



## **TRABAJO DE FIN DE GRADO**

Elaboración de un Programa de Gestión, informes y recomendaciones

(Development of a Management Program, reports and recommendations)

**Autor:**

**Tutor/es:**

**Grado en Finanzas y Contabilidad**

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD PABLO DE OLAVIDE

Curso Académico: 2012 / 2013

Sevilla, Mayo de 2013

<b>RESUMEN .....</b>	<b>4</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>2. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>6</b>
2.1. Introducción.....	6
2.2. Sistema de Control de Gestión .....	8
2.3. Elementos y herramientas de un Sistema de Control de Gestión .....	9
2.3.1. Componentes iniciales de un Sistema de Control de Gestión ....	9
2.3.2. Elementos de un Sistema de Control de Gestión .....	9
2.4. Peculiaridades de las Empresas Sector Servicios .....	12
2.4.1. Empresas de servicios frente a empresas de fabricación. ....	13
2.5. Diferencias entre Empresas con capital público y privado .....	14
<b>3. METODOLOGÍA .....</b>	<b>15</b>
<b>4. CASO 1: LABORATORIO CAPITAL PRIVADO.....</b>	<b>16</b>
4.1. Datos de la Empresa .....	16
4.2. Servicios .....	17
4.3. Organización de la Empresa.....	17
4.4. Organización del trabajo.....	18
4.5. Relación con proveedores.....	19
4.6. Relaciones con clientes.....	20
4.7. Recursos Humanos.....	20
<b>5. CASO 2: LABORATORIO CAPITAL PÚBLICO.....</b>	<b>20</b>
5.1. Datos de la Empresa .....	20

5.2. Servicios .....	21
5.3. Organización de la Empresa.....	21
5.4. Organización del trabajo.....	22
5.5. Relación con los proveedores.....	22
5.6. Relación con los clientes.....	23
5.7. Recursos Humanos.....	23
<b>6. ANÁLISIS DE RESULTADOS .....</b>	<b>23</b>
<b>7. CONCLUSIONES .....</b>	<b>30</b>
<b>8. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>32</b>
<b>ANEXO 1: ENTREVISTAS REALIZADAS DURANTE EL TRABAJO .....</b>	<b>34</b>
<b>ANEXO 2: SERVICIOS OFRECIDOS POR CASO 1 .....</b>	<b>35</b>
<b>ANEXO 3: SERVICIOS OFRECIDOS POR CASO 2 .....</b>	<b>36</b>
<b>ANEXO 4- ORGANIGRAMA CASO 1.....</b>	<b>37</b>
<b>ANEXO 5- ORGANIGRAMA CASO 2.....</b>	<b>38</b>
<b>ANEXO 6: ORGANIGRAMA LABORATORIO FÍSICO-QUÍMICO CASO 1 .....</b>	<b>39</b>
<b>ANEXO 7: ANÁLISIS DAFO CASO 1.....</b>	<b>40</b>
<b>ANEXO 8: ANÁLISIS DAFO CASO 2.....</b>	<b>41</b>
<b>ANEXO 9: PLANTILLA GENERAL DE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS .....</b>	<b>42</b>

## **RESUMEN**

El objetivo de este trabajo es poner de relevancia los factores que determinan la eficiencia y eficacia en el diseño y uso de los Sistemas de Control de Gestión en el sector de servicios industriales. Con ello, se pretende mostrar las características de los sistemas de control de gestión que favorecen la orientación al cliente y la satisfacción del mismo. Para determinar cuáles son estos componentes y factores, se ha realizado un análisis de dos empresas (una de capital público y otra de capital privado) que proporcionan servicios a particulares y Entes Públicos. El análisis empírico se ha realizado mediante el estudio de casos (entrevistas semi-estructuradas, análisis de documentación y observación directa). Los resultados obtenidos muestran las principales diferencias y similitudes en sus factores de éxito y en sus debilidades, destacando la calidad como factor principal, la orientación al cliente, diversificación de la oferta y adaptación a los cambios como factores claves para la supervivencia a largo plazo de una empresa.

## **ABSTRACT**

The aim of this work is to identify the factors that determine the efficiency and effectiveness in the design and use of management control systems in the business-to-business services industry. Our proposal shows the characteristics of management control systems that promote customer orientation and satisfaction. To recognize these components, a case analysis has been conducted by two companies (one public capital and the other private equity) which provide services to private and public companies. The empirical analysis was develop using semi-structured interviews, document analysis and direct observation. The results show the main differences and similarities in their success factors and their weaknesses, showing how factors as quality, customer focus, offer diversification and adaptation to changes as key factors to successful continuity of a firm.

# 1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el Sector Servicios representa dos tercios de la riqueza y del empleo en la mayoría de las economías desarrolladas. En él se engloban las actividades más dinámicas y heterogéneas, aquellas que lideran el proceso de generación de empleo y donde tienen cabida las más innovadoras formas de relaciones laborales (e. g. Empresas de Trabajo Temporal, Franquicias).

Dentro del Sector Servicios, la prestación de servicios entre empresas ha destacado por la heterogeneidad, la adaptación, la especialización necesaria por la apertura de los mercados, el incremento de la competencia y la importancia de la calidad en los productos/servicios que se ofrecen a los clientes, formando parte de los objetivos estratégicos de las empresas. Además, en la prestación de servicios, donde es usual la presencia del cliente en la elaboración del producto, el cliente manifiesta desde el principio su deseo sobre el servicio final, lo que da lugar a “resultados” obtenidos según los requerimientos específicos de los clientes (Múñoz, 1993). Otro factor común es la diversidad de servicios que ofrecen para conseguir la captación de clientes, es decir, para atraerlos y conservarlos de forma eficiente. Por estos motivos es fundamental para estas empresas disponer de un sistema de información y control que favorezca la adecuada coordinación y supervisión de las actividades que forman parte del proceso productivo y la capacidad disponible para desarrollarlos. La contabilidad de gestión en este sector debe ser la herramienta que suministre los datos necesarios para detallar el coste de los servicios y de las actividades desarrolladas (Thorpe & Holloway, 2010), favoreciendo el seguimiento y cumplimiento de la estrategia de la organización, la política de precios y la planificación de las líneas de actuación a largo y corto plazo. Gracias a la información obtenida se podrán tomar decisiones, no sólo de carácter estratégico sino también a corto plazo, relativas al ofrecimiento de prestación de servicios distintos a los habituales y/o principales que posibilitan la eliminación de recursos económicos ociosos (Ramón y otros, 2007).

Para identificar las características que determinan los Sistemas de Control de Gestión que favorecen la orientación al cliente y la satisfacción, dentro del Sector Servicios se han elegido dos laboratorios cuya actividad principal son los análisis agroalimentarios. El motivo de esta elección se justifica en la importancia que estos servicios tienen hoy en día. La preocupación por la seguridad alimentaria ha aumentado (e.g. E.coli, fraude carne equino, IKEA...). La normativa en el ámbito agroalimentario cambia constantemente, por lo que deben de disponer de una gran flexibilidad para adaptarse a los cambios. Esto ha dado lugar a un interés creciente por parte de estas empresas, no sólo en controlar la calidad, sino también los recursos y las personas a través de sistemas de control más eficaces y eficientes. La selección de dos Empresas parece suficiente para este trabajo, ya que ofrecen servicios similares, pero son diferentes en sus objetivos, desde una perspectiva pública y una perspectiva privada (atendiendo a la naturaleza de los recursos propios de ambas empresas).

En este trabajo se van a enumerar y describir los principales componentes de un Sistema de Control de Gestión en la actualidad, para reconocerlos en dos pequeñas empresas del sector servicios con actividades similares, una bajo gestión pública y la otra financiada privadamente. Se ha utilizado como manual principal el elaborado por Muñiz (2003): “Como implantar un Sistema de Gestión de Control en la práctica”, el motivo ha sido lo actual y práctico del mismo. Siguiendo este manual, se han identificado los factores claves de cada una de ellas, comparándolas para identificar sus puntos fuertes, principales diferencias en la gestión así como sus debilidades y carencias.

La metodología utilizada ha sido: estudio de casos mediante entrevistas semi-estructuradas, literatura indicada en la bibliografía, búsqueda en internet y la base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos). Las entrevistas se realizaron durante el mes de Enero y Febrero del 2013 en cuatro visitas a los centros de trabajo. Estas entrevistas fueron grabadas para su posterior transcripción. La relación de las personas entrevistadas para este trabajo se encuentra en el anexo 1.

El trabajo se estructura de la siguiente manera: En el capítulo 2 se va explicar en qué consiste un sistema de gestión, sus elementos y herramientas, en el capítulo 3 la metodología utilizada, en los capítulos 4 y 5 se describen las dos empresas que se han utilizado para realizar este trabajo y su funcionamiento con los datos obtenidos con la metodología indicada anteriormente, para analizar si cumplen los elementos que incluye un Sistema de Control de Gestión y compararlos, En el capítulo 6 se exponen los resultados obtenidos para finalizar con las conclusiones de este trabajo.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. Introducción**

En los tiempos que corren, la necesidad de las empresas de poder controlar sus actividades y resultados hace que les sea más imprescindible el tener un sistema de gestión eficaz, para poder medir, valorar e informar sobre el cumplimiento de los objetivos fijados, para la toma de decisiones y para adelantarse ante cualquier cambio futuro, gracias a sus indicadores (Escobar & González, 2003).

