

EL CONTROLLER ANTE LA NUEVA ERA DE LA INFORMACIÓN DE GESTIÓN EN LA EMPRESA. CONTRASTES EMPÍRICOS EN EL SECTOR ESPAÑOL DEL AUTOMÓVIL

*(The Controller and the New Era of Management Information in the Firm. Empirical
Tests in the Spanish Automobile Manufacturing Sector)*

Javier Gimeno Zuera

Profesor Titular de la Universidad de Zaragoza

Alfonso López Viñegla

Profesor Titular de la Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es fundamentar la necesidad de que el Controller realice funciones similares a las de Dirección, centradas en el ámbito de la información, ejerciendo de nexo de unión entre los diferentes niveles de responsabilidad encargados de la toma de decisiones.

A lo largo del mismo, se contrastan las propuestas teóricas con la realización de un estudio empírico que, dentro del sector de empresas productoras de automóviles, se ha llevado a cabo utilizando la metodología del caso a través de la práctica de entrevistas a los cargos directivos que realizan funciones similares a las del Controller.

Asimismo, queda suficientemente acreditada la importancia del Controller como coordinador de las nuevas tecnologías de la información. También se confirma la importancia de que quien ejerza estas funciones posea formación académica en economía, empresa y contabilidad y suficiente experiencia en la empresa. Por otra parte, se ha corroborado que una tarea básica desempeñada por los mismos es siempre la coordinación presupuestaria.

Palabras clave: controller, sector del automóvil, contabilidad de gestión, información.

ABSTRACT

The aim of this work is to establish the need for the Controller to carry out functions similar to those of Management, focusing on the area of information, exercising link a role between the different levels of responsibility in the decision-making process.

We test our theoretical proposals on the basis of an empirical study of companies operating in the automobile manufacturing sector, using the case methodology by way of interviews with members of management who exercise functions similar to those of the Controller.

Likewise, we find sufficient confirmation of the importance of the Controller as coordinator of the new information technologies and, similarly, that the person who exercises these functions must have acade-

mic training in economics, business studies and accounting and have sufficient practical experience in that particular firm. Furthermore, it is corroborated that one of the basic tasks always carried out by these individuals is that of budgetary co-ordination.

Key words: controller, automobile manufacturing sector, management accounting, information.

1. INTRODUCCIÓN

A partir de la década de los ochenta y, cada vez, de manera más acusada, la globalización de la economía, el nacimiento de nuevas tecnologías y la apertura de nuevos mercados, entre otros hechos de naturaleza económica y social, contribuyen a la existencia de una nueva situación, en la que la empresa que quiera alcanzar la excelencia competitiva tiene ante sí unos nuevos retos de gestión, que debe resolver satisfactoriamente, para poder adaptarse permanentemente a los cambios que surjan de la evolución del entorno y de sus competidores. En este sentido, en el capítulo 5 del Informe Coso¹ se destaca la importancia de los sistemas de información para el proceso de identificación de los cambios en el entorno, económicos, tecnológicos o sociales, ante los cuales la entidad debe reaccionar.

Por ello, es fundamental el papel de la información que, debido a la existencia de las nuevas tecnologías informativas², puede ser cada vez más abundante y más accesible. Por consiguiente, el problema que se plantea no es el de disposición de información, sino el de la adecuada gestión de la misma. De ahí que, en este artículo se trate de demostrar la necesidad de disponer de un gestor de información que sirva de apoyo a la toma de decisiones.

El trabajo, pone de manifiesto que dicha figura debe ser el Controller, para el que propondremos la denominación de Director de información. Éste, cada vez más, debe realizar funciones de Dirección centradas en el ámbito de la información y su entorno

¹ Committee of sponsoring organizations of the tredway commission (1992).

² Las Tecnologías de la información constituyen un conjunto de herramientas, relacionadas con la informática y afines que, dentro del contexto empresarial, pueden proporcionarnos soluciones claras a problemas específicos, complementando en cualquier caso a su sistema de información. En relación a este tipo de herramientas, véanse, entre otros: J.F. Rockart y J.E. Short (1989), R. Andreu et al. (1993), E. Simon (1996) o K. Parker (1996).

y ejercer como nexo de unión entre todo el sistema de información, el máximo nivel de responsabilidad y el resto de la jerarquía con capacidad de decisión.

El estudio obedece a una secuencia lógica que comienza con la justificación de la creciente necesidad de la existencia del Director de información, ante el nuevo entorno competitivo, y con la caracterización teórica del mismo. A continuación, se analizan las funciones más importantes que debe desempeñar esta persona, así como los rasgos más notables a destacar de su relación con la función directiva. Para finalizar, también se aborda su ubicación óptima dentro del organigrama de la empresa, realizando unas propuestas al respecto de cara al futuro.

A lo largo de todo este análisis, se contrastan algunas de nuestras propuestas teóricas sobre la base de la realización de un trabajo empírico para el que hemos utilizado la metodología del caso a través de la práctica de entrevistas³.

2. LOS NUEVOS DIRECTORES DE INFORMACIÓN: EL CONTROLLER

En las últimas décadas, las empresas se están enfrentando a un entorno competitivo turbulento, tanto desde el punto de vista tecnológico como social. Como consecuencia de ello, las empresas han evolucionado hacia una mayor especialización y diversificación, lo cual ha tenido efectos tanto desde el punto de vista organizativo como de gestión global de la empresa.

Para llevar a cabo la gestión empresarial ante estas nuevas circunstancias, se puede disponer de las nuevas tecnologías de información que proporcionan una mayor cantidad y calidad informativa. En consecuencia, la empresa tiene que adaptarse a los nuevos sistemas de información y tratamiento de datos, en definitiva necesita aclimatarse a las nuevas tecnologías informativas.

Desde el punto de vista organizativo es fundamental la figura del Controller, como coordinador de dichas tecnologías y de la información en la empresa, y por ello,

³ Ficha Técnica del estudio empírico:

Las entrevistas se realizaron en 5 empresas, de las 7 posibles, del sector productivo español del automóvil, lo cual representa un índice del 71,43%. La razón de dicha elección estriba en que se trata de un sector muy estructurado, integrado por un número reducido de empresas y con un elevado grado de importancia a nivel de la economía española. Además, dichas empresas están integradas en grupos multinacionales. En cada una de las cinco empresas se entrevistó a los correspondientes Directores de información o cargos con funciones similares.

Dentro del grupo de empresas, cuatro se dedicaban a la producción de turismos y derivados que son: *Opel España*, emplazada en Figueruelas (Zaragoza), *Ford España*, ubicada en Almussafes (Valencia), *SEAT* en la zona Franca de Barcelona y *Citroën Hispania*, situada en Vigo (Pontevedra), en cuanto a la quinta *Nissan Motor Ibérica* también ubicada en la zona Franca de Barcelona lleva a cabo la producción de furgonetas, *todo terrenos* y vehículos industriales.

Las entrevistas se realizaron durante el segundo semestre de 1996 y las cuestiones se incluyen en el anexo.

es necesario modificar el reparto de responsabilidades de gestión. Desde esta misma perspectiva, H. Gellman (1989, p. 18), señala que cada vez con mayor interés, y aun cuando pueda parecer lo contrario, el Controller posee un papel crucial a tener en cuenta en las organizaciones.

A este respecto A. Pipkin (1989, p. 10) considera que “*el Controller del siglo XXI es el verdadero catalizador en el propio seno de la empresa, es un agente de cambio*”. En definitiva, se está considerando que este “*directivo*” es el agente a través del cual se impulsan los cambios y transformaciones más importantes.

El Controller realiza funciones similares a la Dirección, pero en un plano más específico: la información y su entorno. Así, debe tratar de planificar y controlar todos aquellos aspectos relacionados, primordialmente, con la obtención, proceso y distribución de la información, tanto interna como externa, necesaria para que los responsables de cada uno de los departamentos de la empresa lleven a cabo su gestión. Por este motivo, la denominación que mejor se adapta a los cometidos básicos del Controller, es la de Director de información.

