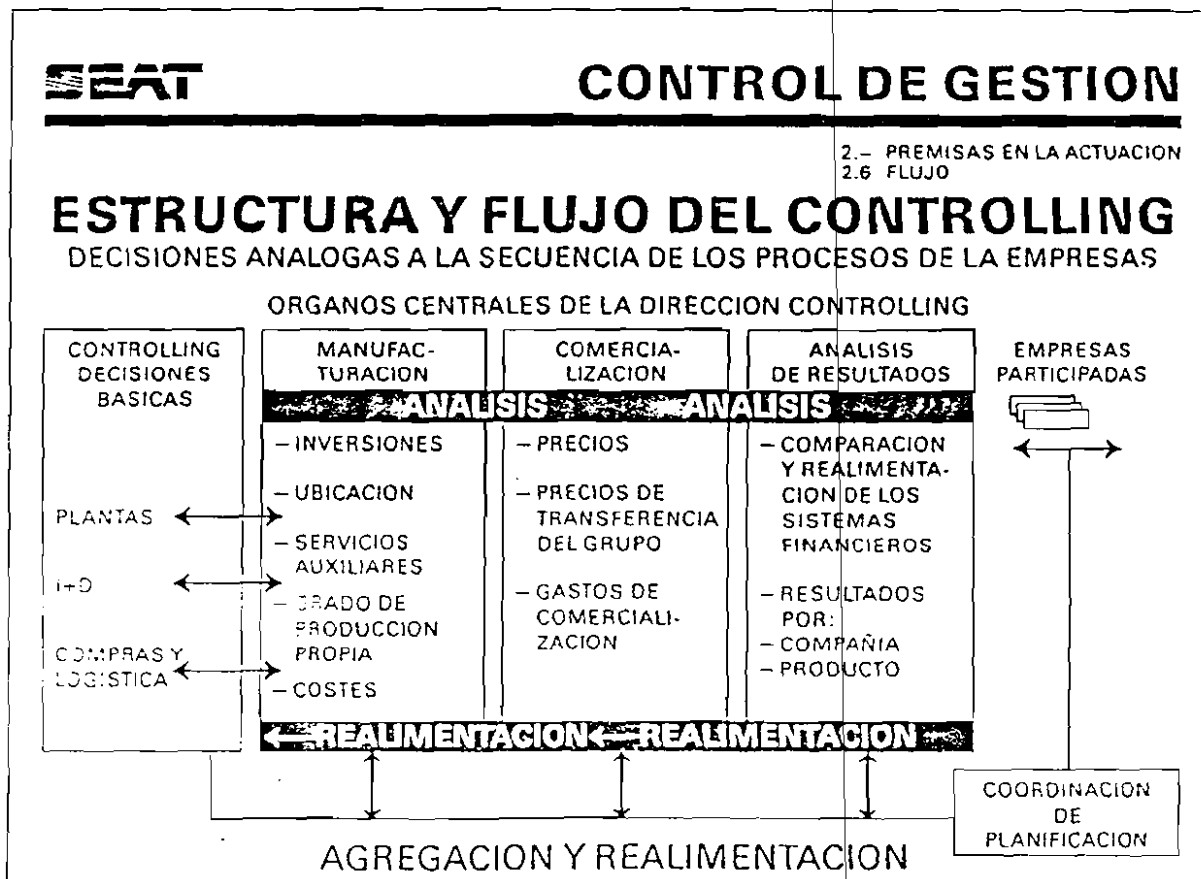


Fig. 9



CONTROL DE GESTION

PERSECUCION DEL RESULTADO-OBJETIVO

2.- PREMISAS EN LA ACTUACION
2.6 FLUJO

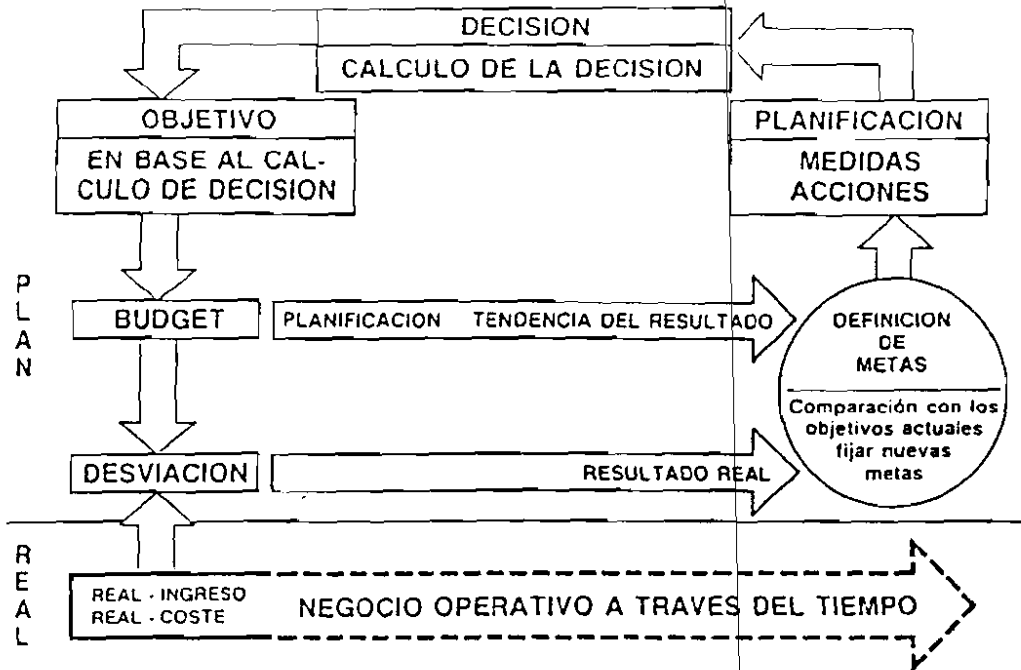


Fig. 10

Voy a entrar ahora más en detalle en cada una de las fases del proceso de industrialización que hemos visto ya muy globalmente.

El primero que aparece es el Controlling de Desarrollo. Dicho Controlling comienza en la fase de la definición de los objetivos. (ver figuras 11, 12, 13 y 14).



CONTROL DE GESTION

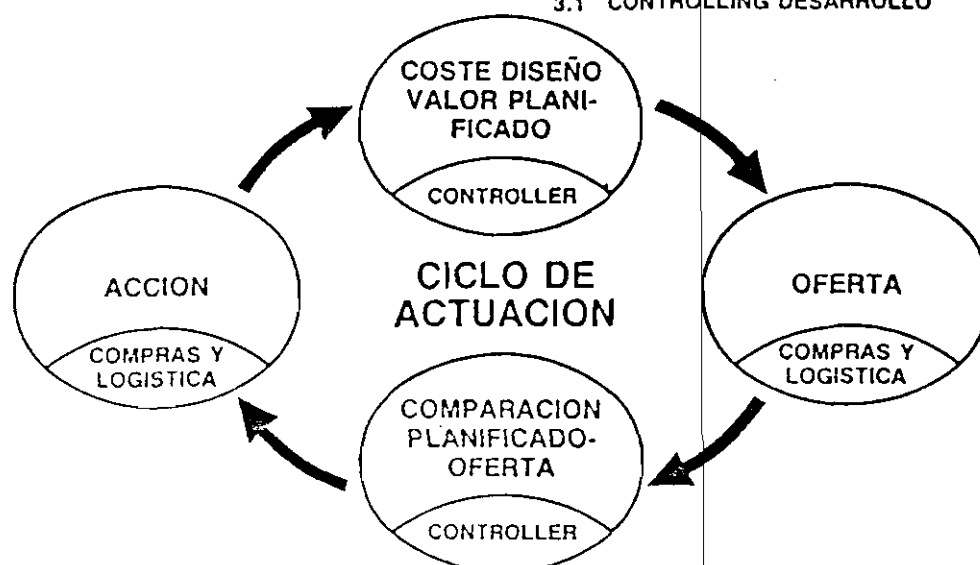
3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.1 CONTROLLING DESARROLLO

- 1.- OBJETIVOS
- 2.- PROCEDIMIENTO
- 3.- APROBACION DEL PROGRAMA
- 4.- ACTUALIZACIONES
- 5.- CONTROL DE RESULTADOS
- 6.- FASES DE INTERVENCION

2.-PROCEDIMIENTO

- DEFINICION MODELO DE CALCULO
- VALORACION PIEZA A PIEZA
- NEGOCIACION DE OBJETIVOS CON I+D Y COMPRAS

Fig. 12



EL PROCEDIMIENTO INCLUYE UN CIRCULO DE ACTUACION DE ANALISIS AGREGACION Y RETROALIMENTACION PARA TODAS LAS PARTES DE LA EMPRESA EN EL CUAL CONTROLLING PARTICIPA. TAMBIEN SE REALIZA UN «CHECK AND BALANCE» CON LA PARTICIPACION COOPERATIVA DE TODAS LAS PARTES

Fig. 13



CONTROL DE GESTION

3 - FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.1 CONTROLLING DESARROLLO

3.-APROBACION DEL PROGRAMA

- COMPROMISOS
- PUBLICACION DE OBJETIVOS

4.-ACTUALIZACIONES

- DEBIDAS AL MERCADO
- MODIFICACIONES TECNICAS

5.-CONTROL DE RESULTADOS

- COMPROBACION
- CORRECCION

Fig. 14

Aquí he de mencionarles la fase temporal de un producto (un coche). El desarrollo completo tarda alrededor de 3 - 4 años. Después viene una fase de lanzamiento de alrededor de 10 meses, y luego el ciclo de vida del coche, que depende de la necesidad de la innovación, alrededor de 7 - 10 años, dependiendo de cada tipo de coche en concreto.

El nombre de las fases de intervención viene de las iniciales del alemán, pues seguimos en todo el Consorcio un procedimiento muy similar (ver figura 15).

6.-FASES DE INTERVENCION

- PA: PROPUESTA DE PROYECTO
- MO: ESTILO O APROBACION DE ESTILO
- ZK: CATALOGO DE OBJETIVOS
- LH1: PLIEGO DE CONDICIONES 1
- LH2: PLIEGO DE CONDICIONES 2
- B: AUTORIZACION
- PVS: PRESERIE
- VS: SERIE

CALCULO SEAT → PSK SEAT → PSK VW.

Fig. 15

ZK : Es el catálogo de objetivos. Una vez tomadas las decisiones de estilo y de diseño, se fijan objetivos para el coche en todos los sentidos, p.ej. el nivel de calidad en los acabados o el peso de los materiales. Se incluye aquí también el cálculo de los ingresos esperados, según el posicionamiento del coche en el mercado de acuerdo con las posibilidades de los competidores y de la tecnología disponible.

LH1: (y LH2). Se desglosan progresivamente los detalles de la construcción del coche. (LH significa "Cuaderno de Cargas"). El procedimiento incluye el cálculo del coste pieza a pieza, hasta que, en LH2, tenemos ya el 80% del coste calculado a nivel pieza y con todos los objetivos fijados.

Las otras fases incluyen los costes de : los prototipos, los ensayos y las pruebas. Finalmente se llega a planificar los costes de homologación del coche, o sea, el coste del permiso oficial para vender ese modelo.

Nosotros trabajamos, para cada tipo de coche, en base a un modelo de cálculo, pero también hemos de considerar las diversas versiones que tiene un coche, p.ej. el acabado, la motorización, la caja de cambios (manual o automática). En un momento temprano del desarrollo ya debemos calcular los costes para toda la mezcla de productos, aunque a un nivel globalizado.