La literatura sobre la contabilidad de gestión es extensa, el principio de la contabilidad analítica aparece con la “Administración Científica”, con autores como Frederick Winslow Taylor, quien en 1911 introdujo el control de la mano de obra directa, los estándares, los costes indirectos y la remuneración por rendimientos (Thorpe & Holloway, 2010). Estos estándares ayudaron a establecer incentivos a los trabajadores, programar los inventarios así como la evolución de las compras y ventas, en resumen, ayudaban al control. Más adelante, Donaldson Brown en 1907, estableció la fórmula de la rentabilidad del capital. El entorno era estable, la oferta de productos/servicios era parecida y la competencia escasa. La inestabilidad actual ha dado lugar a que los sistemas

de control de gestión también hayan cambiado y hayan aparecido nuevos conceptos dentro de la contabilidad de gestión. Así por ejemplo, en 1985 aparece la cadena de valor de Michael Porter (Serra y otros, 2005), con nuevos métodos para cálculo del coste y adoptando la actividad como base para este cálculo. Cooper y Kaplan (1998) desarrollaron los modelos de costes basados en actividades (sistemas ABC: Activity Based Costing), que siguen siendo objeto de estudio (Briers & Chua, 2001). Otro elemento fundamental en la contabilidad de gestión actual es la importancia otorgada a la información no financiera para controlar aspectos cualitativos de la gestión (calidad, flexibilidad, plazo de entrega, penetración en el mercado, etc.). Este entorno ha conducido a las empresas a actuar bajo otros criterios fundamentales, que podrían describirse como:

- Orientación hacia el cliente.
- Amplitud y profundidad de oferta.
- Innovación y capacidad de adaptación al cambio.
- Nuevas tecnologías.
- Calidad como factor principal
- Valor añadido.

Estos factores han introducido nuevas demandas de información a los actuales Sistemas de Control de Gestión para que sean eficaces. Según Robert Kaplan en 1984, la empresa de explosivos DuPont fue la primera en adoptar un Sistema de Control de Gestión moderno al adoptar una forma funcional de la organización: producción, ventas, finanzas y compras, una estructura marcada por la jerarquía (Serra y otros, 2005).

Robert Anthony (1916-2006) propuso sistemas de control para la mejora de las organizaciones e impulsó la Teoría de la Contingencia, que sostiene que no se puede aplicar un único Sistema de Control de Gestión a cualquier tipo de organización, sino que depende de las circunstancias en que las opere cada una (ACCID, 2010).

En la actualidad, la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI) en su documento nº1 (1992.24) define la contabilidad directiva como “la ciencia contable que actúa a través de sus modelos en un sistema de dirección económica específico y dentro de él, y que proporciona información útil al sujeto económico para el control de un sistema de circulación económica” (Serra y otros, 2005,29).

Por su parte, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1990.23) define la contabilidad de gestión como “una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales” (Serra y otros, 2005, 29).

Dentro de la contabilidad de gestión se define el control de gestión como “el instrumento administrativo creado y apoyado por la dirección de la empresa que le permite obtener las informaciones necesarias, fiables y oportunas, para la toma de decisiones operativas y estratégicas. Es el proceso que mide el aprovechamiento de los objetivos previamente fijados por la Dirección, tiene un papel fundamental como sistema de información para la misma” (Muñiz, 2003,30).

Según el mismo autor, existen tres niveles de control de gestión:

- Primer nivel: Existe un mínimo control
- Segundo nivel: Existe un control presupuestario y un sistema de previsiones
- Tercer nivel: Existe un control de gestión integrado en toda la empresa.

## **2.2. Sistema de Control de Gestión**

De las definiciones anteriores se puede deducir que un Sistema de Control de Gestión incorpora información no contable, y que su concepto es más amplio que el de contabilidad directiva. Para García Falcón y Álamo Vera, “los procesos de control de una organización configuran los sistemas de control de la misma y éstos a su vez, forman parte del proceso de dirección estratégica” (Serra y otros, 2005,30).

Una vez aceptada la existencia y necesidad de un control de gestión y con las adecuadas herramientas, un Sistema de Control de Gestión se podría definir como: un proceso compuesto de diferentes elementos que implica a toda la organización y cuyo objetivo final es dar información para poder controlar la gestión de la empresa en toda su amplitud.

Según Serra y otros (2005, 32), “un Sistema de Control de Gestión es una técnica de dirección que consiste básicamente en:

- Establecer objetivos a todos los niveles de responsabilidad de la empresa.
- Cuantificar dichos objetivos, a través de un presupuesto económico.
- Controlar y evaluar periódicamente el grado de cumplimiento de los mismos.
- Tomar decisiones correctoras oportunas”.

Los cambios que se produzcan en un Sistema de Control de Gestión ya establecido deben de ser institucionalizados dentro de la empresa, es decir, las nuevas reglas, rutinas y normas deben de ser compartidas y asumidas como una nueva forma de actuar (Burns, 2000).

Una vez definido en qué consiste un Sistema de Control de Gestión se van a enumerar en el siguiente apartado los elementos y herramientas que lo forman.

## **2.3. Elementos y herramientas de un Sistema de Control de Gestión**

### **2.3.1. Componentes iniciales de un Sistema de Control de Gestión**

En primer lugar, la Empresa debe tener una cultura que apoye y crea en la existencia de un control. El control en la empresa es necesario y surge como una necesidad para poder valorar, evaluar y mejorar la gestión de la misma en toda su amplitud. No tener bien definido este concepto implica no poder valorar el grado de cumplimiento de objetivos (Amat Salas, 1994). Como indicamos anteriormente, el Sistema de Control de Gestión nos ayuda a establecer objetivos, pero ¿Cómo alcanzar esos objetivos que hemos fijado? Para ello es fundamental en una empresa establecer una planificación estratégica, que sería el conjunto de elementos que nos permitirían alcanzar esos objetivos. Una planificación estratégica está compuesta de los siguientes elementos:

- Misión de la empresa
- Objetivos a largo plazo
- Estrategias para conseguir dichos objetivos
- Plan financiero

Dentro de la planificación se podría diferenciar entre planificación a largo plazo (estratégica) y a corto plazo, normalmente inferior al año, esta última basada en la anterior con objetivos, estrategias y plan financiero más detallados.

Asimismo, debe existir un responsable de Contabilidad de Gestión (controller), sus funciones estarán relacionadas con la ubicación que ocupa en el organigrama de la empresa, la no existencia de un responsable implica no disponer de un sistema de información eficaz y completo para controlar la evolución del negocio, la no independencia de la dirección general implica que los propios directivos controlan la consecución de objetivos y el sistema de información, por lo que los resultados pueden no ser objetivos (ACCID, 2010). En la Ilustración 2.3-1 se muestra el esquema del Sistema de Control de Gestión que se va a utilizar en la elaboración de este trabajo.