En definitiva, nos aproximamos a la posición defendida por W. R. Synott y W. H. Gruber (1981) al referirse al CIO (*Chief Information Officer*) como un alto directivo con responsabilidad fundamental en la gestión de la información, por lo que puede asimilarse a la figura que estamos denominando como Director de información o Controller.

El Controller debe ir más allá de ser un mero jefe de contabilidad que supervisa y mantiene los informes de carácter financiero de la organización, relacionados con la contabilidad general, costes, auditoría, impuestos y, en ocasiones, seguros y estadísticas diversas. Si bien es cierto que el Controller debe ocuparse de numerosas facetas de naturaleza contable, también lo es que amplíe el conjunto de sus actividades de gestión empresarial en la medida en que las empresas se desenvuelven en mercados caracterizados por una gran competitividad y en donde se utilizan tecnologías muy avanzadas.

El Director de información debe cumplir con una serie de requisitos y características para poder ejercer las funciones que corresponden a su *status*. En cuanto a su formación, ésta debe poseer un carácter interdisciplinar en materias relacionadas con la economía y la empresa, de manera que quede garantizada una excelente base en contabilidad y finanzas. Asimismo, dicha formación debe aportar conocimientos específicos en cuanto al sector en el que la empresa desarrolla su actividad y a los principales componentes de su núcleo competitivo.

Ha de mostrar una actitud positiva hacia el cambio que infunda energías a los demás componentes de la organización, además de ofrecer cierto grado de capacidad para aplicar dinamismo y contenido a todos los datos que pasan por sus manos, sobre todo referentes a actividades futuras. Vinculados con esta actitud deben destacarse

otros atributos tales como la creatividad y la capacidad para tomar la iniciativa ante situaciones novedosas e imprevistas.

Se trata pues de un Director de información de naturaleza previsor, que ha de adelantarse a la realidad, ser un buen conocedor del entorno y de la posible trayectoria de la empresa. Es un enfoque que, en cierto modo, requiere cierto equilibrio entre la planificación estratégica y los sistemas de control. El Controller ha de pensar, en todo momento, en la combinación de operaciones que reporten los mejores resultados para la entidad. Para tener el suficiente conocimiento de la empresa debe tratarse de una persona con un cierto periodo de permanencia en la misma ocupando algún otro puesto directivo.

Las cualidades expuestas carecerían de utilidad y operatividad si el Director de información que las posee no es capaz de transmitir las a la organización y a los miembros que la integran. Para ello se precisa capacidad de comunicación, con todos los niveles directivos, y de comprensión de los demás problemas funcionales, relacionados con el resto de las áreas de responsabilidad. Esto exige que sea alguien apto para expresar las ideas con claridad y agilidad.

A nivel empírico, se ha constatado que los requisitos de formación académica y de permanencia en la empresa pueden considerarse como cumplidos. Así, por lo que respecta a formación, todas las personas que ocupan este cargo, excepto una, poseen estudios relativos a economía y organización de empresas, bien por estar en posesión de una titulación universitaria de dichas características o bien por haber realizado algún máster en Dirección y Administración de Empresas. Asimismo, se constató que la permanencia en la empresa de dichos responsables, superaba los ocho años y que en relación al puesto desempeñado, ésta oscilaba entre tres y cinco años.

3. PRINCIPALES ACTIVIDADES DE LOS NUEVOS DIRECTORES DE INFORMACIÓN

Para establecer las actividades esenciales que debe asumir el Controller, además de los dos rasgos que apuntaban J.D. Willson y J.P. Colford (1991, p. 22), -tamaño empresarial y actitud personal del directivo-, existen otros elementos de valor que van a complementar a los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha función. Entre estos elementos, destacan:

- Capacidad para delimitar el sistema de información.
- Grado de descentralización de las funciones delegadas.
- Asignación de los niveles de responsabilidad.

Las actividades y responsabilidades funcionales básicas se pueden dividir en las grandes categorías que se señalan a continuación⁴. Dichas categorías no están cerradas, sino que en cualquiera de ellas se pueden añadir nuevos aspectos y están interrelacionadas entre sí.

3.1. Planificación y control

Esta categoría hace referencia al establecimiento y mantenimiento de un plan integrado de operaciones coherentes, con metas y objetivos de la empresa tanto a corto como a largo plazo, de forma que se analicen, modifiquen y se comuniquen a todos los niveles directivos, a través de los procedimientos y sistemas apropiados en cada caso. En consonancia con el Informe Coso (p. 86-90), en el seno de la organización se debe establecer una comunicación eficaz en el sentido más amplio, lo cual implica una circulación multidireccional de la información, es decir, ascendente, descendente y transversal. La dirección debe transmitir un mensaje claro a todo el personal sobre la importancia de las responsabilidades de cada uno en materia de control.

De acuerdo con AECA (1992, p. 13-28), el proceso de elaboración de los planes, programas y presupuestos de la empresa debe ser fruto de la participación de todo el personal de la misma, evitando que sea una mera imposición de los máximos responsables. El proceso se inicia con la definición y transmisión de directrices generales desde la alta Dirección. Éstas sirven de orientación a los diferentes responsables para que confeccionen su planificación que debe ser coordinada y negociada con la de los demás, tanto en un sentido vertical, ascendente y descendente, como en un plano horizontal. Por ello, es fundamental que exista una persona que supervise todo el proceso, de modo que se puedan compatibilizar las metas y objetivos de los diferentes miembros de la organización y de la organización de la misma.

En relación con el control es preciso que, además de determinar las desviaciones entre lo previsto y lo realizado y de investigar sus causas, se suministre cierta orientación y asistencia a los miembros de la Dirección a fin de facilitarles soluciones alternativas y convenientemente evaluadas.

En definitiva, los nuevos Directores de información deben controlar, con carácter global, las principales magnitudes rectoras de la marcha del negocio, facilitando la toma de decisiones. Éstos deben orientarse hacia la supervisión general del control de gestión y deben encargarse de que las actividades se realicen de la manera eficiente y con los medios apropiados.

⁴ Véase H. Gellman (1989, pág. 18), J.D. Willson y J.P. Colford (1991), S. García Echevarría (1994), J.F. Pérez-Carballo (1994), H. Savall y V. Zardet (1994) y J.M. Roehl- Anderson y S.M. Bragg (1996, p. 22-23).

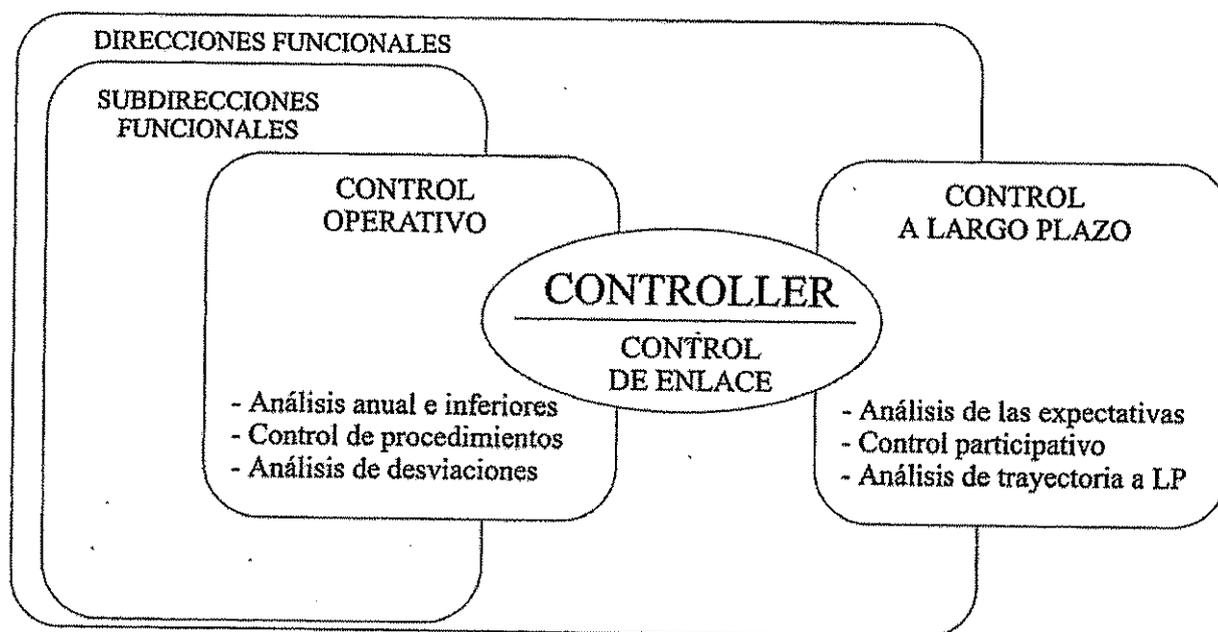
En este sentido, S. García Echevarría (1994, p. 295-296) presenta una perspectiva que trata de conjugar los papeles del directivo y del Controller, con el objetivo de obtener una eficiencia económica adecuada, desde el punto de vista de la aportación que realiza cada uno de ellos en la configuración de futuro de la empresa.