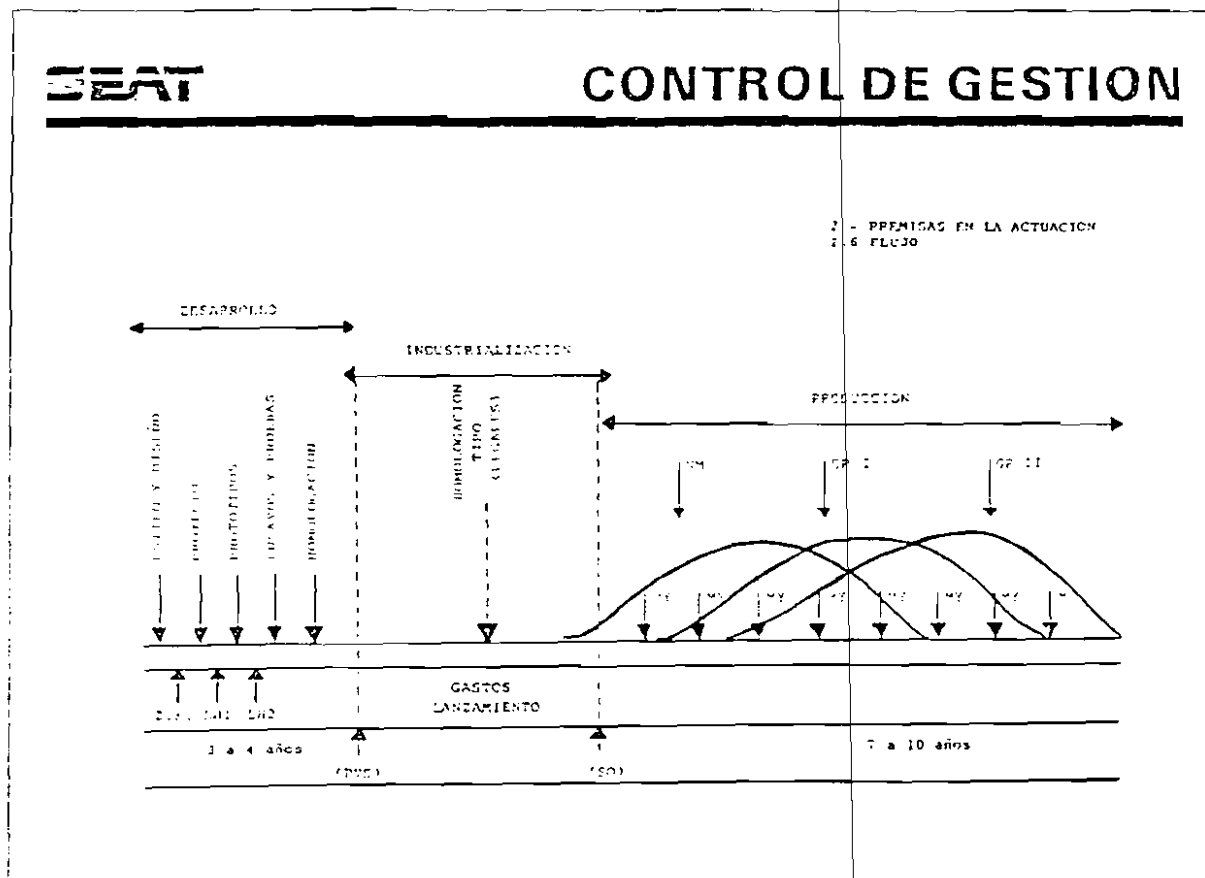


Fig. 16

SO : Son los coches que se producen inmediatamente antes de la producción en serie (VS), para realizar pruebas y ajustes de los medios de producción definitivos.

NM : Nuevo modelo.

MY : Model Year.
Son los cambios que se producen en el producto cada año. Son cambios ligeros : tapicerías, pintura, llantas, etc.

GP I

GP II: Grandes modificaciones (I y II) que se producen en el producto durante su ciclo de vida. Incluyen : cambios de carrocería, cambios de motorización, etc.

El bloque siguiente es el bloque del Controlling de la Industrialización. Esta es la parte más clásica del Controlling, creo yo.
(Ver figura 17).

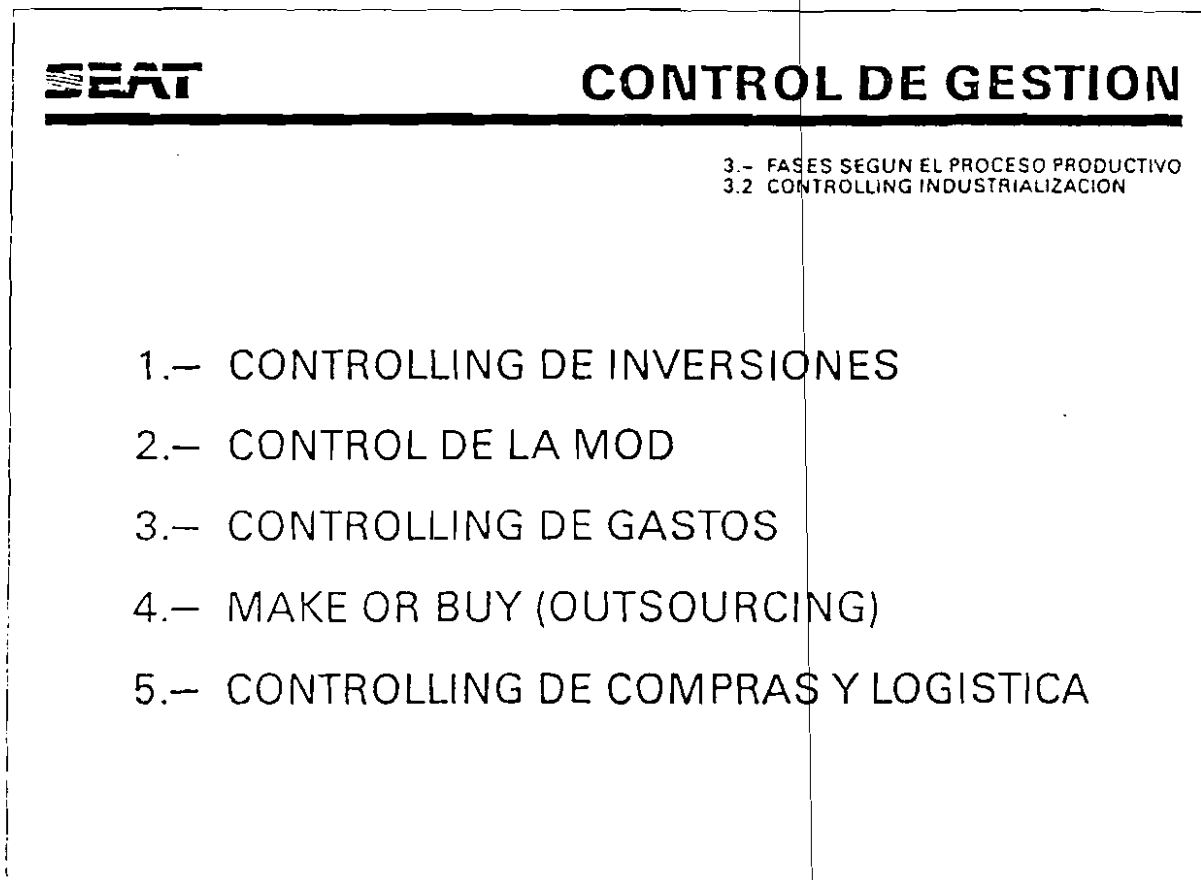


Fig. 17

MOD : Mano de Obra Directa.
Es la que ejecuta la producción según el tiempo ciclo.

Make
or
Buy : Significa el cálculo de fabricar nosotros o comprar a otro (proveedor) una determinada pieza necesaria en nuestra producción.

Outsourcing : Es semejante al Make or Buy, pero referido al tema de servicios generales. P.ej. : mantenimiento, comedores, vigilancia de las fábricas, etc.
(Ver figuras 18, 19 y 20).




CONTROL DE GESTION

3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.2 CONTROLLING INDUSTRIALIZACION

1.-CONTROLLING DE INVERSIONES

- PLANIFICACION
- APROBACION DE PLANES Y PROGRAMAS
- CALCULO ECONOMICO A NIVEL PROYECTO
- CONTROL DE PROYECTOS
- INFORMES

Fig. 18



CONTROL DE GESTION

3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.2. CONTROLLING INDUSTRIALIZACION

ESTRUCTURA DE PROYECTOS

	EN DM EN PTS / POR AÑOS
<p>DESGLOSE VERTICAL INDICE PRIMARIO</p> <ul style="list-style-type: none"> — PLANTA <ul style="list-style-type: none"> — AREA DE PRODUCCION — INDICE DE INMOVILIZADOS (INCLUYE LA CORRECCION DE LA ESTRUCTURA PLANIFICADA POR LIBERACION DE PROYECTOS) — PROYECTO — POSICION <p>INDICE SECUNDARIO</p> <ul style="list-style-type: none"> — MOTIVO (ESTRUCTURA Y PRODUCTO) <ul style="list-style-type: none"> — AREA PETICIONARIA — AREA EJECUTORA 	<p>DESGLOSE HORIZONTAL</p> <ul style="list-style-type: none"> — PLANEADO — AUTORIZADO — CONCEDIDO — SOLICITADO — COMPROMETIDO — GASTADO — ESTIMACION DE LO QUE QUEDA POR GASTAR — SALDOS (CONCEDIDO—SOLICITADO = = DISPONIBLE) (EN EL MISMO AMBITO) (SOLICITADO—COMPROMETIDO = = DESVIACION DE DISPONIBILIDADES)

Fig. 19

ESTRUCTURA DE DATOS

<ul style="list-style-type: none"> - Por objetivos (objetivo total, ámbito Consorcio, ámbito SEAT) - Por Plantas (Area Producción) - Por inversor (Areas) - Por responsabilidad de planificación - Por proyectos/ posiciones 	DENOMINACION	FECHA DE PUESTA EN MARCHA	IMPORTE (MIO)	PROCESO DE AUTORIZACION								
				CONSEJO INVA/PSK SEAT	CONSEJO DE ADMINISTRACION SEAT	INVA VWAG	PSK VWAG					
				SITUACION DE AUTORIZACION								
				PRO. PUESTA	SOLI. CIUDAD	ARRIBA ABAJO	PETICION DE MEDIOS DE TRABAJO	ESTADO DE LOS COMPR. MISOS	DESVIACIONES	GASTOS	DISPOSICIONES REGULADORAS	ESTIMACION MAS COSTOSA
				PERIODIFICACION DE GASTOS								
				REAL HASTA 1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995 Y DESPUES		
				INDICE DE ACTIVOS								
				TERRENOS	EDIFICIOS	INFRAESTRUCTURA	INSTALACIONES	MEDIOS ESPECIALES	RECONDICIONAMIENTO DE MEDIOS	MEDIOS ETC TRANSPORTE	SISTEMAS ETC	
				ESTRUCTURA PRODUCTO POR TIPOS:								
				- INVERSIONES INICIALES								
- VIDA UTIL					S3	S03	A03	S00	ETC.			

Fig. 20

INVA : Nombre de un comité en SEAT (también existe en VW).
 PSK : Nombre de un comité en SEAT (también existe en VW).
 S3 : (y S03, A03, S00) códigos de modelos de coche.

(Ver figuras 21 y 22).

2. CONTROL DE LA MOD

- OBJETIVO PRODUCTIVIDAD → CONSEJO
- NUMERO DE PERSONAS → PRODUCCION
- VALORACION DE COSTES → FINANZAS
- CONTROL DE LA MOD. NO ABSORBIDA (SEGUIMIENTO) → CONTROLLER

Fig. 21

SEAT**CONTROL DE GESTION**3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.2. CONTROLLING INDUSTRIALIZACION**CONTROL DE LA UTILIZACION DE LA MOD****COMITE DE PROGRAMACION P.P.A.**

- ADECUACION PRODUCCION A DEMANDA COMERCIAL (NEGOCIACION)
- OPTIMIZACION APROVECHAMIENTO DE LA M.O.D.
- PLANIFICACION NECESIDADES DE MOD A MEDIO PLAZO

CONTROL

- COMPARACION BUDGET-BUDGET FLEXIBILIZADO-REAL
- ANALISIS DESVIACIONES
 - * MOD ABSORBIDA
 - * MOD NO ABSORBIDA (PERDIDAS, ABSENTIMOS, PAROS)

Fig. 22

Comité PPA : Comité de SEAT, encargado del trabajo de programación (también existe en VW).

(Ver figuras 23, 24 y 25).