### **2.3.2. Elementos de un Sistema de Control de Gestión**

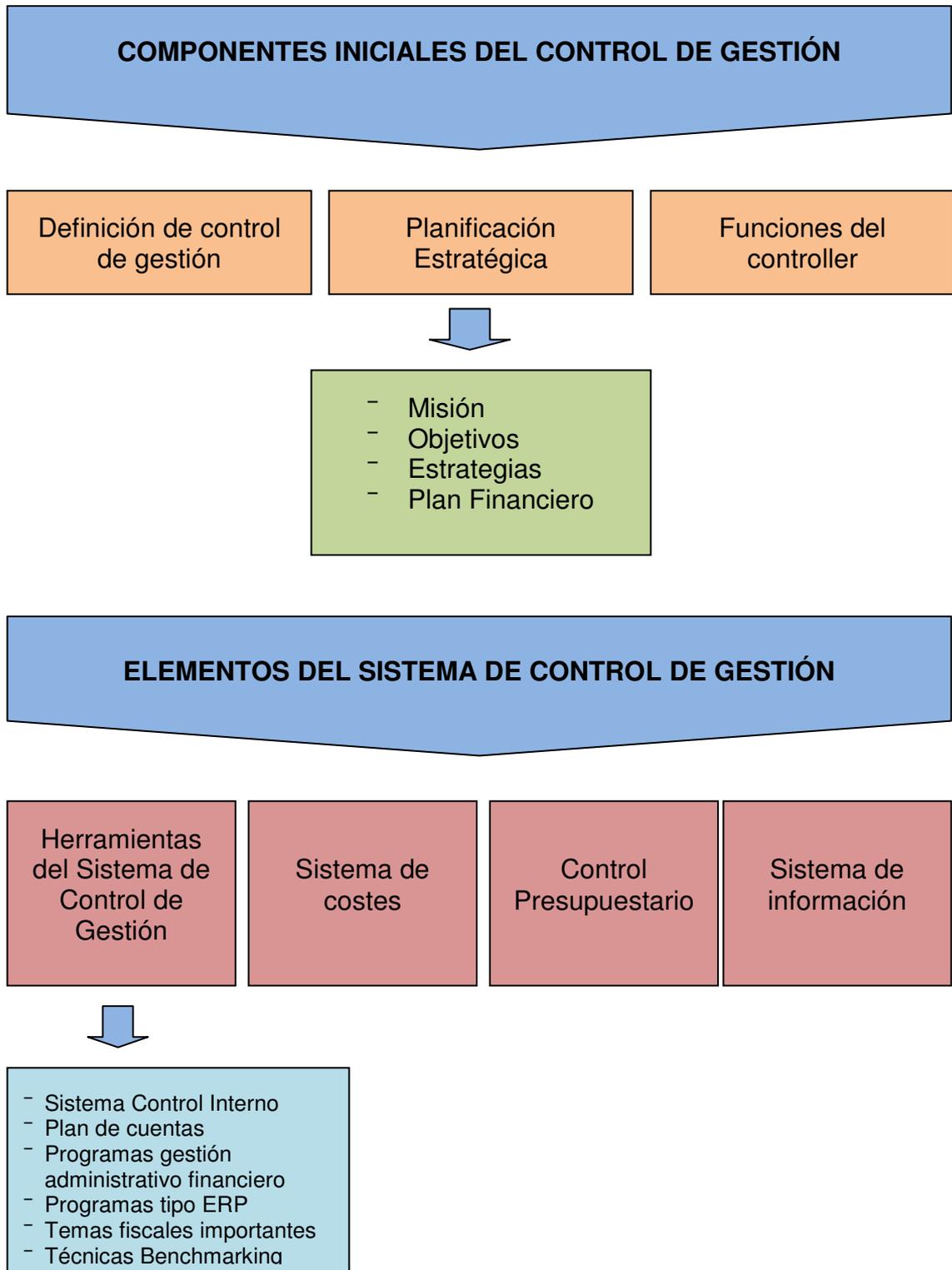
Una vez definida la misión y estrategia de la empresa, se necesitan herramientas y soportes para implantar y llevar a cabo el sistema de gestión de control. En la tabla 2.3-1 se enumeran los elementos que debe incluir un Sistema de Control de Gestión. En el capítulo 6 se identifican los elementos encontrados en los dos casos de estudio.

**Tabla 2.3-1: Elementos de un Sistema de Control de Gestión**

<p>- <b>Sistema de información:</b></p>	<p>Identifican aspectos claves y los indicadores que sirven como instrumentos de medición</p>
<p>- <b>Herramientas y soportes del Sistema de Control de Gestión:</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plan de cuentas</li> <li>- Sistema de control interno</li> <li>- Programas de gestión administrativo-financiera</li> <li>- Programas tipo ERP</li> <li>- Temas fiscales importantes</li> <li>- Técnicas de Benchmarking</li> </ul>
<p>- <b>Sistema de costes:</b></p>	<p>Expresión monetaria de los recursos consumidos. Deben incluir costes de calidad y no calidad</p>
<p>- <b>Control presupuestario:</b></p>	<p>Los objetivos y las estrategias para conseguirlos deben estar plasmados en un presupuesto, este debe ser analizado y evaluado</p>

Fuente: (Muñiz González, 2003)

Ilustración 2.3-1: Esquema del Sistema de Control de Gestión



Fuente: (Muñiz González, 2003)

## **2.4. Peculiaridades de las Empresas Sector Servicios**

El papel de las empresas en el sector servicios se ha ido incrementando a través del tiempo y domina la actividad económica actual, en nuestro país, este sector ocupa el 78.8% de la economía, incluyendo el comercio, que alcanza el 24.2% (datos Enero 2012). Según la Encuesta Anual de Servicios, los servicios de mercado no financiero dan empleo en España a 5,2 millones de personas y registran 1,2 millones de empresa en 2009 (España en cifras 2012, INE), y como se muestra en el Gráfico 2.4-1, ocupa cerca de un 80% en la economía española. Entre los factores que han favorecido a este aumento del peso de los servicios en la economía se encuentran (Gordo y otros, 2006):

- Desde el ámbito de la demanda: El desarrollo económico e incremento de la renta personal disponible.
- Desde la perspectiva de la oferta: Absorbe una proporción de empleos muy elevados
- Los procesos de externalización
- Los cambios derivados por el envejecimiento de la población así como los ligados a la incorporación de la mujer al mercado laboral.

**Gráfico 2.4-1: Empresas activas por sector económico en España**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos del INE, DIRCE 2012 (datos actualizados a 1 de enero de 2012)

Este sector cuenta con características que hacen que el modelo de gestión se adapte a las peculiaridades de la organización (Múñoz,1993), entre las principales podemos citar:

- Su “producto” es la prestación de un servicio por unidad de tiempo, por lo que no es inventariable una vez finalizado y la empresa no puede esperar que esos costes actúen de generador de ingresos en periodos posteriores.
- Su campo de actuación está limitado: limitaciones geográficas y culturales Las organizaciones afectadas sólo pueden vender donde están ubicadas sus instalaciones, por lo que la atención al cliente es parte básica del proceso productivo así como la adaptación del servicio que se está prestando a las circunstancias (económicas, sociales,..).
- Tienen gran flexibilidad en sus “productos” y una gran diversidad para adaptarse a las necesidades de los clientes, El factor innovación es fundamental para cubrir estas necesidades. Trabajan sobre todo por pedido, por lo que deben adaptar el “producto” al deseo de los clientes.
- Es fundamental para ellos disponer de información en la que esté valorada correctamente lo que cuesta cada servicio de forma diferenciada de los demás.
- Tienen gran importancia los costes directos y su control en términos rendimiento-calidad.
- Es fundamental el componente personal, factor clave en la relación empresa-cliente.
- Puede ser diferente el servicio que ofrezca la empresa a las expectativas del cliente.

La comparación de dos empresas de este sector en este trabajo permitirá comprobar cómo cada organización adapta su Sistema de Control de Gestión a sus circunstancias.

#### **2.4.1. Empresas de servicios frente a empresas de fabricación.**

En la economía clásica no se le tenía en buena estima a las empresas de servicios, según Adam Smith, en el siglo XVIII, los servicios “no producen valor ninguno porque no se concretan en un artículo permanente y vendible que permanezca una vez terminado el trabajo”, “perece en el mismo instante que se produce” (Shaw, 2007,25), hoy los servicios suelen definirse como productos intangibles. En la Tabla 2.4-1 se muestran las diferencias fundamentales entre empresas que ofrecen servicios y las que ofrecen productos referidas a diversos aspectos de su planificación y estrategia:

**Tabla 2.4-1-Diferencias entre Empresas de fabricación y servicios**

<b>Diferencias entre Empresas de fabricación y de servicios</b>		
	<b>Impacto sobre</b>	
<b>Concepto</b>	<b>Empresa de fabricación</b>	<b>Empresa de servicios</b>
Estandarización	Proporciona un punto de referencia	Desvía la atención del consumidor
Costes y precios	Basados en un producto material	Basados en percepciones de valor
Productividad	Puede determinarse	No puede determinarse
Adecuar oferta y demanda	Se gestiona a través de las existencias	Gestionado en gran parte a través de cambios de comportamiento
Economías de escala	Permite que el coste por unidad descienda permanentemente	Permite que el coste por unidad descienda temporalmente
Curva de experiencia	Reduce los costes por unidad gracias a una producción acumulativa	Mejora calidad y valor
Crecimiento tamaño/ cuota de mercado	Influye directamente sobre la rentabilidad	Influye en la imagen de forma indirecta
Riesgo de lanzar nuevos productos/ servicios	Desciende como consecuencia de las pruebas que se realizan en el mercado	Aumenta como consecuencia de una mayor confianza en la lealtad del consumidor
Barreras para entrar en el mercado	Basadas en el producto y/o la tecnología	Basadas en capital humano, clientela y/o red
Realización de cambios	Requiere un número relativamente pequeño de personas	Exige un amplio consenso y compromiso

Fuente: Adaptado de J. Shaw (2007,11).

### **2.5. Diferencias entre Empresas con capital público y privado**

Dentro del Sector servicios, podrían diferenciarse entre empresas de carácter público y las de carácter privado. Las empresas financiadas mediante capital público (Sector público) podrían definirse como el conjunto de administraciones, organizaciones y empresas públicas que son de titularidad estatal. No tienen ánimo de lucro y su existencia está motivada por la prestación de servicios a una colectividad, que en su mayoría, no podría dar

una contraprestación directa al valor de lo que recibe. El Sector Privado (empresas financiadas mediante capital privado) lo comprendería la parte de la economía que busca el ánimo de lucro en su actividad y no está controlada por el Estado.