Así, para este autor, el Controller es quien suministra los criterios económicos que se han de adaptar a las funciones que desempeña el directivo. En definitiva, el Controller más que ejercer una función pura de control, ha de procurar resolver los problemas.

Los nuevos Directores de información deben potenciar la interrelación entre las orientaciones operativa y estratégica del control de gestión y entre los directivos responsables de las mismas, es decir, son un control de enlace, que coordina el corto y el largo plazo, la Dirección General y las Direcciones y Subdirecciones Funcionales según recoge la figura 1.

El Controller ha sido localizado, de forma intencionada, en el nivel de Alta Dirección ya que es esencial su participación en este nivel.

Figura 1
Relación entre niveles de Dirección y tipos de control



Como se sostiene en J. Gimeno y A. Zardoya (1997, p. 68-69), los presupuestos constituyen la parte más importante de todo el sistema de control de gestión de la

empresa⁵ ya que sobre la base de la información ofrecida por los mismos se elaboran los correspondientes indicadores financieros. No obstante, al menos conceptualmente, estos últimos deben complementarse con otros de naturaleza no financiera e, incluso, con otros cualitativos.

3.2. Tecnologías de la información

Como ya se apuntaba al caracterizar al Director de información, las actividades de planificación y control que realiza abarcan todos los aspectos relacionados con la obtención, proceso y distribución de la información. Ésta debe prepararse y analizarse, así como interpretar sus resultados financieros para la utilización, por parte de la Dirección, dentro del proceso de toma de decisiones.

Para desarrollar esta función, es imprescindible ejecutar tareas de coordinación y control de la información y de sus sistemas de obtención, distribución y supervisión. Para que el Controller pueda definir correctamente, en cada situación y momento, las informaciones que cada directivo necesita, resulta evidente que ha de conocer en profundidad el organigrama y las relaciones existentes entre los distintos departamentos y sus responsables. Esto es así porque en el caso de que el Controller no posea dichos conocimientos no tendrá suficientes elementos de juicio para concretar las necesidades informativas de cada uno de ellos.

La actual tecnología de la información -que en la gran mayoría de las empresas constituye una verdadera revolución de las comunicaciones- garantiza el suministro abundante y fluido de la misma. De ahí que, la empresa precise excelentes gestores de dicha información que lleven a cabo una buena tarea de clasificación, análisis y distribución. En otras palabras, tal como se señala en el Informe Coso (p. 76), la aparición de nuevas Tecnologías informativas suscita una rica problemática en términos de control que obligará al establecimiento de normas para el desarrollo, implantación y mantenimiento de las mismas. Evidentemente, ésta será una de las tareas más importantes a desempeñar por los gestores de la información. Para ello, éstos deberán poseer una buena comprensión del negocio.

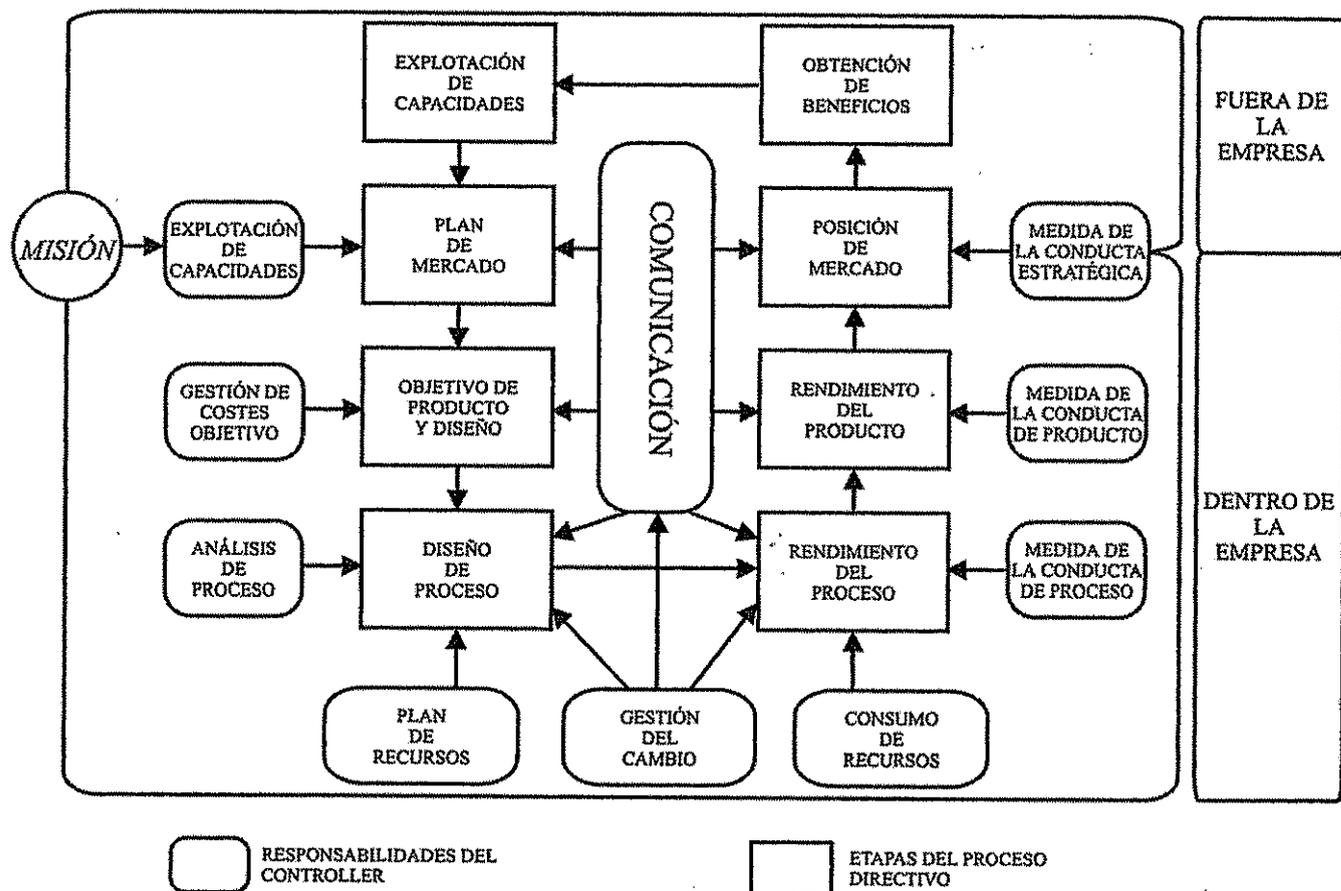
W.M. Smith (1992, p. 40-41) subraya el hecho de que los Controllers deben utilizar la tecnología de la información de la forma que resulte más productiva para el negocio. Por eso, una cuestión fundamental para este autor es que se determine cuándo y dónde ha de aplicarse dicha tecnología, y que se efectúe un proceso de entrenamiento con los posibles usuarios de la empresa.