SEAT**CONTROL DE GESTION**3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.2. CONTROLLING INDUSTRIALIZACION**3. CONTROLLING DE GASTOS**

- GASTOS DE PERSONAL INDIRECTO
- GASTOS GENERALES
 - * CONTRATOS CON TERCEROS Y PEDIDOS DE MATERIAL AL EXTERIOR
 - * CONSUMOS
 - * MATERIALES (RECHAZOS)
 - * MANTENIMIENTO
 - * GASTOS DE GRANDES REPARACIONES A TRAVES DE PROYECTOS
- AMORTIZACION Y SANEAMIENTO
- GASTOS DERIVADOS DE PROYECTOS DE INVERSION

Fig. 23

4. MAKE OR BUY / OUTSOURCING

- COMITE {
 - FINANZAS
 - COMPRAS
 - PROCESOS

- CRITERIOS {
 - PIEZAS DE COSTE UNITARIO
 - ALTOS GASTOS GENERALES
 - ALTA CANTIDAD DE M.O.
 - POCO RIESGO "OUT STOCK"

- OUTSOURCING

Fig. 24

5. CONTROLLING DE COMPRAS Y LOGISTICA

COMPRAS:

- INFLACION PRECIOS
- PRECIOS STANDARD
- DESVIACIONES

LOGISTICA:

- ESTRUCTURA DE COSTES
- STANDARD DE COSTE DE TRANSPORTES
- DESVIACIONES

Fig. 25

En el tema de logística, destacar que, hoy en día, estamos recibiendo de los Gestores de los Centros Presupuestarios que se dedican a estas funciones, un montón de nuevas ideas que nosotros tenemos que implementar en nuestro Controlling, p.ej.: el "just in time" y los "consolidation centers". Requieren gestiones modernas que obligan a que Controlling adapte sus procedimientos a estas nuevas tendencias. En este campo preveo unas buenas posibilidades de desarrollo de las técnicas del Controlling en el futuro.
(Ver figura 26).

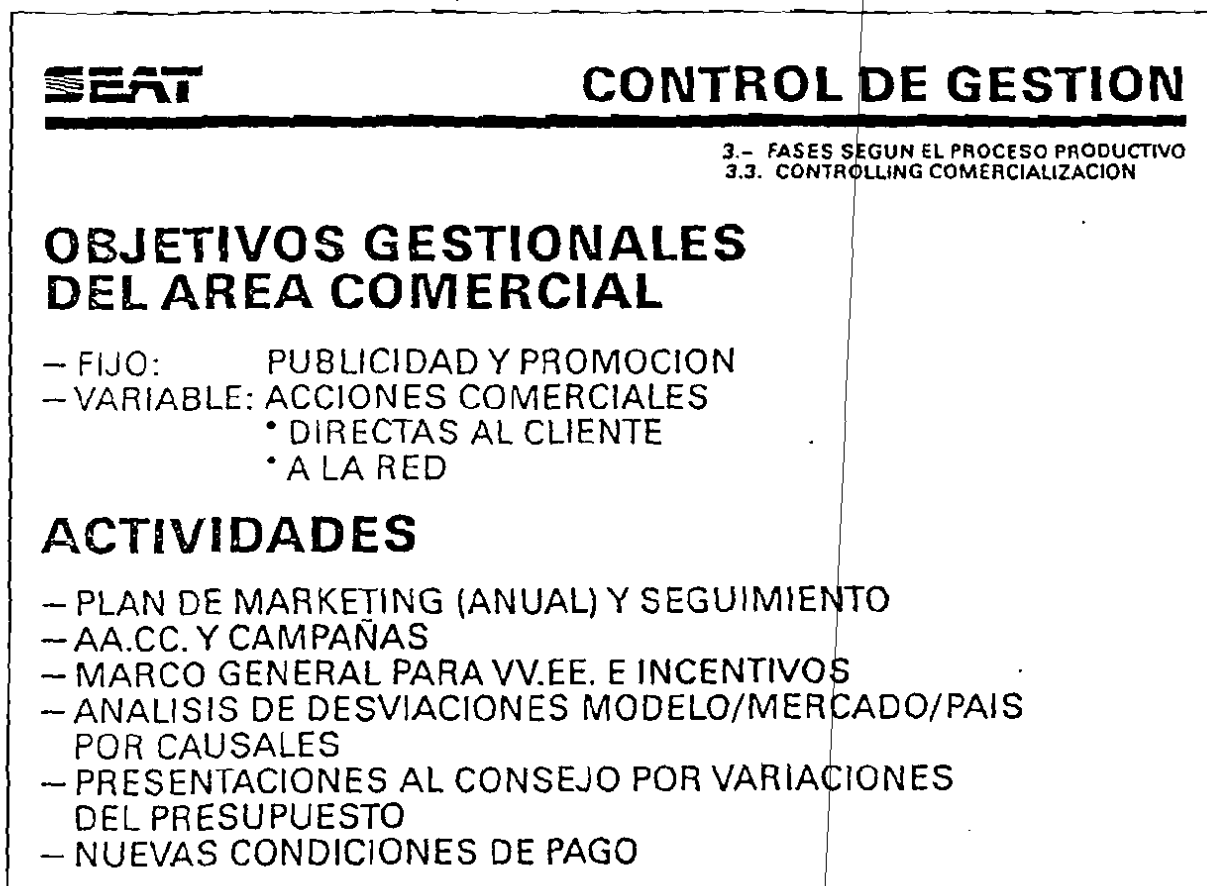


Fig. 26

AA.CC. : Acciones comerciales.
Representan un sobrecoste para vender los productos en unos determinados momentos de estancamiento del mercado, o como respuestas a las ventas agresivas de la competencia.

(Ver figura 27).

ACTIVIDADES (CONTINUACION)

- FIJACION DE PRECIOS
- SEGUIMIENTO DE LOS PRECIOS (DEBE/ES)
POR MODELO/MERCADO
- REPOSICIONAMIENTO
- CANIBALIZACIONES
- SEGUIMIENTO TIPO DE CAMBIO
- CONDICIONES DE COMERCIALIZACION

Fig. 27

Canibalizaciones: Representan la falta de ingresos por ventas en un modelo debido al solape con otro modelo en un segmento del mercado igual o parecido (p.ej.: el VW Polo Coupé y el SEAT Ibiza). Entramos ahora en la parte final de mi ponencia, que completa la estructura de Controlling que poseemos: La Planificación y el Análisis de Resultados. (Ver figura 28).

PLANIFICACION-ORIENTACION EN EL TIEMPO

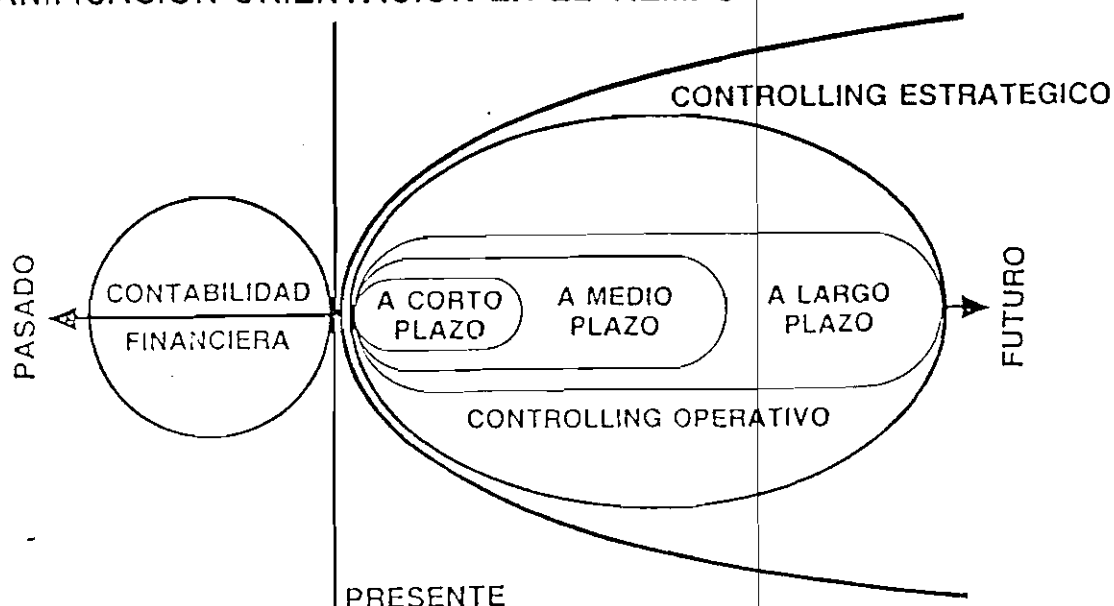


Fig. 28

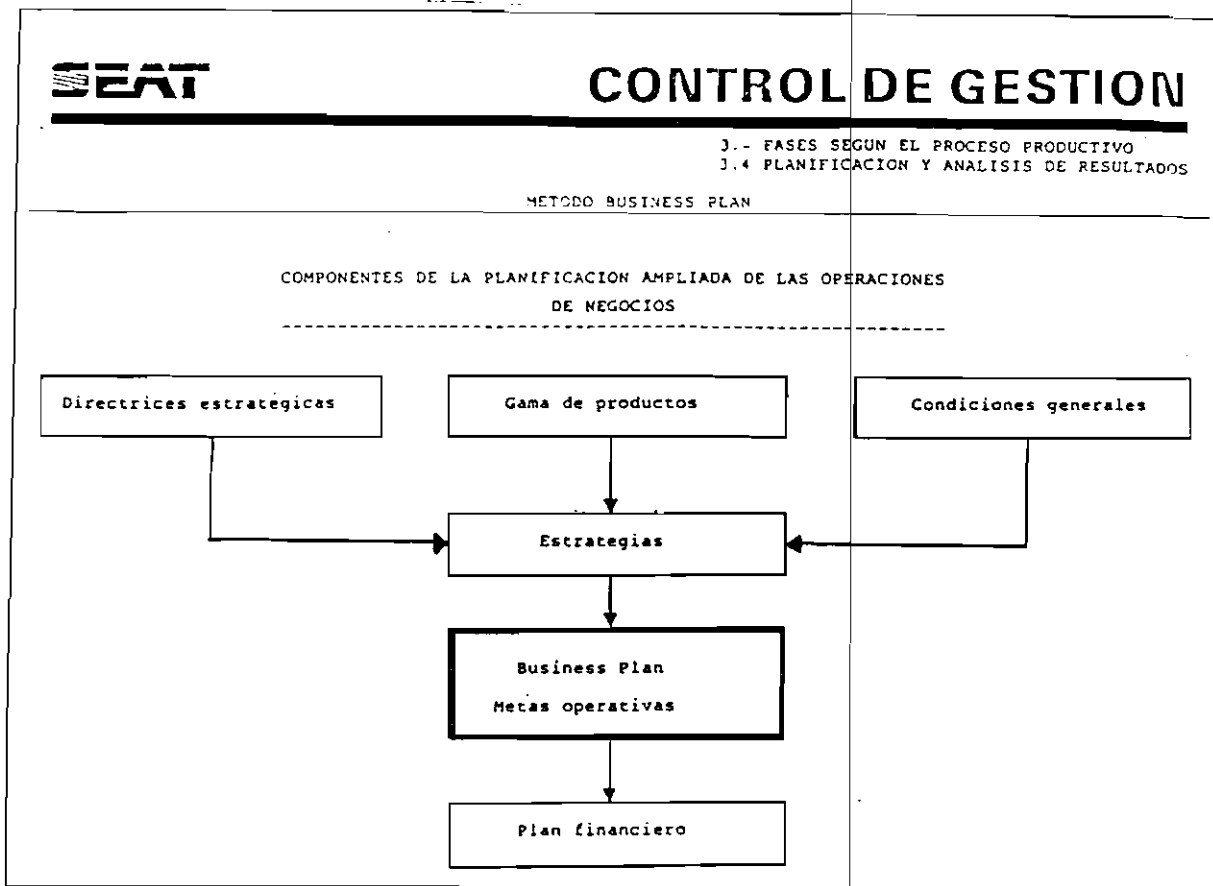


Fig. 29
El calendario de la Planificación es el siguiente: (ver figura 30).