Según Esteve y Ysa (2011), a escala de organización, una de las diferencias más importantes entre estos dos sectores es el alto grado de formalización del Sector Público, sus objetivos son más ambiguos, por lo que es más difícil medir su consecución. Los directivos públicos valoran mucho más el uso de prácticas consultivas a la hora de realizar decisiones relacionadas con los presupuestos. Por el contrario, los directivos privados prefieren el uso de prácticas analíticas. La explicación de este hecho puede residir en el objetivo social de estas organizaciones. El fin último de los directivos públicos es maximizar el valor colectivo, en cambio para los directivos de las organizaciones privadas es maximizar beneficios.

En su estudio, Esteve y Ysa (2011) también llegan a la conclusión que a escala de los trabajadores y en términos generales, los trabajadores del sector público dan más valor a realizar tareas útiles a la sociedad por el contrario los trabajadores del sector privado valoran más la remuneración económica que perciben.

Los resultados obtenidos sobre estas diferencias se exponen en el capítulo de análisis de resultados.

### **3. METODOLOGÍA**

Este trabajo, más que una contrastación de hipótesis pretende explorar y profundizar en los factores que componen un Sistema de Control de Gestión. Los aspectos a estudiar son la evolución y los cambios producidos en estos sistemas y los factores que hacen que sean eficientes en empresas de servicios industriales. Para ello se ha realizado un estudio de caso.

Los datos necesarios para la realización de este trabajo han sido obtenidos a través del estudio de dos pequeñas empresas pertenecientes al sector agroalimentario, que ofrecen servicios similares y tienen un tamaño parecido, la primera financiada privadamente y la segunda con capital público. La elección de dos empresas ha parecido suficiente.

Las técnicas utilizadas han sido la literatura indicada en la bibliografía, información obtenida a través de Internet, base de datos SABI y siete entrevistas semi-estructuradas, estas entrevistas fueron realizadas entre Enero y Febrero del 2013 en dos desplazamientos a cada centro de trabajo. La relación de personas entrevistadas está recogida en el anexo 1.

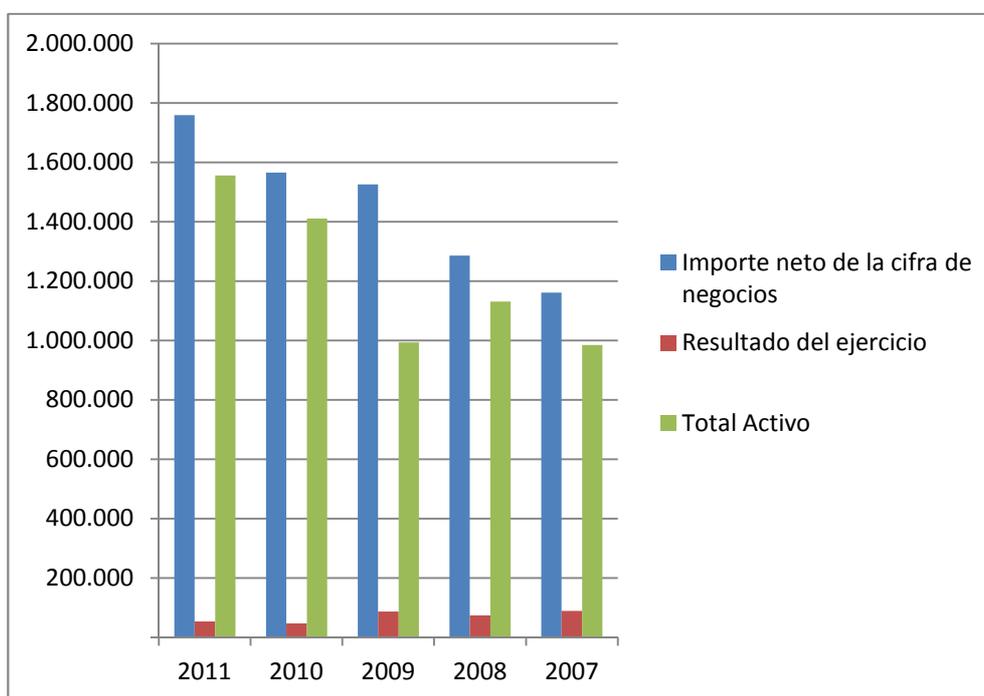
## 4. CASO 1: Laboratorio Capital Privado

Las técnicas utilizadas para la obtención de los datos que a continuación se van a describir han sido: Tres entrevistas personales semi-estructuradas (anexo 1), datos extraídos de su página web y la base de datos SABI.

### 4.1. Datos de la Empresa

Esta empresa, de carácter privado y familiar, fue fundada en 1983 y cuenta en la actualidad con treinta y cinco empleados. Está situada en al Oeste de la provincia de Sevilla. Según la base de datos SABI la descripción de su actividad es: laboratorio agroalimentario, y el Código Nace Rev. 2 869. Los ingresos anuales del periodo 2011 fueron de 1.776.134 Euros, y el resultado 52.855 Euros, con una rentabilidad económica del 4.53 %, rentabilidad financiera del 9.44 % y un endeudamiento del 51.98 %. En el gráfico 4.1-1 se muestra la evolución de diferentes variables durante los últimos años, en ellos se puede observar el significativo aumento de ingresos y de activo durante este periodo. El aumento del activo se debe al incremento de inversiones que ha debido realizar para adaptarse a las nuevas técnicas del mercado y poder incrementar de esta manera la oferta de servicios que presta. El aumento de ingresos corrobora el aumento de negocio, el decremento del resultado puede deberse al aumento de gastos de amortización de las nuevas inversiones.

Gráfico 4.1-1: Evolución de la empresa en los últimos años



Fuente: Elaboración propia de los datos suministrados por el SABI

Una característica de esta empresa es que es de propiedad familiar. El capital está repartido a partes iguales entre tres miembros de una familia y el actual Director General es hijo del fundador.

## **4.2. Servicios**

La Empresa lleva a cabo análisis físico-químicos y microbiológicos de todo tipo de aguas, alimentos, suelos, residuos, etc.... Para ello dispone de una amplia variedad de técnicas analíticas, entre las que destacan:

- Técnicas microbiológicas: filtración por membrana, cultivo en placa, biología molecular.
- PCR a tiempo real.
- Técnicas ELISA de inmunoensayo. Espectroscopia de absorción y emisión atómica.
- Cromatografía de gases.
- Analizador de flujo segmentado.
- Analizador de flujo continuo.
- Espectrofotometría Ultravioleta-Visible.
- Otras técnicas físico-químicas como potenciometrías, volumetrías, gravimetrías, manometrías, etc....

Mantiene implantado un Sistema de Calidad según las normas UNE-EN ISO 9001:2008, UNE-EN ISO 17.025 para el análisis medioambiental y agroalimentario y UNE-EN ISO 17.020 como Entidad de Inspección Medioambiental en el campo de aguas.

Además de estas certificaciones y acreditaciones, posee el Título de Entidad Colaboradora de la Administración Hidráulica (Ministerio de Medio Ambiente, Rural y Marino) como laboratorio de ensayo y entidad de inspección ambiental, Entidad Colaboradora de la Consejería Medio Ambiente de la Junta de Andalucía. Los servicios que ofrece son variados y van dirigidos a diferentes tipos de clientes, en el anexo 2 se hace un resumen de los mismos.

Esta empresa se define como: “Empresa de control de calidad e investigación altamente especializada en el sector agroalimentario y medioambiental, entre sus funciones, destacan los controles analíticos que precisa la actividad asociada al proceso productivo y a la comercialización de los productos agroalimentarios y los análisis asociados al control medioambiental de cualquier instalación industrial o agroindustrial. Considera la calidad como un factor indispensable para avalar su actividad y buscar la plena satisfacción del cliente.” (página web).

## **4.3. Organización de la Empresa**

La empresa cuenta actualmente con treinta y cinco empleados, por lo entraría dentro de la clasificación de Pequeña y Mediana Empresa, y como se mencionó anteriormente es de carácter familiar. Los criterios más utilizados para definir a las organizaciones familiares son: (1) la posesión por parte de los miembros de una familia de más de un 50% de su accionariado, (2) la percepción de su empresa como “un negocio familiar” y, (3) la dirección de la misma por parte de los miembros de una familia (Herrera y otros, 2012), en nuestro caso se cumplirían estos tres criterios, el 100% está participada por

miembros de la familia, teniendo en cuenta la corta edad de la empresa (30 años) se sigue percibiendo como un negocio familiar y la dirección está ejercida por un miembro de la familia (el hijo del fundador).