⁵ En el artículo al que se hace referencia, se mantiene que el control de gestión se desarrolla a partir de un núcleo central basado en los presupuestos, pero que carece de sentido sin otros elementos como estructura organizativa, factor humano, cultura empresarial y entorno. Con respecto a las relaciones entre Contabilidad de Gestión y los elementos informales que se acaban de citar, puede verse AECA (1990).

Podemos afirmar que ante las nuevas tecnologías y sistemas de información, el Director de información adquiere especial relevancia, pues, de acuerdo con M. Lebas (1995, p. 63-64), la figura del Controller actual queda cuestionada desde la perspectiva de numerosos colectivos, como pudieran ser los directivos, mandos intermedios, programadores, informáticos, sociólogos, psicólogos, etc. No obstante, cada vez resulta más evidente la necesidad de su incorporación para determinadas funciones que en la mayoría de las ocasiones no tienen una biyección con la persona adecuada.

En la figura 2, M. Lebas (1995, p. 76) involucra al Controller en todas las etapas de decisión, no sólo como planificador y controlador, sino también como analista, diseñador de sistemas y procesos, comunicador y como gestor de los cambios que resulten precisos.

Figura 2
Responsabilidad del Controller dentro del funcionamiento y organización de la empresa



Fuente: M. Lebas (1995)

A grandes rasgos, puede afirmarse que el Controller es por excelencia, el eje central de transmisión de la mayor parte de la información que se difunde por la organización, siendo, por otro lado, el máximo responsable de su recopilación, tratamiento, distribución y comunicación.

3.3. Área contable y de elaboración de informes

En este ámbito, se trata de diseñar, establecer y mantener los sistemas de contabilidad de gestión a todos los niveles, incluyendo todo lo relacionado con los registros contables en consonancia con un control interno adecuado. Además debe supervisar y coordinar todo el proceso de elaboración de los informes a suministrar a los usuarios externos.

En relación con el ámbito interno, tal como establecen H. Savall y V. Zardet (1994, p. 236-237), la misión del Director de información se debe encaminar a garantizar que, mediante sus intervenciones, se asegure que los diferentes responsables dispongan de los indicadores necesarios para su gestión. Además, estos autores inciden en la idea de la construcción de nuevas herramientas de control de gestión.

La articulación de los diferentes indicadores en herramientas útiles para la gestión se concreta, fundamentalmente, en la elaboración del Cuadro de mando. El Controller será el encargado de comunicar a cada responsable el correcto funcionamiento del mismo, apoyándole en cuantas cuestiones sea necesario para posibilitar su correcta utilización.

El Director de información ha de asumir una función de apoyo a la Dirección, ha de ser el complemento adecuado a cualquier tipo de decisión que en la empresa se tome y, en ese sentido, debe tomar parte en la elaboración de los planes estratégicos y operativos en la organización, así como en el análisis y evaluación de las desviaciones más significativas.

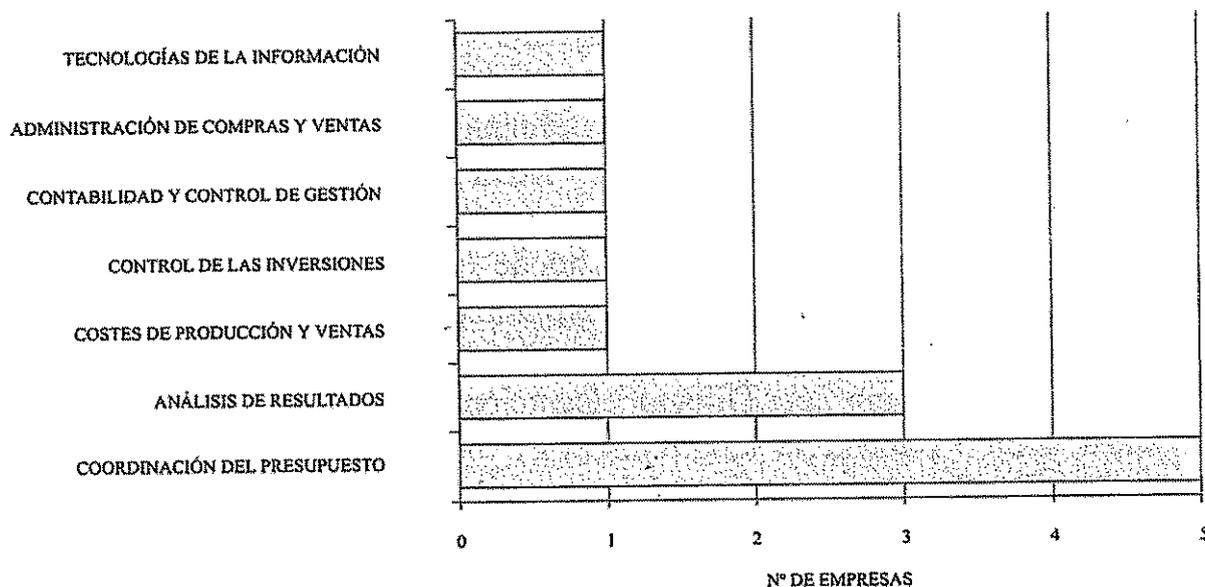
El Controller no sólo ha de tomar decisiones, sino que además su función es supervisar el proceso de distribución de información en la empresa y juzgar las acciones que en general se estén llevando a cabo. Su actuación se dirige hacia un apoyo constante en todos los niveles de responsabilidad, pero fundamentalmente en la Dirección General.

En la mayor parte de las empresas, cada vez la especialización funcional es un reto más a llevar a cabo, y en consecuencia, la función del Controller es una de las más completas y abarca multitud de tareas. Para poder desarrollar las funciones que tiene asumidas el Controller, se necesita la confianza máxima por parte de los directivos y, por supuesto, una libertad de movimientos que muy difícilmente se llegaría a alcanzar en otro status.

Se ha verificado empíricamente que, con respecto al conjunto de empresas entrevistadas, destaca como tarea básica prioritaria desempeñada por la figura del Controller, la relativa a la coordinación presupuestaria en cuanto a la elaboración, seguimiento y control de las tareas y objetivos previstos, así como el consecuente análisis de las desviaciones cuando éstas se produzcan. En definitiva, como se advertía anteriormente, esta tarea es la concreción práctica de muchos de los aspectos relacionados con funciones de planificación y control.

En la figura 3, pueden verse otras tareas que, a lo largo de las distintas entrevistas, se han señalado dentro de las funciones del Controller. En dicha figura, se refleja también la frecuencia con que se han referido las mismas. Conviene aclarar que la mayoría de dichas tareas podrían incluirse dentro del área de funciones relacionadas con la Contabilidad y la elaboración de informes.

Figura 3
Tareas principales desempeñadas por el Controller en la empresas



Por otra parte, sólo en una de las empresas entrevistadas se reconoce de forma explícita que la participación en el proceso de toma de decisiones del Controller, depende jerárquicamente de la empresa matriz. En el resto de empresas el Controller depende del Director Financiero y, aunque los entrevistados no lo afirman de forma expresa, dejan entrever esta idea de subordinación con niveles de responsabilidad superiores de la empresa multinacional de la que dependen, y es a este nivel de grupo,

donde se toman las decisiones de carácter estratégico que, de forma parcial, son aplicadas en cada empresa filial.

De esta situación, puede desprenderse que los Controllers de las empresas analizadas, poseen una escasa autonomía en la toma de decisiones con respecto a la empresa matriz. A nivel local, suelen adoptarse un número restringido de decisiones que, necesariamente, deben de obedecer las líneas generales de actuación marcadas desde la matriz.