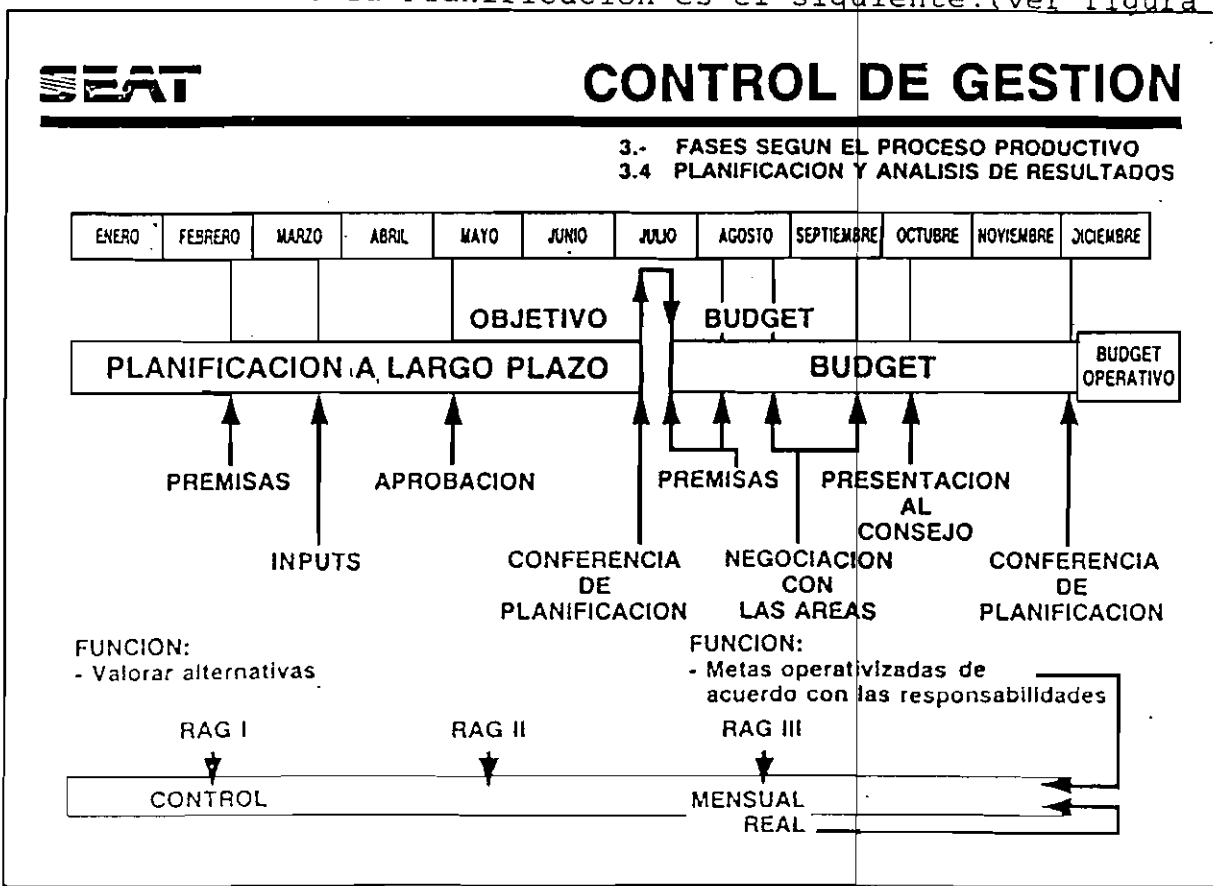



Fig. 30
RAG: Resultado Anticipado de Gestión. Es un pronóstico que realizamos tres veces al año. Permite actualizar el pronóstico del Budget en base a los datos reales de los meses anteriores a la fecha de cada RAG.

Los detalles de Planificación a Largo Plazo y del Budget son : (ver figuras 31 y 32).




CONTROL DE GESTION

3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.4 PLANIFICACION Y ANALISIS DE RESULTADOS

2. PLANIFICACION A LARGO PLAZO

- CRITERIOS Y DECISIONES
 - BASES DE LA PLANIFICACION
 - PLANIFICACION DE PRODUCTO
 - PLANIFICACION DE VOLUMENES
 - PLANIFICACION DE CAPACIDAD
- EVALUACION DEL PLAN
 - CUADRO MACROECONOMICO
 - PLANIFICACION DE INVERSIONES
 - PLANIFICACION DE GASTOS
 - PLANIFICACION DE COSTES E INGRESOS UNITARIOS POR MODELOS
 - PLANIFICACION FINANCIERA
- OBJETIVO DE RESULTADO
 - ANALISIS DE DESVIACIONES

Fig. 31



CONTROL DE GESTION

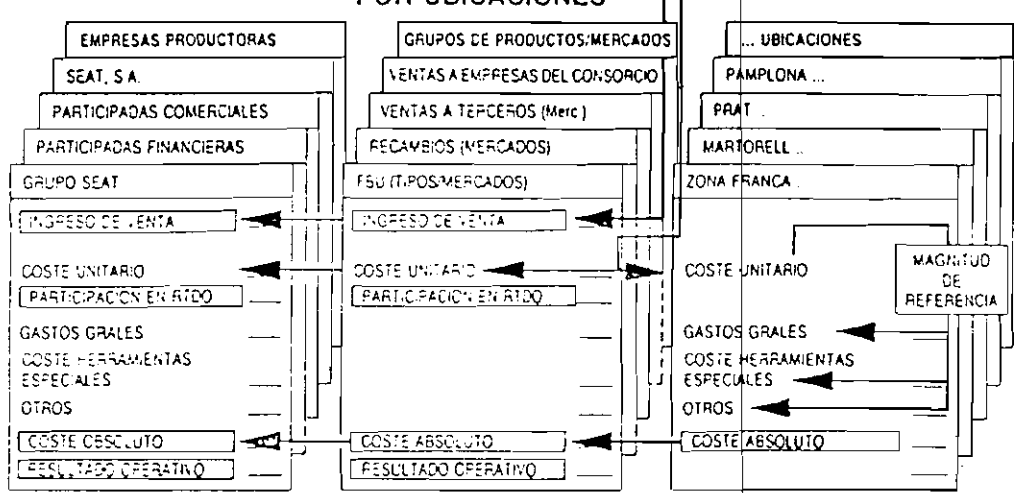
3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.4 PLANIFICACION Y ANALISIS DE RESULTADOS

3. BUDGET (SISTEMATICA)

PROGRAMA DE VENTA POR MERCADO

PROGRAMA DE PRODUCCION POR UBICACIONES

PLANIFICACION DE BUDGET



← PRODUCTO

← UBICACIONES

Fig. 32

Por último, los resultados y desviaciones que consideramos:
(ver figuras 33 y 34).

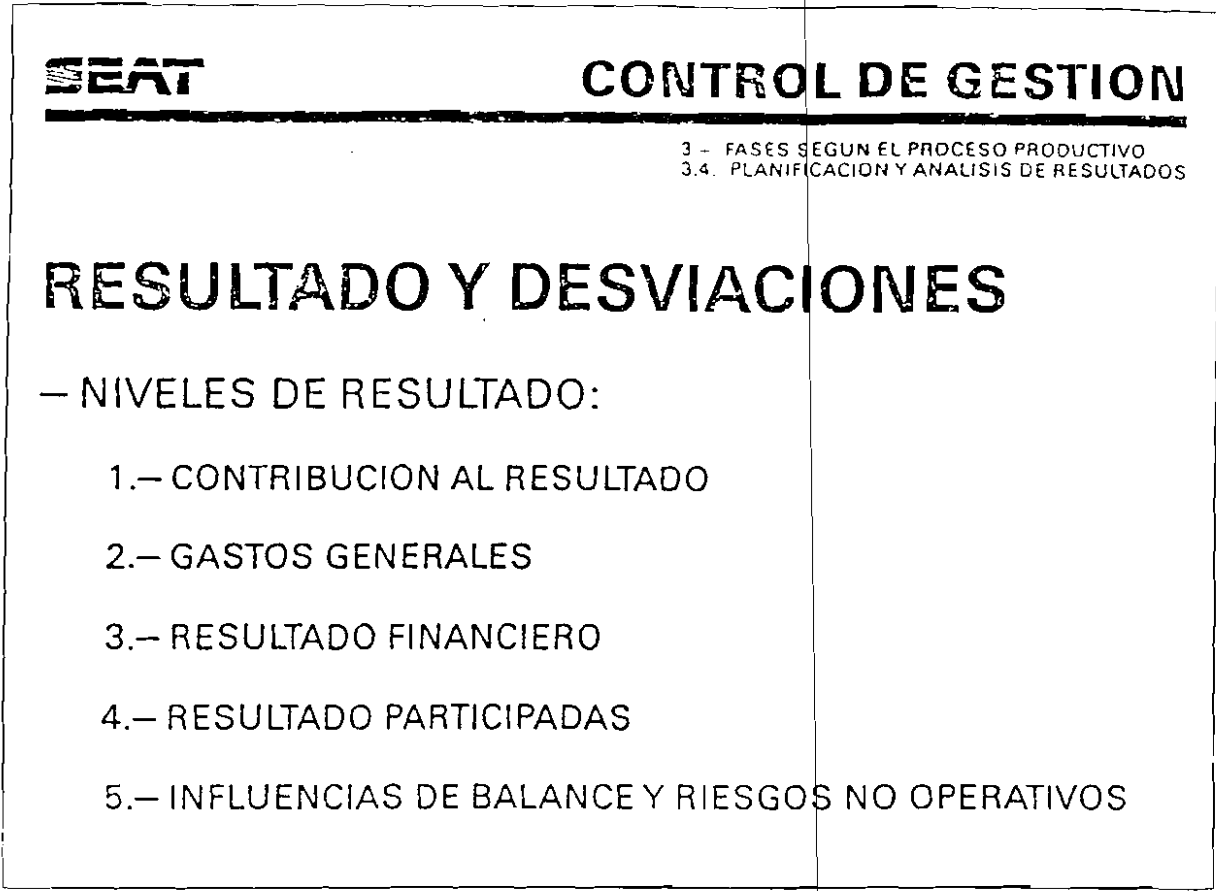


Fig. 33

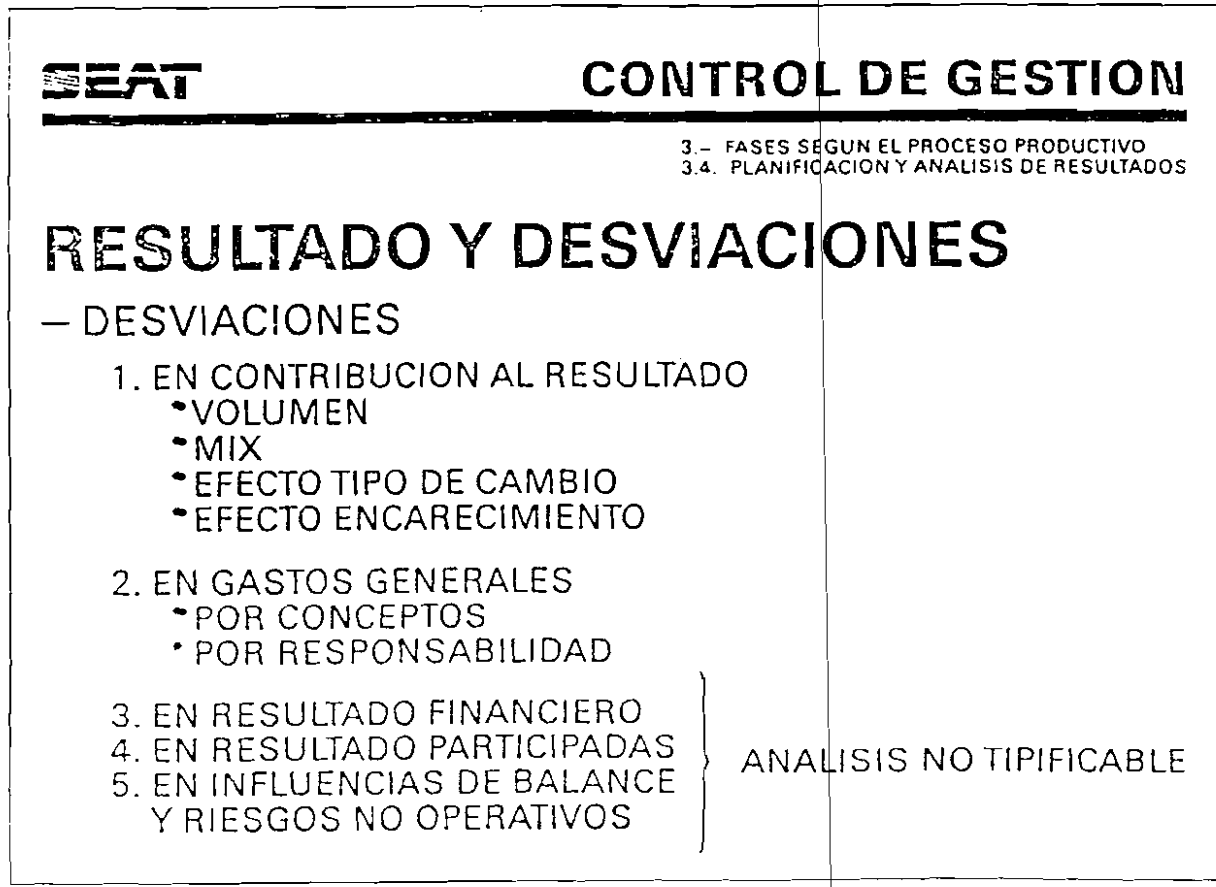


Fig. 34

Mix: Mezcla o gama de productos. Representa todos los modelos con cada una de las versiones, equipamientos, acabados, etc.