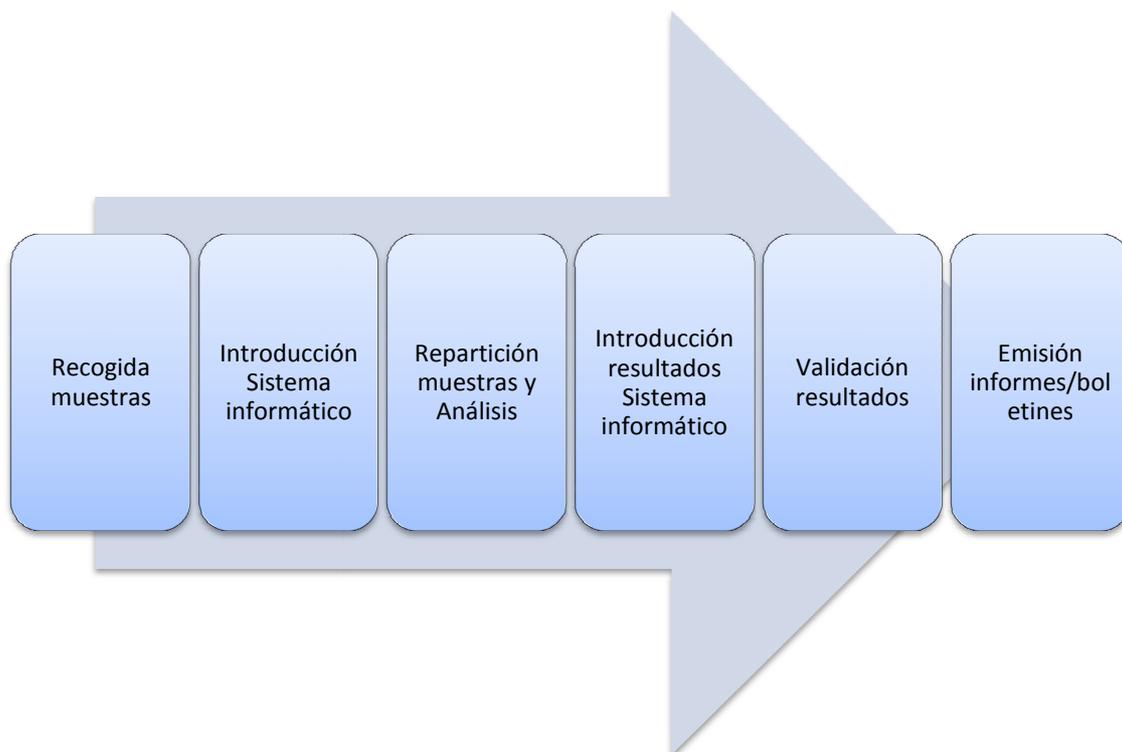
Cuenta con cinco departamentos definidos, el organigrama se muestra en el **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** El motivo de posicionar el Departamento de Calidad justo debajo de la gerencia y antes de los otros departamentos es por la importancia que tiene este departamento dentro de la organización: *“El departamento de calidad es el pulmón que genera hacia todo lo demás y ordena, yo pienso siempre que el responsable de calidad está a mi altura dentro del organigrama de la empresa, para los trabajadores nuestros y para el personal con los que tenemos que trabajar la calidad esta a la misma altura que la gerencia, por supuesto la gerencia siempre está por encima, pero la calidad tiene que supervisar incluso lo que hace la gerencia, porque es básico, para nosotros funcionar como empresa y para los servicios que prestamos en ese aspecto”* (entrevista al Director General).

#### **4.4. Organización del trabajo**

Este trabajo está centrado fundamentalmente en el funcionamiento de los departamentos de laboratorios, ya que son los departamentos en donde se realiza la actividad principal en ambos casos. De la entrevista al responsable técnico del Departamento físico-químico incorporamos en la ilustración 4.4-1 un resumen del flujo de trabajo diario en un departamento de laboratorio en el Caso 1: *“Nosotros tenemos un departamento de recogida de muestras, [...] El flujo de nuestro trabajo empezaría ahí, luego una vez que vienen con las muestras, [...] la dan de alta en un software informático que tenemos para que quede registrado, [...] acaban rellenando el informe analítico y el responsable técnico, en este caso yo, le da el ok, valida y ya imprime.”*(entrevista al Responsable Técnico del Departamento Físico-Químico)

Asimismo, de esta entrevista se deduce la organización de este departamento que se muestra en el anexo 6.

**Ilustración 4.4-1: Flujo de trabajo**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la entrevista al Responsable Técnico del Departamento Físico-Químico.

#### **4.5. Relación con proveedores**

De las diferentes entrevistas realizadas en esta Empresa durante la realización de este trabajo, se deduce que la relación que mantiene los proveedores que les proporcionan el material del laboratorio es estable, no hay muchos posicionados en este mercado *“pero siempre estamos abiertos dispuestos a escuchar a uno que nos venga mañana y nos haga una oferta. Mientras tengan los estándares de calidad que nosotros requerimos para lo que compramos estamos abiertos a escuchar proveedores. Suelen ser ellos los que vienen a ponerse en contacto con nosotros”*. (entrevista al Director General). Ocasionalmente necesitan contactar con alguno fuera de su círculo habitual para material o inversiones muy precisas y poco frecuentes. Su periodo medio de pago en el 2011 fue de 107.07 días (Fuente: SABI).

Sólo mencionar, que debido a la variedad de análisis de control existentes en el campo agroalimentario y medioambiental, hay momentos en los que deben externalizar analíticas por carecer de la acreditación necesaria para realizarla. Este hecho produce que deban utilizar los servicios de otro laboratorio, convirtiéndose este último en proveedor, y el caso de nuestro estudio en cliente. Este hecho también ocurre a la inversa.

#### **4.6. Relaciones con clientes**

La mayoría de sus clientes son particulares fijos, con contratos, aproximadamente son unos 600. Con algunos tienen relaciones desde hace veinte años. El precio de un contrato fijo es de 100-120 euros al mes. También trabajan con organismos oficiales cuando necesitan acreditar técnicas que sólo ellos poseen y otros esporádicos, que sólo acuden a ellos para análisis puntuales. Debido a la importancia que los sistemas de calidad implantados que tienen en esta empresa, la satisfacción al cliente es un factor clave para ellos. Esta es revisada a través de encuestas periódicas. Algunos de sus clientes suelen ser otros laboratorios que necesitan acreditaciones muy específicas que no pueden certificar, también pueden actuar a veces como proveedores, cuando necesitan sus servicios por los mismos motivos. Su forma de darse a conocer es a través de otros clientes. Desde Marzo están editando boletines con noticias e información actual relacionada con el tema de alimentación. Estos boletines son enviados a toda su cartera de clientes.

El servicio al cliente que ofrecen se caracteriza por la rapidez en la respuesta y disponibilidad durante 24 horas. Su periodo medio de cobro en el año 2011 fue de 128.95 días (Fuente: SABI).

#### **4.7. Recursos Humanos**

No disponen de un Departamento de Recursos Humanos, el personal está constituido principalmente por licenciados en biología y química. Reciben constante formación (requisito de su sistema de calidad 17025). Debido a una de las características del servicio que ofrecen, la rapidez y disponibilidad en los resultados, el personal debe ser flexible en los horarios, contar con disponibilidad e iniciativa y capacidad de aprendizaje.

### **5. CASO 2: Laboratorio Capital Público**

Las técnicas utilizadas para la obtención de los datos que a continuación se van a describir han sido: entrevistas personales semi-estructuradas y datos extraídos del Plan Andaluz de Sanidad Vegetal 2012 (PASAVE) de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, de la Memoria Anual de la Consejería de Agricultura y Pesca 2009 de la Junta de Andalucía, de la Memoria General Resumen 2010 y de la página web de la Junta de Andalucía. Las personas entrevistadas para la realización de este trabajo se encuentran enumeradas en el anexo 1.

#### **5.1. Datos de la Empresa**

Este laboratorio se encuentra situado en provincia de Sevilla. Está adscrito a una agencia pública constituida por la Junta de Andalucía, sus funciones vienen determinadas por la estructura orgánica de la Consejería de Agricultura y Pesca (Decreto 100/2011, de 19 de abril, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Agricultura y Pesca).

Tiene su origen en los años sesenta con el Departamento de Entomología y ha ido ampliando sus técnicas y departamentos hasta 2005 con la incorporación del Departamento de Semillas para formar el actual laboratorio. Tiene implantado un Sistema de Calidad y tiene acreditadas por ENAC once técnicas,

## **5.2. Servicios**

Entre las competencias del Laboratorio están las referentes a análisis de medios de producción, concretamente de semillas y plantas de vivero y desde 2010 también el análisis de muestras de fertilizantes y en cuanto a la sanidad vegetal el análisis y detección o diagnóstico de agentes fitopatógenos. Dentro de sus tareas principales en semillas y plantas de vivero están los análisis de las muestras procedentes de las inspecciones para la certificación. En sanidad vegetal las tareas son muy diversas y abarcan el análisis de muestras y atención de consultas de carácter técnico procedentes de organismos oficiales (Departamentos de Sanidad Vegetal y OCAs) y entidades privadas y particulares que tengan relación con la sanidad vegetal para cuestiones tan diversas como emitir pasaportes fitosanitarios, prospecciones fitosanitarias en zonas protegidas, organismos nocivos de cuarentena reglamentadas o no y consultas de técnicos de RAIF, APIs y ATRIAS, y por último los técnicos participan de conformidad con el PASAVE (Plan Andaluz de Sanidad Vegetal) en el desarrollo del programa TRIANA (Tratamientos Integrados en Andalucía en Agricultura). También participan en los programas para la validación de los métodos de nuevas técnicas de lucha fitosanitaria.