4. STATUS ORGANIZACIONAL DEL CONTROLLER

Al igual que no existe un único esquema de organigrama empresarial válido para cualquier entidad, tampoco existe una única solución en cuanto a la situación del Controller dentro del mismo. En este sentido, A. López Viñegla (1997, p. 141) mantiene la opinión de que el mejor organigrama es aquel que saca el mayor partido posible de los recursos humanos de la empresa, siempre que se tengan en cuenta algunos conceptos básicos, tales como la separación de funciones, la asignación de responsabilidades y otras similares.

En España, se mantiene la simbiosis entre funciones de control y funciones financieras. Muchas veces existe una única persona o equipo de personas que son responsables de ambos aspectos, y ello hace que existan interferencias entre las dos áreas.

Una posible justificación lógica de esta situación es el tamaño de las empresas que, en nuestro país, un porcentaje muy elevado de las mismas pueden catalogarse como pequeñas empresas⁶. Además, el hecho de que, tradicionalmente, el entorno competitivo haya sido más estable que en la actualidad, hacía menos necesaria la separación de funciones a la que a continuación vamos a aludir.

La alternativa de identificar Director Financiero y Director de información no es la más idónea, debido a que haría subordinar objetivos informativos a otros mucho más específicos de la función financiera y, por otra parte, se solaparían las tareas a gestionar.

En este sentido, J.M. Amat (1984, p. 49) define la función del Director Financiero en contraposición de la figura del Controller. Destaca que se hace más precisa la figura del primero desde el instante en el cual, la compra y transformación de recursos o la venta de productos o servicios genera un flujo de carácter real, es decir el Director Financiero sería el administrador de los recursos financieros de la empresa. En cambio, el Controller sería aquella figura cuyo cometido quedaría marcado desde el momento en el cual se han de registrar los hechos económicos con repercusión en la empresa, y así ejercitar un control de la evolución de la unidad económica.

⁶ Esta afirmación puede corroborarse en J.M. Moneva (1993).

Para este autor, actualmente, los objetivos tradicionales de la Dirección Financiera siguen siendo perfectamente válidos y se han visto ampliados debido a las exigencias del entorno, la cultura de las organizaciones, los procesos de toma de decisiones más ágiles, etc.

La información con la que este directivo puede contar para el ejercicio de sus funciones, necesariamente debe ser procesada con anterioridad por el Controller. En el caso de que ambas figuras coincidan, el peligro es que se elabore información sesgada hacia unos intereses particulares que puedan diferir de los de la organización en su conjunto.

Asimismo, aquellas situaciones en las que el Controller queda encuadrado en niveles inferiores de responsabilidad, como por ejemplo las subdirecciones funcionales, presentan una escasa factibilidad, e incluso una alta inviabilidad, ya que no permiten en ningún caso una autonomía plena de esta figura, impidiendo claramente la existencia de una coordinación global y evitando siempre una verdadera supervisión de toda la empresa.

Las alternativas a la hora de ubicar al Controller dentro de la propia organización son numerosas, pudiéndose obtener en cada situación una serie de ventajas e inconvenientes como se analiza a continuación.

Por otro lado, cabe plantearse la necesidad de un Controller independiente o centralizador con respecto a la información. En este sentido, J. González-Úbeda (1993, p. 102-105) considera que el grado de desarrollo de la función de control y el tamaño de la empresa se presentan como condicionamientos básicos a la hora de posicionar al Controller (figura 4).

Figura 4

Relación entre el tamaño de la empresa y el grado de desarrollo de la función de control

Tamaño de la empresa	<i>Grande Mediana</i>	Alta	Media-Alta
	<i>Mediana Pequeña</i>	Media	Baja
		<i>Alto</i>	<i>Bajo</i>
		Desarrollo de la función de control	

Fuente: J. González-Úbeda (1993)

De acuerdo con el grado de desarrollo de la función de control cabe diferenciar dos tipos de empresas:

- Aquellas empresas con un alto desarrollo de su función de control, desempeñando un rol básico como sistema de Dirección en la consecución de objetivos y evaluación posterior.

- Aquellas otras en las que dicha función, se limita a los aspectos meramente contables.

En cuanto al segundo condicionamiento, tamaño de la empresa, en opinión de J. González-Úbeda (1993, p. 103) no cabe duda de que sí en las empresas de gran tamaño, el grado de descentralización tiende a ser elevado porque así lo requiere el negocio, siendo preciso entonces un sistema informativo mucho más sofisticado y un control mucho más firme y completo.

De la confluencia de los dos parámetros, se pueden identificar varias situaciones, todas ellas dependientes del tamaño de la unidad económica y del grado de desarrollo de la función de control. Así, por ejemplo, ante un elevado grado de desarrollo de dicha función y una empresa de tamaño grande, suele ser más evidente la necesidad de que exista un responsable que, en determinados casos con su equipo de colaboradores, se dedique fundamentalmente a facilitar la información necesaria en cada nivel de decisión y a controlar la marcha de la empresa.

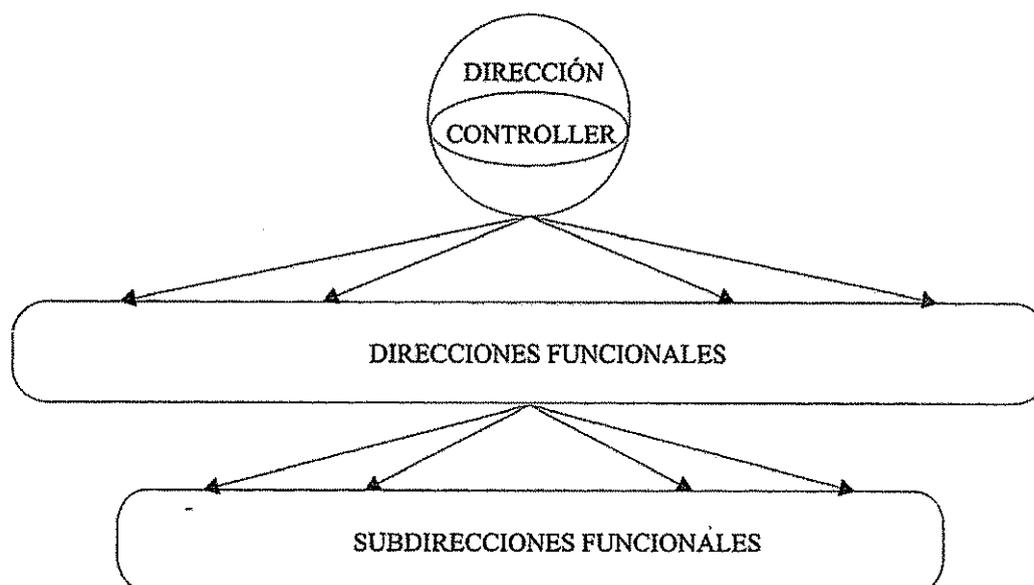
La excelencia en el control se consigue primordialmente en los niveles superiores, puesto que, solamente desde esa situación, puede obtenerse una visión de conjunto de toda la organización. De ese modo, se pone de manifiesto la coexistencia de una relación de asesoramiento continuado a la Dirección, como se refleja en la figura 5.

El Controller en esta situación puede desarrollar más fácilmente sus actividades más importantes, dado que se le otorga unas responsabilidades acordes con los cometidos que se le han consignado. Sobre todo su poder de decisión a ese nivel es considerable, teniendo presente el apoyo que tiene por parte de la Alta Dirección.

Desde esta situación privilegiada, tiene una visión global de toda la empresa, posee una mayor libertad de movimientos, e incluso puede coordinar con más facilidad todas las Direcciones y áreas funcionales que se supervisan desde la Dirección General.