Para terminar, quisiera mostrarles cómo confeccionamos los informes en Controlling. Los informes son contruidos piramidalmente, para que permitan aportar la información relevante para cada nivel directivo. Permiten la consolidación de la información desde niveles inferiores a la cúspide de la Dirección de la Compañía. (Ver figura 35).

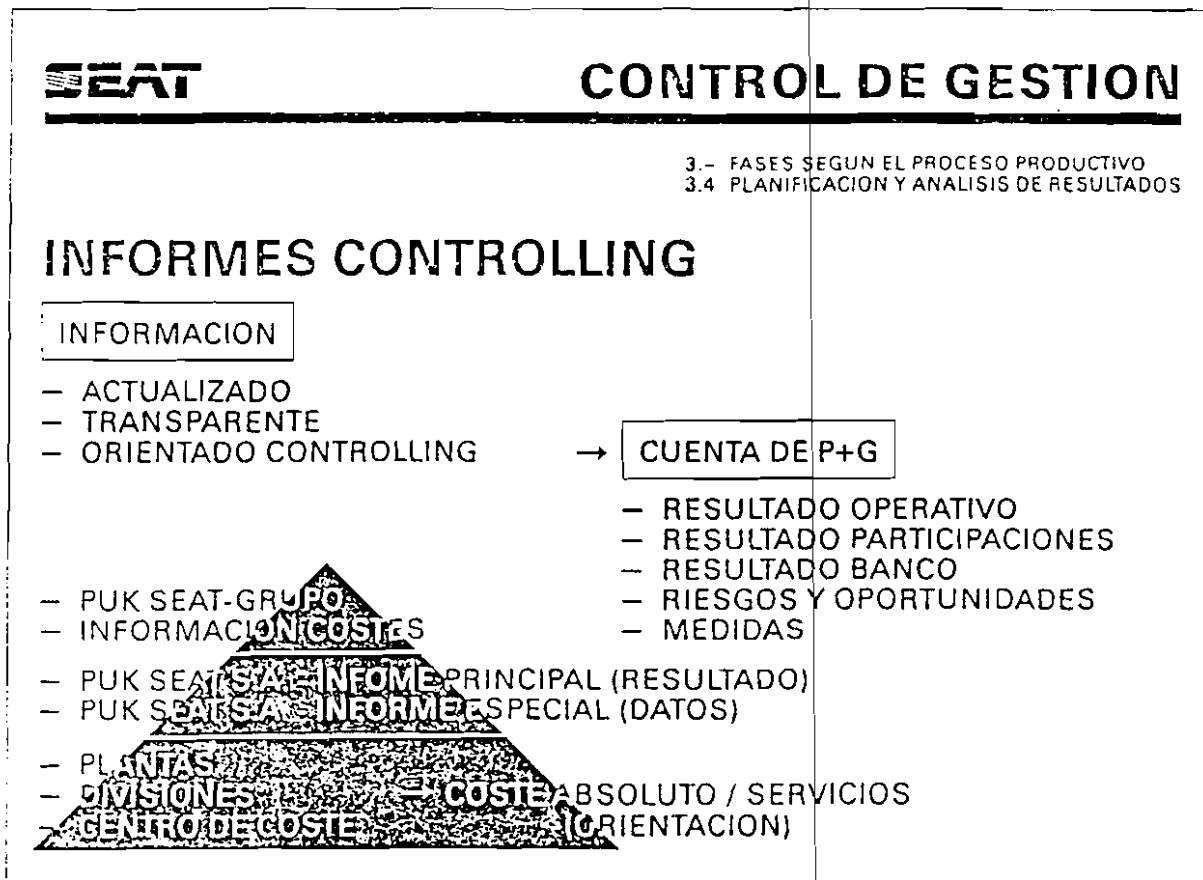
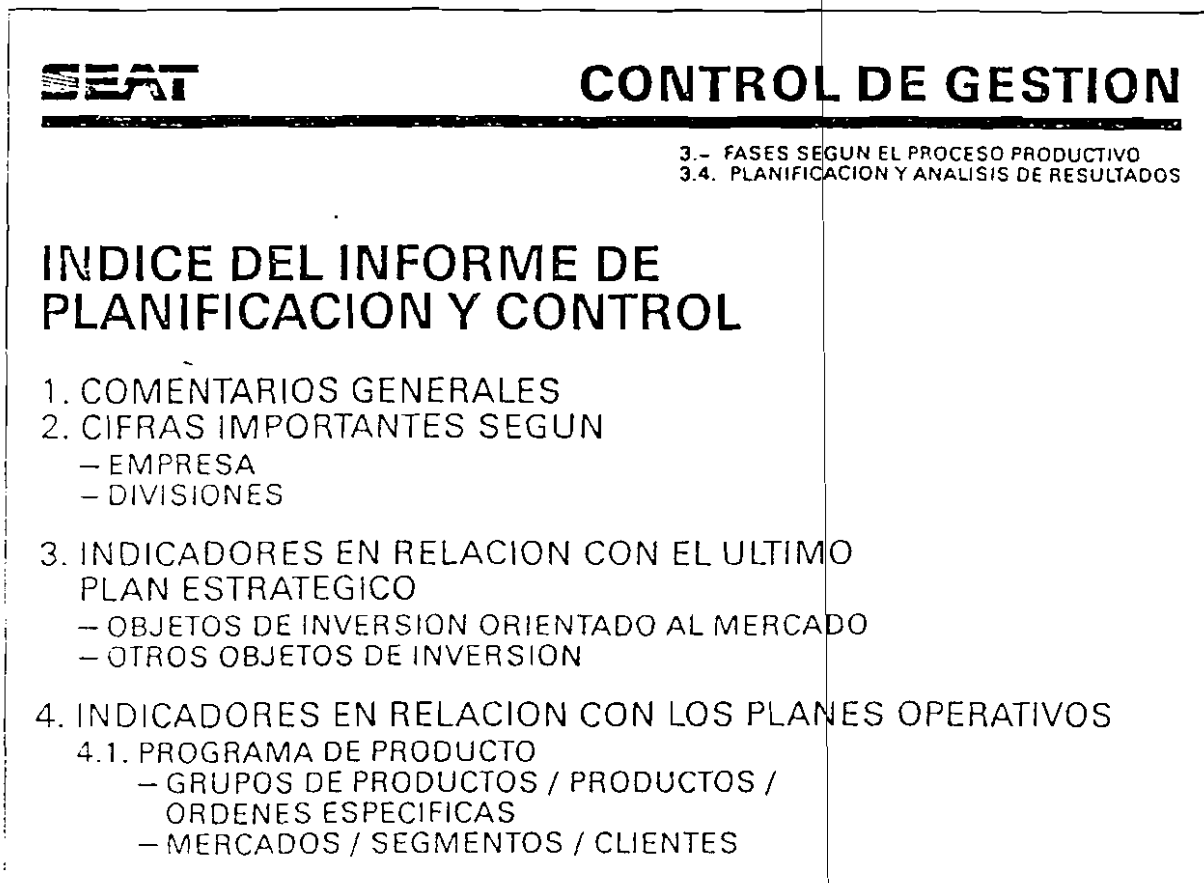


Fig. 35

PUK : Cálculo de la Planificación y Control. Son unos tipos de informes concretos. (Ver figuras 36, 37 y 38).





CONTROL DE GESTION

3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.4. PLANIFICACION Y ANALISIS DE RESULTADOS

INDICE DEL INFORME DE PLANIFICACION Y CONTROL

- 4.2. FUNCIONES
 - COMERCIAL
 - PRODUCCION
 - ADMINISTRACION
- 4.3. PROYECTOS
 - PROYECTOS OPERATIVOS
 - PROYECTOS
- 5. RESULTADO Y CAPITAL
 - 5.1. RESULTADO DE OPERACION
 - 5.2. PLANIFICACION PERDIDAS Y GANANCIAS, BALANCE
 - P + G
 - BALANCE
 - 5.3. PLAN FINANCIERO
 - PLAN FINANCIERO A LARGO PLAZO
 - PLAN FINANCIERO A CORTO PLAZO

Fig. 37



CONTROL DE GESTION

SISTEMATICA INFORMES EN EL GRUPO VW

3.- FASES SEGUN EL PROCESO PRODUCTIVO
3.4 PLANIFICACION Y ANALISIS DE RESULTADOS

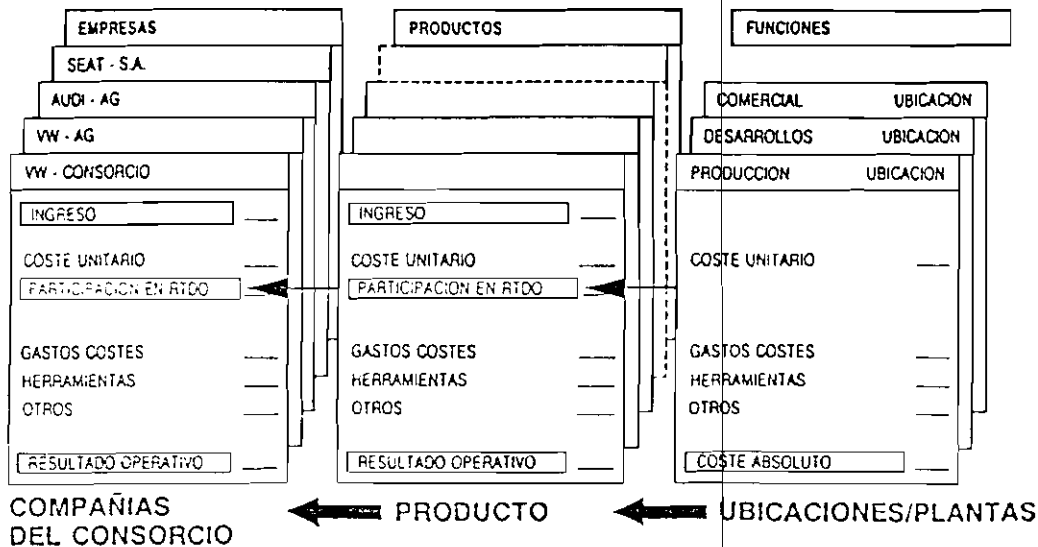
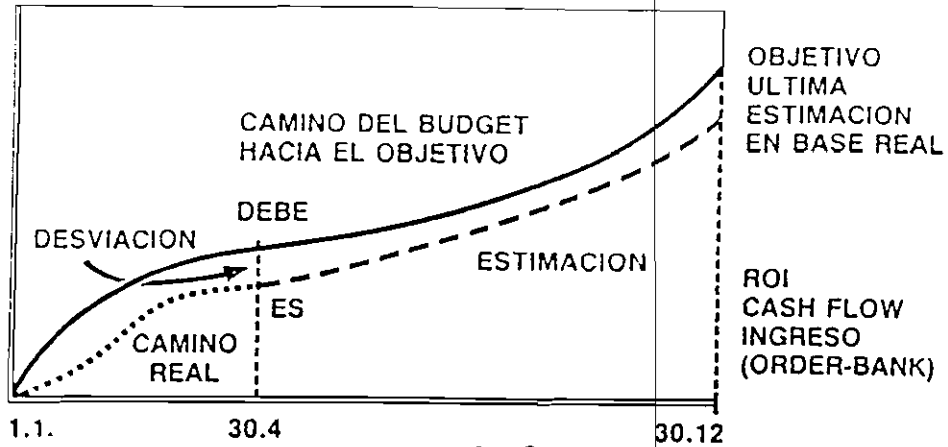


Fig. 38

CONTROLLER COMO «ORIENTADOR» ECONOMICO

4.- CONCLUSIONES MIRANDO HACIA EL FUTURO



CONTROLLING «ORIENTADOR»



EJECUTIVO EN EL VIAJE GESTIONAL HACIA EL OBJETIVO

Fig. 39

ROI : Return of investment. (Ver figura 40).