La especialización y preparación de los técnicos es constante a través de, entre otras actividades, su participación en diferentes grupos de trabajo.

Las muestras se distribuyen, según la sintomatología que presentan o el organismo que se quiera detectar, a las distintas unidades del laboratorio, para que realicen el análisis de las mismas con las técnicas más apropiadas para su diagnóstico, en las cuales el laboratorio no deja de investigar e innovar. Los servicios que ofrece se muestran en el anexo 3

En 2010 en el Laboratorio se recibieron 9.800 muestras y se realizaron 53.296 determinaciones analíticas (Consejería de Agricultura y Pesca, 2012).

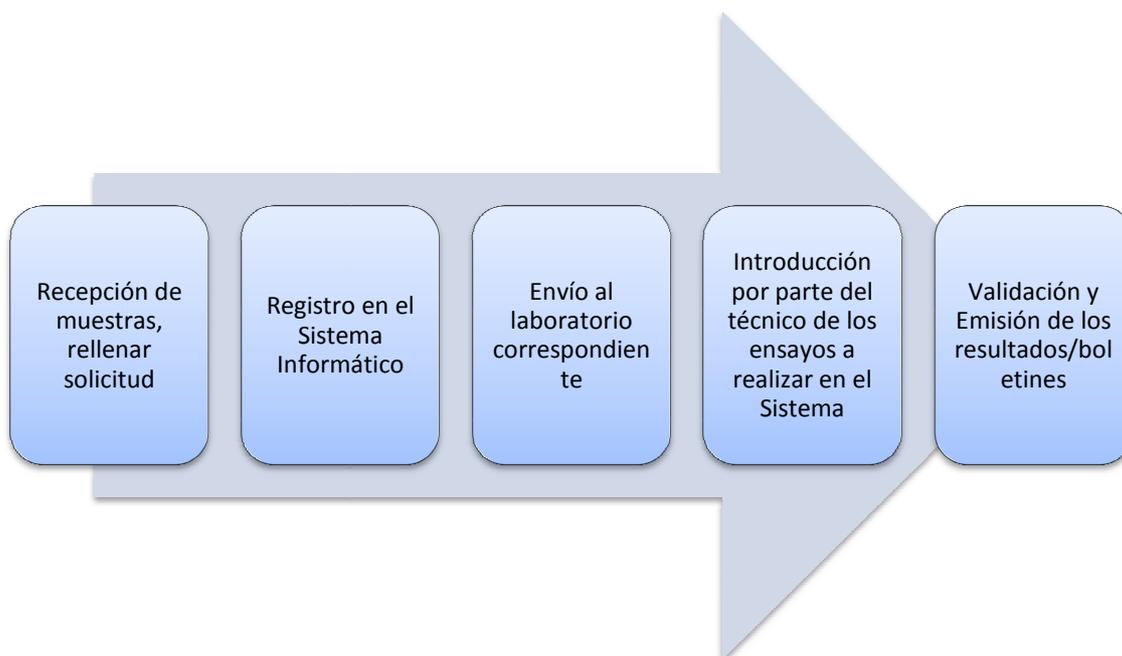
## **5.3. Organización de la Empresa**

El Laboratorio se compone de diferentes unidades o departamentos: de semillas, plantas de vivero, entomología y fitopatología que a su vez comprende las unidades de virus, bacterias, hongos y nematodos. En 2010 se inició la instalación de la nueva unidad de fertilizantes. El laboratorio dispone de treinta y ocho trabajadores de los cuales cinco son funcionarios y treinta y tres son laborales. Entre el personal se cuenta con doctores, técnicos superiores, técnicos de grado medio, analistas y personal auxiliar. El organigrama se muestra en el Anexo 5.

#### **5.4. Organización del trabajo**

Cada año la Consejería de Agricultura y Pesca elabora y aprueba el Plan Andaluz de Sanidad Vegetal, diseñado como herramienta para alcanzar los objetivos de la administración en materia de sanidad vegetal. El Plan contempla las principales líneas de actuación y los controles que han de realizarse, también indica que laboratorio ha de llevar a cabo los análisis correspondientes a estos controles. El flujo de trabajo diario se muestra en la ilustración 5.4-1.

**Ilustración 5.4-1: Flujo de trabajo**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos recopilados

#### **5.5. Relación con los proveedores**

Los trabajadores de los diferentes departamentos se encargan de sus propios pedidos y proveedores, debido a los recortes actuales y a la obligatoriedad de ajustarse al presupuesto adjudicado por la Agencia, es fundamental para ellos la búsqueda de precios económicos para su funcionamiento. En los últimos años, los fondos para las inversiones los reciben a través de subvenciones por parte de la Unión Europea. Al igual que en el caso anterior, para cierto tipo de material de laboratorio el mercado de proveedores no es excesivamente grande, por lo que estas relaciones suelen ser cercanas y fluidas. El sistema de calidad que tienen implantado les marca como seleccionar sus proveedores: *“la norma establece la forma de trabajar con los proveedores, lo que tienes exigir; que estén en el mercado, que tengan implantada una norma de calidad, que cumpla la norma 9000, es decir, tienes que elegir a unos proveedores que tengan esas características a no ser que no tengan certificación o acreditación pero sea el único proveedor que tenga ese equipo, entonces se lo compras, [...] si tú estás acreditado te sirven mejor”* (entrevista al Responsable de

Calidad). Para el mantenimiento de las relaciones requieren calidad. El periodo medio de cobro para los proveedores según la normativa actual es de 30 días.

### **5.6. Relación con los clientes.**

Debido al carácter público de esta organización y por lo tanto, su de su finalidad de dar un servicio a la sociedad, la percepción de clientes para ellos es la de un ciudadano o Ente Público a la que prestan un servicio de asesoramiento, este factor también se puede deducir de las entrevistas realizadas.

La mayoría de sus clientes son Organismos oficiales, con muchos de los cuales la relación es continua. Estas relaciones son duraderas, con las que comparten gran parte de información. También atienden a clientes particulares que necesitan de sus servicios, los cuales pagan unas tasas públicas directamente a la Hacienda Pública.

### **5.7. Recursos Humanos**

Debido a la peculiaridad de este laboratorio, el personal está compuesto por funcionarios, laborales cedidos por la Consejería de Agricultura y Pesca, laborales indefinidos y laborales temporales pertenecientes a la Agencia. Esta característica dar lugar a una variedad de contratos entre el personal así como diferentes condiciones laborales entre los trabajadores.

## **6. ANÁLISIS DE RESULTADOS**

Después de esta breve descripción de las dos organizaciones, a continuación se enumeran e identifican los elementos y herramientas de un Sistema de Gestión encontrados en los dos casos durante este trabajo. Partimos de la base de que ambos tienen definido un control de gestión. En la Tabla 6-1 se muestran las conclusiones del análisis de los componentes de la Planificación estratégica.

La observación e información obtenida durante la realización de este trabajo nos ha puesto en evidencia diferentes formas de control en los dos casos. En el Caso 1 el control es integrado, es decir, aparte del mínimo control que debe poseer la empresa para poder ser gestionada de forma eficiente, se realizan un control presupuestario y previsiones, lo que favorece al largo plazo. La limitación se encuentra en el carácter familiar de la dirección, que puede ocasionar subjetividad al plantear objetivos. En el Caso 2, se puede observar un control mínimo, las funciones de la Dirección consisten en la gestión y supervisión operativa del centro, los planes estratégicos son elaborados en su lugar por la Consejería de Agricultura y Pesca.