Sin embargo, el contacto con los niveles inferiores es limitado, y por tanto es necesaria una regulación en dicho status que, en el mejor de los casos, conllevaría a que algunos mandos intermedios desarrollasen funciones de coordinación y distribución de la información, no siendo este su objetivo, y produciéndose evidentemente un menoscabo en sus funciones principales. En consecuencia, con esta estructura se pierde fluidez informativa.

Figura 5
Ubicación del Controller en el máximo nivel de Dirección



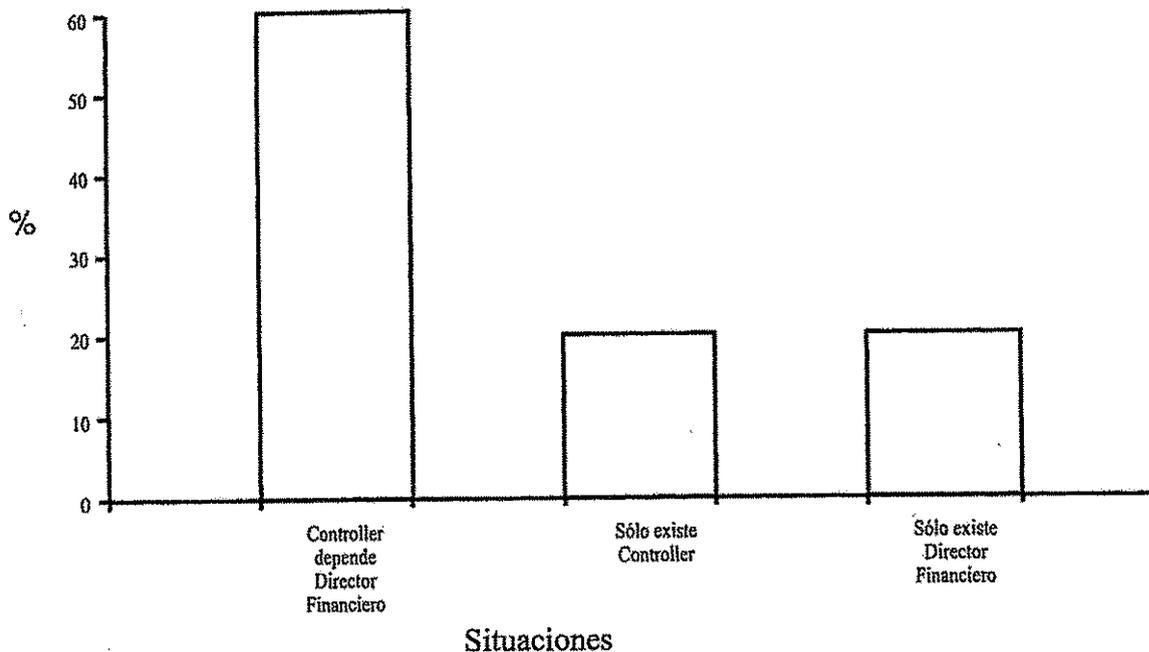
Los directores funcionales informan a los niveles subordinados, y para tomar decisiones de conjunto, al Controller se le proporciona información independiente y, en ocasiones, de difícil interpretación, debido a su inapreciable relación con los escalones más bajos de la pirámide directiva.

En la investigación realizada y en relación a la ubicación del Controller en el organigrama de la empresa, se ha constatado que en tres de las empresas entrevistadas esta figura depende jerárquicamente del Director financiero. En cambio, en las otras dos restantes, se solapan los conceptos de Controller y Director financiero, tratándose únicamente de una diferencia de naturaleza semántica, es decir, realizan funciones similares pero se denominan en cada caso de forma distinta (figura 6).

Como resumen de las opiniones vertidas en las entrevistas realizadas, puede afirmarse que el Controller, en ningún caso, es independiente de las Direcciones Funcionales, o lo que es lo mismo, nunca se ubica como staff de la Dirección General, sino que queda vinculado con la Dirección Financiera en cualquiera de los casos.

Una explicación razonable de esta situación es que las empresas analizadas aún conservan cierto grado de inercia para seguir manteniendo esquemas que han funcionado en el pasado. Además, como hemos visto al hablar de las actividades desarrolladas, el margen de autonomía con respecto a la matriz es bajo y esto se traslada a la toma de decisiones y, por consiguiente, la necesidad de modificar la actual localización del Controller en el organigrama de la empresa no se percibe de forma muy acusada.

Figura 6
Relaciones básicas entre el Controller y el Director Financiero
y su ubicación dentro del organigrama de la empresa



5. PROPUESTAS DE FUTURO ANTE LOS NUEVOS RETOS DE LOS DIRECTORES DE INFORMACIÓN

Para resolver los inconvenientes -fundamentalmente, de falta de coordinación, comunicación y fluidez informativa- que surgen cuando el Director de información se sitúa en el máximo nivel de responsabilidad, caben las siguientes alternativas:

1. Eliminar la estructura piramidal en la medida de lo posible y evolucionar hacia una estructura de coordinación de equipos.

Así, se evita la descoordinación entre las distintas direcciones funcionales y la incompatibilidad de objetivos, dando al Controller la posibilidad de coordinar perfectamente todas las áreas y potenciando la descentralización.

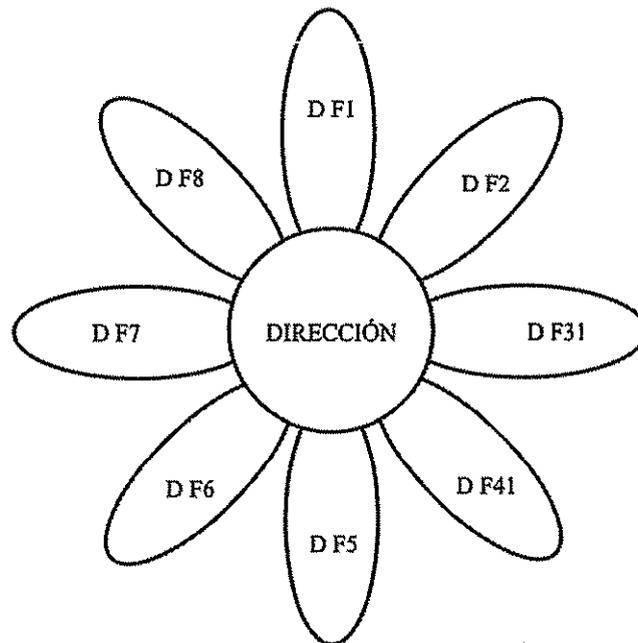
Por otra parte, las nuevas tecnologías de la información, favorecen en gran medida el trabajo a desempeñar por el Controller, disminuyendo las probabilidades de que el sistema de control incurra en errores y permitiendo, a todos los niveles, un acceso mucho más rápido a la información.

Esta propuesta, intenta disuadir del uso de las estructuras de empresa tradicionales, en las que por ejemplo, las opiniones de escalafones directivos medios no se tenían demasiado en cuenta, conllevando esta situación en la mayoría de las oca-

siones a una desorganización en la transmisión de objetivos finales e información en general.

Una estructura tipo “margarita”, como la indicada en las figuras 7 y 8, permite de una manera sencilla y clara, delimitar las funciones designadas en cada caso a cada responsable, independientemente del nivel al que pertenezca.

Figura 7
Estructura organizativa de coordinación de equipos



Asimismo, exige al Controller un conocimiento de las relaciones básicas en la organización, así como una gran profesionalidad a la hora de crear un sistema de información adecuado a las necesidades del conjunto, y formar un ambiente de motivación y participación expresa de todos los componentes.

2. Implantar en la empresa un equipo de Controllers, es decir, establecer un líder de organización que sería el Controller ubicado en el máximo nivel, siendo éste quien establecería las pautas básicas de trabajo para dicho equipo, en conjunción con los objetivos planteados en la organización por parte de la Alta Dirección.