4.- CONCLUSIONES, MIRANDO HACIA EL FUTURO

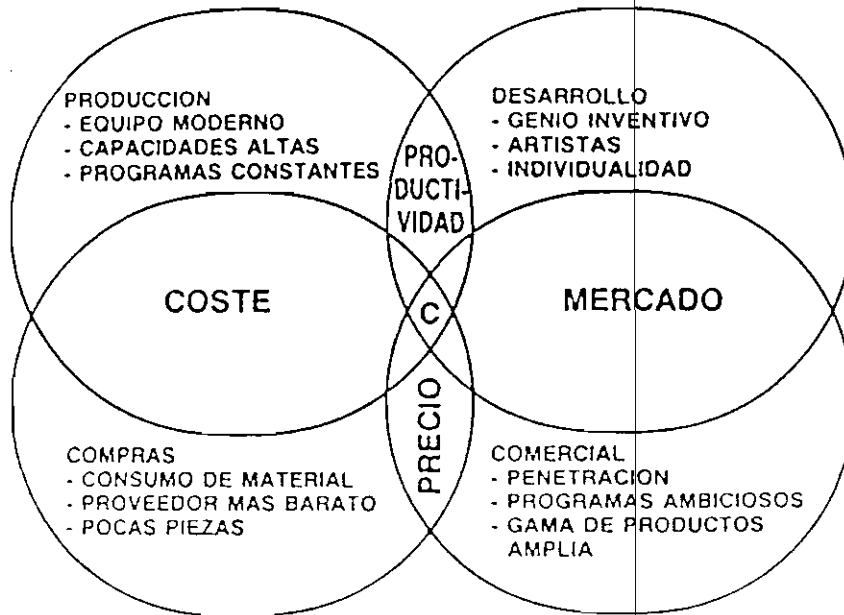


Fig. 40

La "C" del centro representa al Controlling, en una posición de engrane entre las Áreas de la Empresa.

(Ver figura 41).

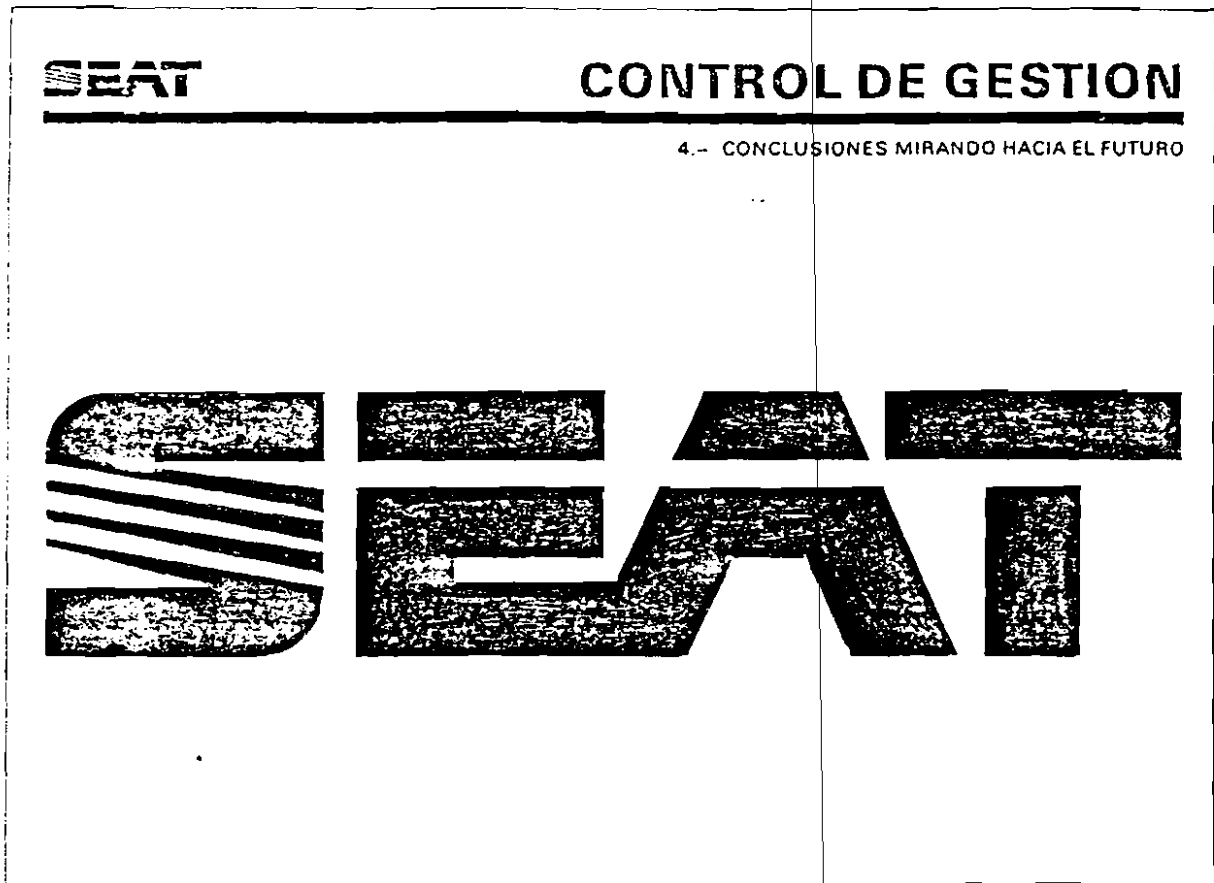


Fig. 41

SESION PARALELA :
CONTROLLING ECONOMICO DE LA EMPRESA

Presidente : Dr. Eberhard Müller

COMUNICACION :

NUEVOS ELEMENTOS PARA LA CONTABILIDAD
SUS REPERCUSIONES EN LA EMPRESA Y EN LA FORMACION
EL CASO DE LA INFORMACION SEGMENTADA

Dr. Ramón Martínez Tapia

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Profesor Titular

Departamento de Contabilidad

Universidad de Barcelona

Interventor de Fondos de la Administración Local

Setiembre - 1991

«Cuando la General Motors puede añadir legalmente cerca de dos mil millones de dólares a sus ostensibles beneficios de un año, sólo con cambiar el período de amortización de sus instalaciones, alterar la forma en que informa su plan de pensiones, jugar con el valor asignado a sus exigencias y cambiar el supuesto valor de los coches que cede en arrendamiento financiero, piénsese en lo que el Gobierno y sus organismos pueden hacer con su contabilidad.»

Se necesita Vicepresidente de grupo

Entre sus responsabilidades figuran la coordinación financiera, exploración de mercados y desarrollo de la línea productiva en varias divisiones. Imprescindible experiencia demostrada en control de gestión. Escribir a Ejec. VP, compañía internacional de actividad múltiple.

SE EXIGE MECANOGRAFIA.

Alvin Toffler

NUEVOS ELEMENTOS PARA LA CONTABILIDAD
SUS REPERCUSIONES EN LA EMPRESA Y EN LA FORMACION
EL CASO DE LA INFORMACION SEGMENTADA

I). *INTRODUCCION.*

El tema de mi aportación lo he denominado «Nuevos elementos para la Contabilidad. Sus repercusiones en la empresa y en la formación. El caso de la información segmentada». Un título un poco largo, pero tengo un interés especial en poner de relieve dos de los elementos más importantes que desea transmitir el mensaje.

Una de las cuestiones es la de la generación de nueva información contable en las organizaciones económicas. La segunda es la repercusión que tienen las innovaciones en la formación contable empresarial.

Como la generación de nueva información contable depende de las demandas de la Dirección al «controlling», como después se justifica, he propuesto que esta comunicación sea incluíble en la sesión correspondiente al controlling. Aún cuando hay también en ella unos cuantos elementos de reflexión, por lo que respecta a la formación contable para la innovación contable. Después, si esto ha de servir de medio para adquirir ventajas ante la competencia, este es otro tema de debate.

Si el planteamiento fuera correcto es ahora el momento de enfocar la luz a la siguiente cuestión,

¿Estamos en el camino correcto, para mejorar la calidad de la información y formación contable, y afrontar así la competitividad?

Para contestar a esta pregunta el índice de la exposición es este.

I. Introducción

- A. El mundo en qué vivimos.
- B. La relevancia de las cadenas de valor. Sectores y segmentos.
- C. La generación de información a través de la función de controlling
- D. El ejemplo de la información segmentada.
- E. Consecuencias sobre la investigación y la enseñanza, ante la necesidad de nueva información contable.

II. Conclusiones

A. EL MUNDO EN QUE VIVIMOS.

A caballo de la segunda y de la tercera ola, ⁽¹⁾ el mundo económico en el que vivimos aparece ante nuestros ojos como una economía global, dominada por las grandes corporaciones transnacionales, mantenida por una ramificada industria bancaria y financiera que opera a velocidades electrónicas, ⁽²⁾ y en donde un elevado número de pequeñas y medianas empresas están cogidas también entre sus redes.

La actividad comercial domina en buena medida el panorama económico. El comercio ha pasado de ser complementario, pieles por naranjas, a un comercio competitivo, e incluso se afirma que este ha quedado ya atrás, pues estamos en una fase de comercio adversario. ⁽³⁾ Lo que sucede con el comercio no es una cosa aislada, sino que es producto evidente de una evolución, en donde todos los conocimientos están comprometidos. ⁽⁴⁾

A pesar de las incertidumbres que nos rodean, se piensa que la evolución es diseñable. ⁽⁵⁾ Tal ocurre en la vida empresarial, en donde ahora se demandan empresarios con capacidad para diseñar el futuro. ⁽⁶⁾

Aunque a veces no sea perceptible, por la aparente lentitud de los procesos, la Contabilidad está sufriendo una revolución que está desbordando los términos, angostosamente económicos, de referencia. Una prueba de ello son las distintas voces que están advirtiéndolo. Una de ellas proceden de *John C. Biegler*, de Price Waterhouse, ⁽⁷⁾ al señalar que,

"Ahora a los directores se les está pidiendo que rindan cuentas del comportamiento de las corporaciones en terrenos en los que no se ha establecido ningún sistema normalizado de contabilidad en los que está incluso por desarrollar el lenguaje de la Contabilidad"

Este apercibimiento es sin duda debido a los nuevos enfoques del análisis económico empresarial, entre los que destacan ahora todo lo que hace referencia al análisis de las estrategias para la competitividad, con especial incidencia en los sectores y segmentos económicos, ⁽⁸⁾ y también a la propia evolución tecnológica.

B. LA RELEVANCIA DE LAS CADENAS DE VALOR. SECTORES Y SEGMENTOS.

Una empresa puede considerarse como el conjunto de una serie de operaciones distintas, colocadas entre las que realizan sus clientes o distribuidores. Desde el punto de vista del proceso económico que va desde el origen de las materias primas hasta el consumidor final la empresa ocupa un lugar en la cadena de valor añadido (CVA). ⁽⁹⁾

Para tener idea cabal de la posición que ocupa una empresa, lo importante es descomponer la empresa en los elementos básicos, agrupándolos según la tecnología que está detrás: qué cosas van necesariamente unidas y cuáles se pueden separar.⁽¹⁰⁾ Así en el análisis de la estructura económica se ofrece la posibilidad de separar las actividades económicas por sectores, subsectores y segmentos.

Con la apertura de los mercados, los sectores y segmentos localizados en distintas naciones se van soldando. Sin embargo su entramado por sectores no está totalmente clarificado, por falta de una información definitiva, su descripción no resulta fácil.⁽¹¹⁾

Otra circunstancia a tener en cuenta es que las empresas son de distinta categoría, las hay pequeñas, medianas, grandes, locales, nacionales, multinacionales, transnacionales o multilocales, y mundiales, por citar algunas de ellas. No todas proporcionan información sectorial o por segmentos, ya que solo algunas grandes empresas facilitan información de sus actividades y de sus inversiones geográficas, por acuerdo político.

Por las razones expuestas, la labor de búsqueda de información contable y financiera para posibilitar el conocimiento de los sectores y segmentos es una labor que prácticamente ha empezado ahora.

C. LA GENERACION DE INFORMACION SEGMENTADA A TRAVES DE LA FUNCION DE CONTROLLING.

Se concibe al «controlling» como una función parcial dentro de la Dirección de las grandes empresas, basada en la misión de suministrarle la información que necesita para sus decisiones. La característica fundamental del tipo de información que tiene que suministrar el controlling a la Dirección está relacionada con los resultados de los negocios.⁽¹²⁾

En los años treinta, en los Estados Unidos, la función de controlling era apreciada como una función de búsqueda de información para la coordinación de las acciones en las empresas. Con el tiempo el controlling ha ido evolucionando hacia una función dirigida a la adaptación de las empresas al entorno en que han de moverse.