**Tabla 6-1-Componentes iniciales del Control de Gestión: Planificación Estratégica**

ELEMENTO		CASO 1	CASO 2
P L A N I F I C A C I Ó N  E S T R A T É G I C A	Misión	Empresa de control de calidad e investigación altamente especializada en el sector agroalimentario y medioambiental, entre sus funciones destacan los controles analíticos que precisa la actividad asociada al proceso productivo y a la comercialización de los productos agroalimentarios y a los análisis asociados al control medioambiental de cualquier instalación industrial o agroindustrial, considerando la calidad como un factor indispensable para avalar su actividad y buscar la plena satisfacción del cliente	Laboratorio oficial de la Junta de Andalucía encargada de atender las muestras procedentes de técnicos, agricultores, departamentos de Sanidad Vegetal y OCAS (Organizaciones Comarcales Agrarias), de prestar asistencia técnica a la Administración y a la ciudadanía en lo relativo a ensayos, estudios, dictámenes en el ámbito de la producción agrícola y la sanidad vegetal, calidad agroalimentaria y en materia de organismos de cuarentena.
	Objetivos	Disponen de objetivos y verifican el cumplimiento de los mismos. El objetivo principal es el beneficio económico.	Sus objetivos son encomendados anualmente por la Consejería de Agricultura y Pesca y formalizados en el Plan Andaluz de Sanidad Vegetal elaborado y revisado por el Servicio de Sanidad Vegetal y por la Dirección y aprobado por la Dirección General de Producción Agrícola y Ganadera
	Estrategia	Diseñan una estrategia que ayude al alcance de sus objetivos	La estrategia al igual que los objetivos es descrita en el Plan Andaluz de Sanidad Vegetal
	Plan Financiero	Estudian sus inversiones cuidadosamente antes de realizarlas	Sus inversiones subvencionadas por los fondos FEDER

Fuente: Elaboración propia

En ambos casos se observa que cuentan con los componentes iniciales de un plan estratégico. Los dos tienen definida su misión. En el Caso 1 sus objetivos principales son el beneficio y rendimiento, por lo cual atender la demanda de las exigencias del cliente y mantenerlo satisfecho es un factor clave en la consecución de los mismos, *“Siempre hay unos objetivos que están valorados económicamente, los objetivos, [...] Eso es lo mínimo y a partir de ahí van surgiendo cuestiones”* (entrevista Director General), hacen planificación a largo y corto plazo (presupuesto). En el caso 2, sus objetivos están más relacionados con la calidad del servicio ofrecido, a diferencia del Caso 1, es una planificación anual, es decir, a corto plazo.

En relación con la estrategia, la adoptada en el Caso 1 está más orientada a la satisfacción del cliente, de este modo logran sus objetivos económicos: *“Nuestra idea siempre es intentar aportar y dar a nuestros clientes más de lo que tenemos”* (entrevista Director General). En el Caso 2, el servicio al cliente es el objetivo principal.

El plan financiero es la herramienta que sirve de soporte a la organización para el logro de sus objetivos. Los planes financieros pueden realizarse de diferentes maneras, pero entre sus principales componentes debería encontrarse: detalles de la cuenta de explotación, inversiones previstas, indicadores de gestión clave del negocio y aquellos informes que sean fundamentales.

De la información recogida en las entrevistas sacamos la conclusión de que el Caso 1 estudia detenidamente sus inversiones *“El año pasado compramos una maquinaria para los metales que llevábamos tres años dándole vuelta a la posibilidad de comprarlos, hicimos el desembolso de ciento ochenta mil euros que costó el equipo, es una decisión que no se puede tomar así porque si, pero llevábamos arrastrando la necesidad porque tenemos potencialmente estos clientes, tenemos esta acreditación, van a llegar estos trabajos”* (entrevista Director General). El Caso 2 no realiza plan financiero, sus necesidades de inversión las realizan a través de los fondos FEDER: *“cuando necesitamos algo hacemos una solicitud, rellenamos una memoria explicativa y un pliego de condiciones de la maquinaria y dependiendo de la cantidad va: a adjudicación directa cuando la cantidad es menos 18.000 € sin I.V.A, si el importe es entre 18.000 a 60.000 € a concurso restringido y si la cantidad es mayor de 60.000 € a concurso público. A través de este método obtenemos equipo, así como ampliación, reparación, etc., son fondos para nuestro funcionamiento”* (entrevista Director del laboratorio).

**Tabla 6-2: Funciones del Controller**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Controller	El Director General asume las funciones de controller.	El Director del laboratorio asume las funciones de controller

Fuente: Elaboración propia

Debido al pequeño tamaño de las dos organizaciones, la función de Controller (Tabla 6-2) no existe como persona próxima a la dirección de la empresa, sino que en ambos casos es asumida por el Director General como responsable de control de gestión, esto puede crear subjetividad en la medición de actuaciones y en el análisis de la situación. En el Caso 1, el Director General posee un máximo grado de desarrollo, debido principalmente a su carácter privado y familiar. En el Caso 2, aunque con un alto grado de control y poder de organización, dado su carácter de ente público su grado de desarrollo es menor. En ambos casos existe la limitación de no contar con un responsable de control independiente de la dirección.

**Tabla 6-3-Sistema de información**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Sistema de información	Tienen definidos sus indicadores, sus aspectos claves y utilizan informes para la toma de decisiones, valorar gestión, seguimiento objetivos, análisis desviaciones.	Su indicador clave es la calidad del servicio ofrecido, los informes son utilizados para medir si se han cumplido los objetivos.

Fuente: Elaboración propia

Un sistema de información permite analizar la situación de la empresa, sirve de guía para la toma de decisiones y el cumplimiento de objetivos. La información obtenida durante este trabajo nos pone de manifiesto que ambos casos utilizan sistemas de información para medir su gestión. En el Caso 1 principalmente para determinar si sus objetivos económicos y de producción han sido cumplidos y en el Caso 2 para determinar si los objetivos que le han sido encomendados se han realizado (Tabla 6-3).

**Tabla 6-4: Plan de cuentas**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Plan de cuentas	Realizan planes de cuentas	Sólo realizan planes de cuentas para gastos e ingresos

Fuente: Elaboración propia

Un plan de cuentas es una herramienta que sustenta por un lado el control de los gastos e ingresos y sirve para recoger los saldos de activo y pasivo que se generan en la empresa (Muñiz, 2003). Un plan de cuentas de gastos o ingresos debe tener en cuenta la naturaleza de los centros de coste. En el Caso 1, durante la realización de este trabajo no he tenido acceso a información detallada sobre su plan de cuentas, pero de los datos observados se consta que lo realizan, gracias a ello analizan y controlan la evolución de ingresos y gastos. En el Caso 2 las funciones de la persona encargada de la gestión económica es administrar el presupuesto que le asigna la Agencia, pagando las facturas y controlando los gastos en que incurren, estos gastos son diferenciados por departamento, e introduciéndolos en la Base de datos Júpiter de la Junta de Andalucía así como en una base de datos interna (Tabla 6-4).

**Tabla 6-5: Sistema control interno**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Sistema de control interno	Basan la mayoría de su gestión en los sistemas de calidad que tienen impuestos, realizan evaluaciones y tienen definidos los responsables de cada departamento que a su vez son supervisados por el Director General	Cuentas con procedimientos documentados para el proceso de sus actividades diarias. Asimismo el Gestor económico cuenta con un sistema interno para la realización de sus tareas. El Director General tiene las funciones de supervisión. Pocos informes contables-financieros, si realizan evaluaciones, Responsabilidades poco definidas.

Fuente: Elaboración propia

Un sistema de control interno reúne un conjunto de normas y procedimientos que estarán plasmadas en un manual, que debe estar siempre actualizado y adaptado a nuevas circunstancias. Hemos observado que en ambos casos el tener un sistema de calidad implantado les obliga a tener un control interno, con procedimientos ya establecido para las principales funciones que realizan. Asimismo realizan evaluaciones periódicas (Tabla 6-5).

**Tabla 6-6: Herramientas del Sistema de Control de Gestión**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Programa de gestión administrativo-financiero	Disponen de una base de datos para introducir todas las analíticas y parámetro a realizar y sus resultados. También cuentan con un sistema para la gestión contable.	Utilizan la base de datos Oralims para el control de los ensayos que realizan.
Programas tipo ERP	Su sistema de información está integrado. Los clientes pueden realizar operaciones y consultas a través de su página web.	Utilizan el programa Oralims para el trabajo de laboratorio diario al cual todos tienen acceso, pero no es un sistema integrado. La Sección Económica utiliza el sistema Júpiter, sistema de contabilidad de la Hacienda Pública de la Consejería de Agricultura.
Temas Fiscales	Su Departamento de contabilidad que cuenta con tres empleados se encarga de su sistema de costes, precios, cuentas anuales así como de la preparación de de sus obligaciones fiscales.	Al ser un organismo público sus cuentas son elaboradas por la Agencia y son incorporadas en las cuentas de la Consejería de Agricultura. El Gestor económico en este caso no es el encargado del control fiscal.
Técnicas Benchmarking	Están en constante contacto con el mercado y observando a competidores para mantener su cuota. Analizan minuciosamente sus costes y precios para ser competitivos, realizan encuestas de satisfacción a sus clientes para averiguar que prefieren y cuales son las necesidades de los mismos	Dentro del sector público constantemente se realizan grupos de trabajos y charlas para compartir información, realizar boletines, protocolos, publicaciones, .....

Fuente: Elaboración propia

De las herramientas que aparecen en la tabla 6-6, se puede observar, que por el hecho de tener que realizar más tareas administrativas el Caso 1 (cuentas anuales, temas fiscales), el soporte informático es más completo. Las técnicas benchmarking son muy importantes en el Caso 2, ya que debido a su carácter de servicio público, debe de poder ofrecer el servicio que se requiera por parte del cliente (dentro del campo de sus competencias). Usan este método para aprender nuevas técnicas, y comparten los conocimientos adquiridos entre empresas del entorno público o particular interesados en nuevos aspectos a mejorar (otros laboratorios, universidades, agricultores). En el Caso 1 utilizan este método para adquirir nuevas técnicas y poder ser competitivos en el mercado.