Por otro lado, permitir en cada Dirección funcional la participación de un Controller, o Controllers subdelegados al principal, de manera que conociendo la filosofía de la empresa así como los criterios de su puesta en práctica, permite mantener un sistema coordinado de control y comunicación en el que el mayor peso recaería sobre estos sujetos, según puede verse en la figura 9.

Figura 8
El Controller como coordinador de la estructura organizativa por equipos

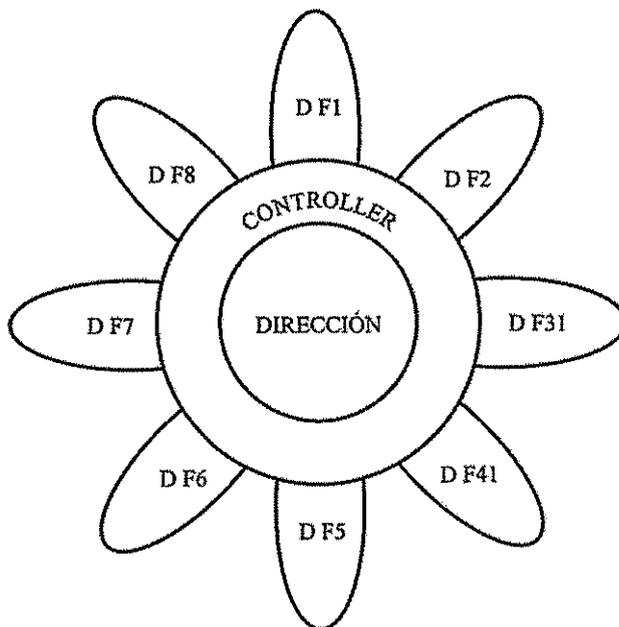
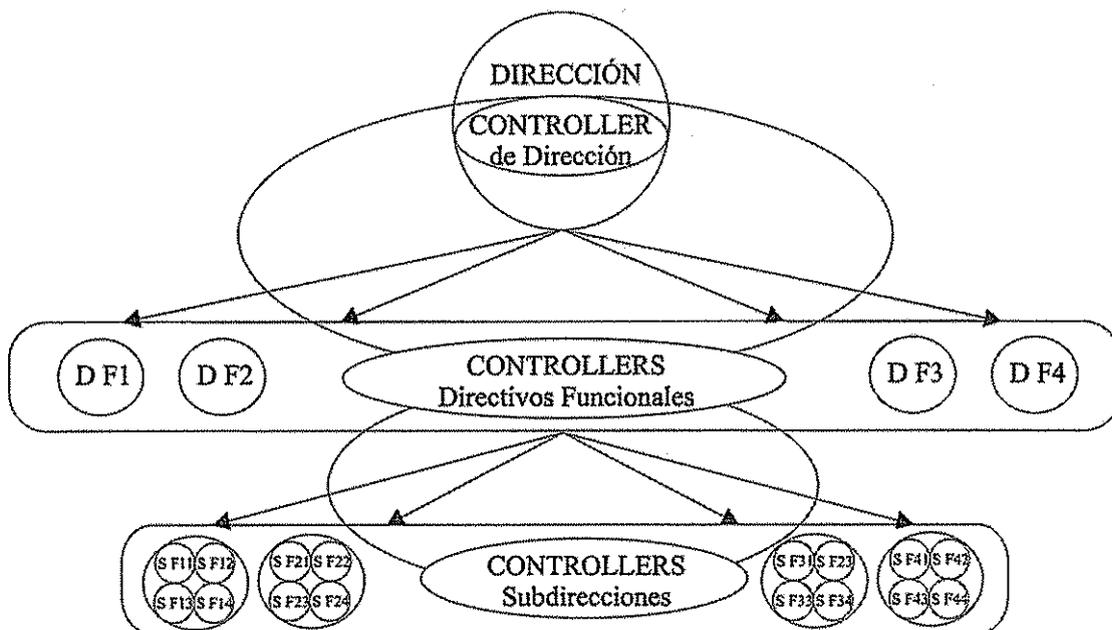


Figura 9
Organización piramidal del equipo de Controllers



Queda por lo tanto establecido en la empresa un subsistema de control, cuyo desarrollo competirá a los Controllers, y que contribuirá a mejorar la eficacia y eficiencia informativa, lo que redundará positivamente en el proceso de toma de decisiones.

Realizando una síntesis de las alternativas anteriores que proponemos, a nuestro juicio la primera es la más significativa, y la que mayores ventajas aporta, dado que en la actualidad ha de existir una evolución, y de hecho ya existe, hacia modelos de responsabilidad y participación conjunta, y alta motivación, como son los sistemas representados como "margarita".

Además supone una apuesta por los recursos humanos, y por tanto por encaminar a la organización hacia el éxito, estableciendo unas garantías de progreso estable.

En referencia a la segunda de las soluciones, establecer un subsistema de control es perfectamente válida, pero conserva los defectos jerárquicos que una organización de naturaleza piramidal puede plantear, es decir, existe sólo una pequeña cuota de responsabilidad en las áreas funcionales, minorando sensiblemente la motivación, y por otro lado, existe un desconocimiento general de las relaciones y cometidos parciales de cada una de las direcciones y subdirecciones funcionales.

6. CONCLUSIONES

Tomando como base el análisis efectuado sobre la situación actual y futura del Controller o Director de información, se puede concluir que:

1. Ante el nuevo entorno competitivo y la incidencia cada vez más destacada de las nuevas tecnologías de la información que proporcionan una mayor cantidad y calidad informativa, resulta fundamental la figura del Controller como coordinador de las mismas. Ésta sería la figura directiva encargada de llevar a cabo la gestión informativa, o lo que es lo mismo, realiza funciones similares a la Dirección en todo lo relativo a la información. Por ello, la denominación de Director de información puede resultar más adecuada para referirnos a estos cometidos.

2. El perfil de la persona que ejerza este cargo debe responder al de alguien con formación académica en economía, empresa y contabilidad, con suficiente experiencia en la empresa, que muestre una actitud positiva hacia el cambio, creatividad, capacidad de iniciativa y tenga una naturaleza previsor. A nivel empírico se ha podido comprobar que en las empresas automovilísticas, las personas que han accedido a la categoría de Director de información o asimilado, cumplen en líneas generales con estos requisitos.

3. El Director de información desempeña funciones relacionadas con las actividades de planificación y control. En general, como la elaboración de los presupuestos

constituye la herramienta fundamental de los procesos de planificación y control en el ámbito operativo, parece lógico que una de las tareas principales a desarrollar por el Controller sea la coordinación de los presupuestos.

Asimismo, otras funciones que puede asumir el Controller son la administración de los recursos de las tecnologías de información, la elaboración y distribución de la información, tanto interna como externa. En general, su actuación debe orientarse hacia una colaboración constante con todos los niveles de responsabilidad y fundamentalmente con la Dirección General. A nivel empírico, se ha corroborado que la tarea básica prioritaria desempeñada por los Directores de información es la coordinación presupuestaria. No obstante, de las entrevistas realizadas se desprende un escaso papel de los mismos en relación a la toma de decisiones como consecuencia del grado de centralización de las estructuras organizativas.

4. La ubicación óptima del Controller es como staff de la Dirección General, puesto que de ese modo puede actuar basándose en una visión global de toda la empresa. Por tanto, su dependencia jerárquica de alguna Dirección Funcional no parece adecuada porque no permite una autonomía suficiente para que apoye las tareas de coordinación global y supervisión de toda la empresa.

Sin embargo, en la práctica todavía se mantiene una manifiesta tendencia a vincular al Controller con la Dirección Financiera debido a una cierta resistencia a cambiar unos esquemas que han funcionado tradicionalmente con bastante éxito.

La aparición de las nuevas tecnologías de la información, ofrece nuevas oportunidades al Controller en el desempeño de su trabajo, ya que permiten acceder con mayor rapidez a cualquier tipo de información, con la ventaja de que se pueden minimizar los errores.