Esta línea de pensamiento no entra en Europa hasta bien entrados los años cincuenta. En España llegan también estos nuevos aires en los años sesenta, pero a nivel práctico, el control de las organizaciones sigue ejerciéndose bajo la concepción de la figura del Interventor,⁽¹³⁾ tanto en la empresa privada como en las Administraciones Públicas, que ejercía solo un control expost, y a lo sumo una ayuda para confeccionar presupuestos de acuerdo con los dictados del poder, y se olvidaba de la potencialidad de esta función para fortalecerlo de racionalidad económica.

Ahora mirando hacia adelante, puede comprobarse como en el seno del controlling se asume un ejercicio interdisciplinar, tal y como puede comprobarse por la lista de temas que se han relacionado en el cuadro núm.-1.⁽¹⁴⁾

De entre la información que ha de atender un controlling moderno, interesa destacar aquí la correspondiente a las Cuentas anuales y más concretamente la relacionada con la información segmentada, (IS).⁽¹⁵⁾

- I). Controlling en relación a la globalidad de la empresa.
1. Contabilidad financiera
 1. Empresa individual
 2. Grupo de empresas
 2. Contabilidad de costes
 3. Elaboración de informes económico-financieros de la empresa
 1. Para usuarios internos de la empresa
 1. Dirección y otros usuarios
 2. Planificación
 2. Para usuarios externos a la empresa
 1. Poder público
 2. Instituciones financieras y otros interesados
 4. Cuentas anuales
 1. Representación del Patrimonio y de los Resultados
 2. Anexo
 3. Informe de gestión
 4. Política de Balances
 5. Presupuestación, análisis de desviaciones y propuestas de medidas para su corrección
 6. Planificación contable
 7. Contabilidad estratégica
 1. Análisis de los entornos más inestables y determinación del potencial del resultado
 9. Publicidad
 10. Control interno
 11. Recursos humanos
 12. Análisis economía general
 1. Efectos de la política y situación monetaria y fiscal en los resultados de la empresa
- II. Controlling funcional de la empresa.
1. Compras
 1. Economicidad de los aprovisionamientos
 2. Sistemas de aprovisionamientos a adoptar (Just in Time)
 2. Seguridad
 2. Investigación y Desarrollo
 1. Productos
 2. Tecnologías
 1. Software
 3. Análisis de procesos
 3. Producción
 1. Sistemas de producción
 1. Sistemas globales
 2. Sistemas parciales
 1. Producción por líneas de productos
 2. Tecnologías
 3. Inversiones
 1. Cálculo económico
 4. Productividad
 1. Incidencia en los resultados
 4. Ventas
 1. Efectos de la política de precios en los resultados
 5. Sistema informacional

D. EL CASO DE LA INFORMACION SEGMENTADA.

1. Observaciones.

La IS, sirve en Estados Unidos, donde apareció la idea, para aclarar la información diluida en el Balance de Situación.

Según una investigación efectuada en 1985 en base a los Informes sociales de las empresas efectuado por el AICPA, de 600 empresas elegidas, publicaron, alrededor del 75%, indicaciones sobre los sectores de actividad y un 50% IS por regiones.⁽¹⁶⁾ Los segmentos informados comprenden en forma esquemática a las ventas, los resultados, el patrimonio, las amortizaciones la cifra de negocios exportada y las ventas a los clientes principales. El resultado de esta investigación aparece en el Cuadro núm. 2.

Información segmentada de 600 empresas norteamericanas en 1985		
Indicaciones	Sectores	Regiones
Ventas	443	206
Resultados	396	161
Patrimonio	435	201
Amortizaciones	433	15
Inversiones	428	16
Exportaciones	-	116
Ventas a los clientes principales	-	136

Cuadro núm. 2

Otra investigación efectuada por el Financial Times sobre la publicidad de IS en Informes sociales de las empresas de 200 sociedades de 20 países indican, que 172 sociedades que publican balances mundiales, un 70% dan datos por sectores a partir de sus Cuentas de Pérdidas y Ganancias, y un 59% por regiones.⁽¹⁷⁾

En Alemania otra investigación en base al análisis de los Informes anuales de las diez mayores empresas que cotizan en Bolsa, han dado como resultado, que respecto a la cifra de ventas, dan información sobre sectores y regiones el 90%, de ellas. Las inversiones, por actividades, son motivo de información por el 50%, por regiones el 90%. Respecto a resultados, para ambos tipos de IS, no informan más que el 20%, sobre investigación por actividades, solo el 10%. Sobre colaboradores, el 30% lo hace por sectores y el 90% por regiones. Nada se dice en relación al patrimonio.⁽¹⁸⁾

La importancia del tema pues no parece irrelevante, aunque como señala *Baumann*, nos hallamos aún en sus inicios. (19)

2. Concepto y clasificación de la información segmentada.

No existe un concepto definitivo de IS, hay que acudir a las opiniones de los especialistas, y a los pronunciamientos efectuados para uniformar la publicidad de la información financiera.

X Según *Baumann* la IS corresponde a la publicación de información financiera y en algunas ocasiones también de un tipo de información no financiera, tanto por sectores de actividad singulares como por regiones, de una empresa en el marco de la publicidad del Informe social empresarial. Otra aproximación, por ejemplo, la ofrece *Montesinos*, para quien "un segmento constituye una sub-unidad de información o una parte de una empresa". (20)

Desde una óptica económica, *Baumann* opina que teóricamente puede redactarse la IS bajo los siguientes criterios.

1. Delimitación de la IS por sectores de actividad.

- Actividades económicas de la empresa (Segmentación de producto y/o de mercado)
- Organizativamente o estructuración de las empresas desde un punto de vista legal (Estructuración por áreas, secciones, sectores, centros de beneficio, por ejemplo, por sociedades) (21)
- Delimitación por sectores estadísticos de la economía nacional definición de sectores por parte de las autoridades de control (por ejemplo, en lo referente a bancos y compañías de seguros)

2. Delimitación de la IS por regiones.

- Por el lugar de residencia de los clientes (ó orientación de la compra)
- Por la sede en que se halla la unidad que dirige el negocio se hace el Balance -de la unidad económica) (orientado al proceso)

Si se acude a la normativa hoy vigente, tanto de tipo público como privado, se recurre más a la referencia a los tipos de IS, que a proporcionar un concepto de información segmentada aceptado por todos.

3. Finalidades de la información segmentada.

La información segmentada trata de suplir las insuficiencias de la información agregada que se facilita con el Balance de situación anual. Esta información de Balance reúne demasiadas cosas heterogéneas como para que un lector del Balance pueda deducir cual es el patrimonio dedicado a

cada actividad desarrollada en las empresas diversificadas, su situación financiera y los resultados obtenidos por cada negocio.

Es lo mínimo que desea saberse para enjuiciar la labor de la gerencia, y la confianza que puede tenerse en ella. Esto se hace especialmente crítico cuando el Balance además coincide con una etapa en la que se procede a combinar empresas.⁽²²⁾

El comprometido de alguna forma con la empresa, desea saber de la marcha de la misma, fundamentalmente de las actividades por sector en el que interviene. La pervivencia y valor de una empresa, depende de forma muy notoria de lo que ocurre en su sector. De ahí las exigencias actuales para que se facilite IS.

La IS además de tener por finalidad saber cual es la realidad patrimonial, financiera y de rentabilidad, de una empresa, ha de servir para conocer los riesgos, y predecir su evolución.⁽²³⁾ La IS permitiría comparar los resultados con los de otras empresas, y la situación en el mercado, como asimismo relacionarlos con los datos que ofrece la economía nacional.

4. La acomodación del principio de publicidad en el caso de la información segmentada.

La revelación de la información contable siempre plantea la disyuntiva de si ella pertenece solo a la Dirección de la empresa o pertenece también a otros usuarios.⁽²⁴⁾ Por eso esta entrecrucijada es resuelta, o bien obligando por parte de la autoridad, a que se facilite una información mínima, o dejando libertad para que cada empresa decida qué información desea publicar.

Las reticencias a publicar IS tiene muchas aristas, una de ellas es, que si se publica IS diciendo que las cosas van bien en el sector, esta información puede alentar a competidores a participar más en el mismo. Si por contra se informa de que las cosas no van bien en el sector, puede ocurrir que se desaliente la inversión en el, e incluso se retiren empresas, normalmente las pequeñas, una táctica que lleva a desplazamientos que el sistema defiende en parte en pro del principio de libertad económica.

Otra arista, es la polémica sobre el derecho de los accionistas a la IS. Hay quien argumenta, que antes de apelar al capital ajeno para invertir en nuevas actividades, los accionistas tienen derecho a decidir con preferencia sus inversiones, y por tanto hay que saber la situación concreta de los negocios y su evolución. Los prestamistas por su parte, dicen que no pueden jugar con el dinero de sus depositantes, y por tanto quieren tener acceso a la IS para evitar aventuras en los negocios demasiado arriesgadas.

El tema de la publicidad de información financiera, en fin, es campo abonado para la discusión. Sus detractores, argumentan, que cuando se habla del principio de pertinencia, la IS no cumple tal requisito, ya que, cómo puede ser pertinente una información que para determinar el resultado de un segmento se dependa de un reparto de gastos comunes entre numerosas operaciones corrientes, o divisiones, departamentos o secciones, al no utilizarse para tal distribución, los precios de mercado, o como debe de hacerse la distribución de las amortizaciones cuando se utilizan bienes tangibles o intangibles, entre las partes de la empresa o entre distintas sociedades del grupo.

Todo esto, y otras cosas, dicen, tienen que afectar forzosamente a la neutralidad de la información contable. ⁽²⁵⁾

Si se quiere que la información contable pueda servir a un usuario externo como un medio para enjuiciar a la gerencia, comparar y predecir, no hay más remedio que proporcionar IS. El problema es cuánta. ⁽²⁶⁾

5. Normativa para facilitar información segmentada.

Por adaptación a la IV y VII Directiva de la CEE, España aprobó la Ley de Reforma Mercantil de 25 de julio de 1989, preceptuando el artículo 48 del C. de C. que la IS se ofrecerá con la Memoria consolidada de los grupos de sociedades, de acuerdo con lo dispuesto en su apartado 8º. Por su parte la LSA, comenta en su artículo 199, que el objeto de la Memoria, es completar, ampliar y comentar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, y en la disposición 8ª del artículo 200, el contenido de la IS ⁽²⁷⁾, pero no dice en ningún lugar cuánta IS debe de proporcionarse.

E. *CONSECUENCIAS PARA LA INVESTIGACION Y LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD, ANTE LA NECESIDAD DE NUEVA INFORMACION CONTABLE.*

Si se acepta que estamos, en nuestra Sociedad, en una etapa en la que se implantan nuevas costumbres en materia de publicidad y revisión de cuentas. Que podemos encontrarnos, que hay una necesidad de innovar información contable, como en el caso de la IS, se estará de acuerdo que en Contabilidad también hay la coincidencia, como en otros temas empresariales, de generar información a través del conocimiento y la imaginación, y esto puede hacerse a través de diseños de información.

La etapa que estamos viviendo, comporta ya, creo, consecuencias importantes en la investigación y en la enseñanza universitaria, especialmente en el área de la Contabilidad. Los retrasos en apoyar las iniciativas están provocando no solo costos sociales, sino también costos en las empresas, porque reciben un capital humano con una capacitación no totalmente ajustada a la que hoy se necesita para hacer frente a la competencia.

II. *CONCLUSIONES.*

1. La Información contable, difícilmente podrá uniformarse en su totalidad.
2. Formar únicamente en la técnica contable tradicional no es suficiente. Es lo que fundamentalmente se está haciendo ahora en la Universidad. Aunque hace poco se está recorriendo otro camino paralelo ofreciendo Cursos de Postgrado, de Doctorado y de Divulgación de temas a través de Seminarios. De ello depende, sin duda la incentivación para buscar conocimientos sobre el mundo económico que nos rodea.
3. Las instituciones que deciden sobre la investigación contable tendrán que tomar conciencia de la importancia del tema. Deberán ofrecer apoyos suficientes para la transformación de una disciplina que, casi de pronto, se ha convertido en muy importante para hacer frente a la competencia.⁽²⁶⁾
4. En este proceso la Empresa no puede desentenderse de estos problemas, porque son sus problemas también.
5. Tal como están evolucionando las empresas, la función de controling moderno aparece como la más idónea para recoger el nuevo movimiento, que parece dirigido a evitar la recepción de burócratas cuando en realidad se necesita personas que hagan frente a cada uno de los requerimientos que hoy se demandan en las empresas.