5. En relación a los inconvenientes que puede plantear la ubicación del Controller como staff de la Dirección General, es decir, un contacto limitado con niveles inferiores de responsabilidad y una escasa centralización informativa, caben dos alternativas diferentes para paliarlos. Una relativa a la aplicación de una estructura tipo "margarita" que permite, de manera clara y sencilla, delimitar las funciones designadas en cada caso a cada responsable, independientemente del nivel al que pertenezca. Y otra que hace referencia a la posibilidad de implantar un equipo de Controllers, quedando establecido en la empresa un subsistema de control, que puede ayudar al establecimiento de unas relaciones de efectividad y progreso en la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, J.M. (1984): "La profesionalización de la gestión financiera en la empresa española". *CEAM*, nº 187, noviembre-diciembre, p. 49-53.

ANDREU, R., RICART, J. y VALOR, J. (1993): *Estrategia y sistemas de información*. Mc Graw Hill. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1990): *Documento sobre principios de Contabilidad de Gestión nº 2*. La Contabilidad de Gestión como instrumento de control. AECA, Madrid.

_____ (1992): *Documento sobre principios de Contabilidad de Gestión nº 4*. El proceso presupuestario de la empresa. AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA (ACODI) (1995): *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión*. I Congreso Nacional. ICAC. Madrid.

CASTELLÓ, E. (1993): *Nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española*. AECA. Madrid.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREDWAY COMMISSION (1992): *Internal Control Integrated Framework*. Existe una traducción al español editada por el Instituto de Auditores internos y Coopers & Lybrand, titulada *Los nuevos conceptos de control interno (Informe Coso)*. Díaz de Santos. Madrid, 1997.

GARCÍA ECHEVARRÍA, S. (1994): "El controlling moderno: base del management". *Alta Dirección*, nº 176, julio-agosto, p. 285-306.

GELLMAN, H. (1989): "Importance du directeur de l'information". *La Revue CMA*, vol. 63, nº 3, avril, p. 10-15.

GIMENO, J. y ZARDOYA, A. (1997): "La nueva concepción del control de gestión. Aplicación a las empresas multinacionales". *Actualidad financiera*, nº 4, abril, p. 57-71.

GONZÁLEZ-ÚBEDA, J. (1993): "El papel del control de gestión y del controller ante las nuevas tecnologías y sistemas de información". Incluido en Castelló (1993), p. 93-109.

LEBAS, M. (1995): "Contables de Gestión: Nace una nueva raza". Incluido en ACODI (1995), p. 63-77.

LÓPEZ VIÑEGLA, A. (1998): *El Cuadro de Mando y los sistemas de información para la gestión empresarial. Posibilidad de tratamiento hipermedia*. Monografías AECA, Madrid.

MONEVA, J.M. (1993): *El marco de la información contable de pequeñas empresas*. ICAC. Madrid.

PARKER, K. (1996): "The Enterprise Endeavor". *Manufacturing Systems*, nº 14, january, p. 14-30.

PÉREZ-CARBALLO, J.F. (1994): *Control de la gestión empresarial. Texto y casos*. ESIC. Madrid.

PIPKIN, A. (1989): "Le rôle du contrôleur au XXIe siècle". *La Revue CMA*, vol. 63, nº 3, avril, p. 10-15.

ROCKART, J.F. y SHORT, J.E. (1989): "IT in the 1990s: Managing Organizational Interdependence". *Sloan Management Review*, vol. 30, nº 2, p. 7-17.

ROEHL-ANDERSON, J.M. y BRAGG, S.M. (1996): *Manual del controller. Funciones, procedimientos y responsabilidades*. Deusto. Bilbao.

SAVALL, H. y ZARDET, V. (1994): *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*. Éditions Comptables Malesherbes. París.

SIMON, E. (1996): "Innovation and Intellectual Property protection: the Software Industry Perspective". *Columbia Journal of World Business*, nº 31, spring, p. 30-37.

SMITH, W.M. (1992): "How Controllers Can Use Information Technology Productively". *Corporate Controller*, july-august, p. 40-43.

SYNNOTT, W.R. y GRUBER, W.H. (1981): *Information Resource Management - Opportunities and Strategies for the 1980's*. Jonh Wiley. Nueva York.

WILLSON, J.D. y COLFORD, J.P. (1991): "The New Controller - With Five Redefined Chores". *Financial Executive*, march-april, p. 22-27.

Anexo

Cuestionario seguido en la entrevista desarrollada para las empresas analizadas

1	¿Cargo o posición del entrevistado?.
2	¿Qué Sistema de información se utiliza?. Características básicas del mismo.
3	La figura del Controller* en la empresa... ¿Quién realiza dichas tareas?. Dentro del organigrama de la empresa, ¿dónde se ubica?. ¿Participa en el proceso de toma de decisiones?. ¿Qué figura se encarga de su funcionamiento y mantenimiento? ¿Cometidos principales?.
4	¿Cuáles son las herramientas básicas, desde la perspectiva de la toma de decisiones, que utiliza la Dirección General?. (ABC, ABM, JIT, TQC, CIM/CAM, TARGET COSTING, BENCHMARKING, MIS, EIS,...otros). ¿Cuáles se usan? ¿Frecuencia de uso? ¿Importancia? ¿Qué mejoras aportan? ¿1ª vez que se implantaron (año)? ¿Y en los departamentos Financiero, Comercial, de Compras, de Personal y de Producción?.
5	¿Qué tipos de indicadores son más utilizados en la Dirección General y en las distintas áreas funcionales mencionadas antes?: (Financieros cuantitativos (u.m.), No financieros cuantitativos (u.f.) o No financieros cualitativos). Por otro lado, ¿se utiliza el concepto de Cuadro de mando en el proceso de toma de decisiones?.
6	¿Cuáles son los criterios que se barajan a la hora de seleccionar dichos indicadores y el número de ellos?.
7	¿Cuáles son los informes más utilizados en la Dirección General y en las distintas áreas funcionales mencionadas antes?.
8	¿Cuáles son las áreas críticas, temas o aspectos más destacados a tener en cuenta por la Dirección General para la obtención de una panorámica general de la empresa, suficiente para tomar decisiones?. (p. ej.: producción, productividad, situación comercial, servicio a clientes, situación financiera, personal, etc...) ¿Y en cada una de las áreas funcionales?.
9	¿En relación a los FCG (Factores clave de gestión) de la DG y de las distintas áreas funcionales, cuáles son los más destacados en cada una de las áreas mencionadas en la respuesta anterior?.
10	A nivel de Dirección General y resto de niveles jerárquicos, ¿llega la información lo suficientemente sintetizada?. ¿Existen pautas en la empresa para que la información llegue a su destino de manera normalizada?.
11	¿Se recurre a los gráficos como complemento de la información que se utiliza para el proceso de toma de decisiones?. ¿Cuáles se emplean con mayor frecuencia en DG y resto de áreas?.
12	En relación con las nuevas tecnologías de comunicación y distribución de la información, ¿se utilizan las herramientas de INTERNET en la empresa? ¿Cuáles? ¿Frecuencia? ¿Utilidad? ¿Poseen alguna intranet definida y en funcionamiento? ¿Relación nuevas tecnologías-controller?.
13	En el caso de establecer una pirámide de cuadros de mando, ¿qué criterios se emplean para su configuración?: (Áreas de responsabilidad, centros de costes, centros de beneficios, departamentos, centros de inversión, ...).

(*)

- *Diseño de sistemas de información*
- *Control y distribución de la información*
- *Supervisión en los procesos de planificación*
- *Partícipe en la formación de los Cuadros de mando*
- *Control del entorno y de las nuevas tecnologías de información y comunicación*
- *Apojo a todos los niveles de responsabilidad*
- *Inversiones de carácter estratégico*
- *Armonización de comportamientos, etc.*