- 1.). Las citas que aparecen después de la portada están extraídas de las obras de TOFFLER, ALVIN - "El cambio del Poder" - P & J - 2ª Ed. 1991- Pág. 328, la primera, y la segunda de "La Tercera Ola"-Ed. por P & J- 1990, Pág. 194
- 2.). HENRY GEORGE (1838-1897), se asombraba al publicar en 1879 su obra "Progreso y Miseria", de la enorme facilidad con que los cambios técnicos habían multiplicado enormemente la eficacia del trabajo y como merced a la mejora en los sistemas de comunicación, un banquero de Londres podía dar una orden por la tarde y ser ejecutada en San Francisco en la mañana del mismo día. Esta aparente anomalía se explica por la diferencia de horarios de distintos meridianos. Que no diría hoy este pensador al ver las tecnologías de que se disponen, pues se prevé que la velocidad irá en aumento a medida que se vayan imponiendo las nuevas redes electrónicas con arquitectura neural. Así TOFFLER en "El cambio.." o.c. Pág. 158, espone que, "Las economías del pasado, fueran agrícolas o industriales, se basaban en estructuras de muy larga duración. En lugar de esto, estamos sentando las bases electrónicas para una economía acelerativa y caleidoscópica capaz de remodelarse instantáneamente y de adoptar nuevos formatos sin desintegrarse por ello. La nueva extrainte ligencia forma parte del necesario equipo adaptador"
- 3.). DRUCKER, PETER en "Las nuevas realidades" - EDHASA - 1988 Págs. 171 a 206
- 4.). Apoyándose en el darwinismo, *Spencer* definió la evolución, como el desarrollo de una sociedad, con relación a sus componentes individuales, al paso de una indefinida e incoherente homogeneidad a una definida y coherente heterogeneidad.
- 5.). TOFFLER en "La tercera.." o.c. Pág. 287 señala que, "los pensadores de la tercera ola deben ahora enfrentarse con el hecho de que estamos a punto de convertirnos en diseñadores de la evolución. La evolución nunca parecerá la misma"
- 6.). GARCIA ECHEVARRIA, SANTIAGO en "El empresario en la sociedad actual" - Universidad de Alcalá de Henares - (UAH)- 1987, expone que, "El «empresario diseñador», el empresario transformador de un estado actual en un estado futuro, de esa empresa, no es, en principio administrador, sino que debe de poseer dos virtudes claves :
 - capacidad de diseño de cálculo de futuro y, por tanto, de diseño de ese estado, y
 - capacidad para tener hombres y organizaciones que puedan reaccionar rápidamente a situaciones cambiantes sin perder el contexto de la evolución de esa empresa."
- 7.). TOFFLER en "La tercera.." o.c. Pág. 287 - Al parecer esta proclama tiene relación con la información que surgió al demandar Balances sociales.
- 8.). PORTER, MICHAEL en "La ventaja competitiva de las Naciones" - P & J - 1991 en Pág. 32 escribe, "Tratar de explicar la «competitividad» a nivel nacional es, consecuentemente, responder a una pregunta impropia. Antes al contrario, lo que debemos de comprender son los determinantes de la productividad y la tasa de crecimiento de la productividad. Para encontrar respuestas, debemos centrarnos no en la economía como un todo, sino en sectores y segmentos de sectores específicos. (...). La competencia se ha intensificado como consecuencia de la ampliación de los mercados, a la vez que se han entrelazado firmas o grupos de interés económico, con el fin de abordar nuevos objetivos mediante la cooperación. Sin tales acuerdos sería impensable desarrollar nuevas actividades en el campo tecnológico e industrial.
- 9.). JARILLO, JOSE C. en "Dirección estratégica" - Mc Graw Hill - 1990 - Ver Págs. 36 y 37. "La posición ocupada por la empresa no es un punto homogéneo (...), sino que está constituida por toda una serie de operaciones que realiza la empresa añadiendo valor a las materias primas y suministros que compra del exterior". Una empresa añade valor cuando vende los inputs que compra al exterior por un precio superior al de compra.

MARTINEZ TAPIA, RAMON en "Grandes y nuevas estructuras empresariales en el ámbito del comercio" - Esic-Market - núm. 69 - 1990 - Págs. 75 a 86

Sobre el concepto y contenido de Valor Añadido pueden consultarse las siguientes obras, QUERENDEZ, FRANCISCO en "El valor añadido" - Deusto - 1985 - Pág. 7 a 96

SCHNETTLER, ALBERT en "Análisis de la empresa" E.D.F. - 1969 - Págs. 526-566
- 10.). JARILLO, o.c. Págs. 37 y 38
- 11.). Además ciertas actividades desarrolladas por una empresa en un país, no son iguales en otros. Puede ocurrir, que la clasificación sectorial allí no sea la misma, dificultando así la ubicación de la información financiero-contable en el lugar más idóneo para su análisis global y parcial.

- 12.). Se pueden consultar otras opiniones sobre el controlling en las siguientes obras.
 KOSSIOL, y otros en "Handwörterbuch des Rechnungswesens" -Poeschell-1981 Págs. 363 a 374
 BUSSE VON COLBE, W. en "Lexikon des Rechnungswesens" - R.O. - 1990 - Págs. 116 a 119
 GABLER, "Wirtschafts Lexikon" - 11ª Auflage - 1983 Págs. 952 y 953
 ORBIS, "Lexikon Wirtschaft" - 1989 - Pág. 46
 El controlling surge en el ámbito anglosajón, al separarse la Contabilidad de las funciones de tesorería y de secretariado. Recibe un fuerte impulso a partir de los años treinta, período en el que aparece la primera Asociación de Controlleurs en Estados Unidos.
- 13.). Véanse los comentarios que hace GARCIA ECHEVARRIA, S. en "Exigencias del directivo al controlling" U.A.H. - y del mismo autor, "'Nueva Dirección empresarial" - U.A.H. - 1986. También MEYER, HERBERT en "El controlling como instrumento para asegurar la competitividad en una empresa internacional" -U.A.H. -1988
- 14.). Véase Cuadro núm. 1
- 15.). MULLER, EBERHARD en "Management de integración multinacional en la industria automovilística. El caso SEAT-W" - UAH - 1989- En Pág. 9, "El marketing pasa a operar con estrategias de segmentación global del mercado y los sistemas de gestión se unifican y estandarizan".
- 16.). BAUMANN, KARL H. -"Die Segment-Berichterstattung im Rahmen der externen Finanzpublizität" - en "Bilanz und Konzernrecht" - IDW - 1987 Pág. 5
 Ha de ser subrayado que las empresas seleccionadas no se tratan, totalmente, de empresas diversificadas.
- 17.). BAUMANN, o.c. Págs. 5 y 6
- 18.). Los datos que se ofrecen han sido calculados a partir de la información ofrecida por BAUMANN o.c. Pág. 19- Por lo que yo conozco, en España, no hay resultados sobre este tipo de investigaciones, probablemente por la novedad del tema. Las instituciones financieras y las compañías de seguros elaboran información segmentada.
- 19.). BAUMANN, o.c. Pág. 23
- 20.). MONTESINOS JULVE, VICENTE en "INFORMACION SEGMENTADA" - III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad - Málaga- 1988- Pág. 429 a 440
- 21.). GONZALO, J.A. en "Introducción a la Contabilidad Internacional"-ICE- 1988-Págs. 159 a 164 expone que Miller, Gernon y Meeck (1987) hablan de cinco formas de organización comúnmente utilizadas por las multinacionales, estando en todas ellas presente la segmentación. Estas formas son: 1. División nacional-división internacional; 2. Organización por líneas de productos; 3. Organización por funciones; 4. Organización geográfica; 5. Organización matricial. El criterio de división de la IS que siguen la mayoría de normas, es el siguiente,
- De actividad industrial o por tipo de productos
 - Por áreas geográficas de determinados mercados
 - Por clientes más importantes
 - Por combinación de varias de las categorías anteriores
- Véanse al respecto los comentarios de ZARDOYA ALEGRIA, ANA I. en "Información contable por segmentos" - Técnica Contable-núm. 509 -1991 Págs. 299 a 316., PINA MARTINEZ, VICENTE "Contenido informativo y ventajas de las normas contables sobre información segmentada" - REFC -núm. 59- 1988. Págs. 513 a 531,
- 22.). HENDRIKSEN, en "Teoría de la Contabilidad" - UTEHA - 1974 - Pág. 668 y ss
- 23.). Se citan algunos de ellos, solo para indicar también que los riesgos constituyen, como ocurre en la consolidación, y para señalar algunas de las dificultades para la formulación de Informes segmentados.

-Riesgos económicos

- De crecimiento
- De desplazamiento
- De estructura
- De coyuntura
- De regulación de mercado

-Riesgos monetarios

- Inflación
 - Devaluaciones y revaluaciones de la moneda
- De transferencia de capital

<u>-Riesgos tecnológicos</u>	<u>-Riesgos políticos y sociales</u>
a. Falta de incentivación a la investigación	a. Inestabilidad política
b. Imposibilidad de seguir el ritmo innovatorio	1. Limitación de la libertad
	b. De nacionalización o expropiación

24.). Históricamente este razonamiento empezó a discutirse en los países anglosajones. En Estados Unidos con motivo de la concentración económica de la industria americana, tuvo que intervenir en la Audiencia de la Judicatura norteamericana, el Subcomité Antitrust y Monopolio del Comité del Senado en 1965. La cual dictó las primeras prescripciones para que las empresas altamente diversificadas y concentradas dieran información por segmentos. Aunque esto solo afectó únicamente a actividades diversificadas específicas a efectos solo de determinar la transparencia en el mercado. Esta petición, de obligado cumplimiento, tenía por finalidad poder aclarar lo que en el Balance se hallaba diluido. Véase la o.c. "Handwörterbuch...."

25.). Ver HENDRIKSEN, en o.c. Págs. 672 y 673, y también en BAUMANN, o.c. en la parte dedicada a comentar los problemas de la IS, así como MONTESINOS, o.c..

26.). Al decir cuanta, hay que indicar, que se hace referencia a la forma y contenido. HENDRIKSEN, o.c. en Págs. 669 y 670, "La información concerniente a los departamentos de un negocio se considera también como pertinente en los informes externos para impedir que la gerencia oculte información que no quiere que se publique. Por ejemplo: la dirección de una empresa puede desear ocultar el hecho de que están operando con pérdida determinados departamentos del negocio por temor a ser criticados por los accionistas por su ineficiencia gerencial. Esta habilidad para ocultar las pérdidas se ha empleado también por empresas grandes como forma de financiar su entrada en un nuevo renglón o línea y para competir con empresas ya establecidas sin ser acusadas de cobrar precios menores para lograr el control monopolístico en los mercados.

27.). La ONU y la OCDE publicaron declaraciones sobre IS en 1976. La primera bajo la denominación, "Empresas Transnacionales. Estudios Técnicos. Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de Informes", la segunda organización con la, "Declaration on International Investment and Multinational Enterprises"

En el ámbito privado, el IASC puso en vigor el 1.1.1980, su informe núm. 14, sobre Información financiera por segmentos.

Las primeras regulaciones sobre IS aparecieron en Estados Unidos. En 1976, la SEC requirió información sobre líneas de negocios. El FASB en su informe núm. 14, añadió la IS por zonas geográficas, luego se dictaron otras normas al respecto con sus informes núms. 18, 21, 24 y 30.

La CEE aprobó el 25.7.1978, la IV Directiva, en donde en su art. 43 trata de la IS. El 13.6.1983, el artículo 34, apartado 8, de la VII Directiva, haría una referencia también a la necesidad de publicar IS. Influuyendo estas disposiciones en las legislaciones nacionales.

El apartado 8º del art. 48 de nuestro C. de C., dice así, "La distribución del importe neto de la cifra de negocios consolidada definida con arreglo a lo establecido en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias del grupo de sociedades comprendidas en la consolidación, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma significativa".

La disposición 8ª del art. 200 de la LSA, está redactado de igual forma que en el C. de C., añadiendo en su párrafo segundo, "Las menciones previstas en este número podrán omitirse indicándolo en la memoria, cuando por su naturaleza puedan acarrear graves perjuicios a la Sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable.

28.). Véase TOFFLER, o.c. y PORTER, también o.c.