**Tabla 6-7-Sistema de costes**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Sistema de costes	Utilizan un sistema de costes completos	No tiene implantado un sistema de costes

Fuente: Elaboración propia

Como se muestra en la tabla 6-7, en el Caso 1 estudian minuciosamente sus costes para conseguir unos precios competitivos en el mercado, tienen en cuenta todos los costes en los que se incurre durante el proceso, incluyendo los relativo a calidad: *“El sistema de costes lo realizamos teniendo en cuenta los factores de personal, de gastos fijos, los gastos variables y establecemos un número, [...] Los precios los calculamos con el margen de gasto y un beneficio añadido, pero tiene que estar parejo al mercado”* (entrevista Director General). Su estrategia es la diferenciación, rapidez en el servicio, y estos ingredientes están añadidos en el precio. En el Caso 2, a los clientes particulares que requieren sus servicios se les solicita unos precios públicos que pueden encontrarse en la página web del ministerio. No dispongo de información de cómo realizan el proceso de cálculo de costes.

**Tabla 6-8: Control presupuestario**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Control presupuestario	Elaboran, analizan y evalúan los presupuestos anuales	Elaboran presupuestos anuales

Fuente: Elaboración propia

Ambos elaboran presupuestos (Tabla 6-8), Durante el proceso de elaboración, en el Caso 1 se consulta con el resto de los departamentos, se establecen objetivos, aunque como indica el Director General durante la entrevista, pueden ser alterados por exigencias de nuevas técnicas, de clientes, *“Nosotros tenemos reuniones periódicas con la parte laboral y económica donde vamos viendo cómo va circulando el tema económico y lógicamente tomamos decisiones [...] nosotros tenemos una base sobre la que trabajar y unos objetivos , y queremos antes de empezar el año conseguir esos objetivos y gastarnos ese dinero porque tengo esa posibilidad de ingresos, eso lo tenemos más o menos enfocado”* (entrevista Directo General). Estos son analizados y controlados. Los presupuestos en el Caso 2 no son elaborados tan minuciosamente ni consultados con el resto de la organización. Se elaboran teniendo en cuenta los del año anterior, y no suele obtenerse por parte de la Agencia el total de los fondos solicitados. En el supuesto de que los gastos superen los fondos adjudicados, pueden obtener más fondos de otro laboratorio también adscrito que disponga de remanente para poder prestarles. Para las inversiones del Caso 2 reciben subvenciones, por lo que estas no están incluidas dentro del presupuesto: *“Elaboramos una propuesta de presupuesto, es decir, de las necesidades del laboratorio, en base de lo que se ha gastado.... y sobre los presupuestos que presentan reciben una cantidad, normalmente menor, por parte de la Agencia”* (entrevista Gerente económico).

**Tabla 6-9: Sistema de calidad**

ELEMENTO	CASO 1	CASO 2
Sistema de calidad	ISO9001 ISO17025 ISO17020	ISO9001 ISO17025

Fuente: Elaboración propia

Aunque no aparece en el manual elegido para este trabajo los sistemas de calidad como un elemento de un Sistema de Control de Gestión, se ha querido mencionar debido a la observación durante la realización de este trabajo de la importancia que recibe el cumplimiento de estos Sistemas en la gestión en los dos casos de estudio. En ambos casos, los sistemas de calidad que tienen implantados (Tabla 6-9) les marca la forma de realizar muchas de las actividades que deben desarrollar.

En la tabla 6-10 se resume la información obtenida.

**Tabla 6-10: Resumen**

Elemento	Observaciones
Misión	Existe una misión en ambos casos con la calidad como factor de excelencia
Objetivos	Sus objetivos son diferentes
Estrategia	Cuentan con estrategias diferentes para la consecución de sus objetivos
Plan financiero	El estudio de inversiones es más minucioso en el Caso 1
Plan de cuentas	El Caso 1 elabora un plan de cuentas más completo
Sistema de control interno	Disponen de informes para el control interno, este es más formalizado en el Caso 2
Programa de gestión administrativo-financiera/ ERP	Utilizan material informático y diferentes bases de datos para utilizar la información.
Temas fiscales	El Caso 1 se ocupa de sus temas fiscales con Hacienda, en el Caso 2 no realiza esa función al no tenerla encomendada
Técnicas de Benchmarking	Ambos miran al exterior para conseguir información sobre novedades y nuevas técnicas en el mercado, pero sus motivos son diferentes
Sistema de costes	El Caso 1 dispone de un sistema de coste, el Caso 2 no
Control presupuestario	En el Caso 2 no realizan control presupuestario, sólo elaboran el presupuesto, en el Caso 1 si lo realizan
Sistemas de información	Ambos disponen de sistemas de información

Fuente: Elaboración propia

Para el análisis también se ha confeccionado un Análisis DAFO para cada caso que se adjunta en los Anexos 7 y 8. Entre las fortalezas comunes se

encuentran la formación y preparación del personal, la calidad del servicio y las acreditaciones, entre las oportunidades la importancia de la sanidad alimentaria y la normativa, que también puede convertirse en amenaza. La motivación del personal es en ambos casos una debilidad común.

## **7. CONCLUSIONES**

Este trabajo pretendía demostrar la importancia de un Sistema de Control de Gestión en el sector de servicios a empresas y poner de relevancia los principales factores que determinan la eficiencia y la eficacia en el uso de los mismos, también se planteaba las diferencias del sector servicio frente al sector industrial, y comprobar si Los Sistemas de Control de Gestión son implantados de la misma manera en todas las organizaciones. Para ello, se ha realizado un análisis los sistemas utilizados por dos casos de características similares pero con diferente forma de financiación. Este estudio de casos proporciona evidencias de que los Sistemas de Control de Gestión son utilizados por las empresas para establecer objetivos, cuantificar dichos objetivos (presupuestos), controlar y evaluar el cumplimiento de los mismos y para la toma de decisiones oportunas (Serra y otros, 2005). Asimismo, pone de manifiesto que no se puede aplicar un mismo Sistema de Control de Gestión a diferentes organizaciones, esto depende de las circunstancias que en las que opere cada una, tal y como sostiene la Teoría de las Contingencias, (ACCID, 2010), por lo que las organizaciones adaptan los principales componentes de un Sistema de Control de Gestión a sus particularidades. Las principales diferencias que se han encontrado en los Sistemas de Control de Gestión de los casos de estudio se deben las diferentes formas de financiación de cada uno de los casos (carácter privado/ público). Esto nos hace llegar a la conclusión de que una organización elaborará su Sistema de Gestión dependiendo de los objetivos que establezca conseguir (en los casos estudiados: económicos y sociales). Entre las diferencias existentes entre el Sector Privado y el Sector Público que señalaban Steve y Ysa (2011), durante las entrevistas realizadas se pudo comprobar la alta valoración que otorgan los trabajadores del Sector Público a realizar tareas útiles a la sociedad, por el contrario, los trabajadores del Sector Privado valoran más la satisfacción del cliente por motivos económicos, también se evidencia la existencia de mayor grado de formalización en las tareas realizadas por el Caso 2, las otras diferencias no han podido corroborarse. Para finalizar, la información obtenida demuestra la tendencia de las empresas del sector servicios a utilizar Sistemas de Control de Gestión orientados a la satisfacción del cliente, destacando entre los factores de éxito: la satisfacción del cliente, la calidad en el servicio, la innovación, el factor humano, la capacidad de adaptación a las necesidades del mercado/cliente y la motivación y formación a los empleados.

Durante la realización de este trabajo se ha percibido la importancia que reciben por parte de los casos de estudio el mantenimiento y seguimiento de los sistemas de calidad que tienen implantados, siendo este un instrumento estratégico de gestión en ambos casos. Al no ser este el motivo de estudio en este trabajo no se ha profundizado en el tema.

Este trabajo, como cualquier trabajo empírico, tiene sus limitaciones. Estas se relacionan con el tamaño de la muestra, al ser sólo dos las empresas estudiadas, por lo que las conclusiones aquí expuestas no debieran generalizarse. También se podría haber completado con diferentes entrevistas a clientes y proveedores para analizar sus relaciones, a más empleados para identificar la cultura de la empresa, pero no era el objetivo de este estudio.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

- ACCID. (2010). *Manual de Control de Gestión*. Barcelona: Bresca Editorial S.L.
- Amat Salas, J. M. (1994). El control de Gestión en las Empresas innovadoras: El caso de las empresas de Biotécnica en España. En C. J. Alvarez, *Elementos de Contabilidad de Gestión* (págs. 327-348). Madrid: AECA.
- Briers, M., & Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, organizations and society* , 237.239.
- Burns, J. (2000). The dynamics of Accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 556-596.
- Consejería de Agricultura y Pesca. (2011). *Resumen de la Memoria General 2010*. Sevilla: Consejería de Agricultura y Pesca, Junta de Andalucía.
- Consejería de Agricultura y, P. (2012). *Memoria Anual 2009*. Sevilla: Consejería de Agricultura y Pesca, Servicio de Publicaciones y Divulgación.
- Escobar Pérez, B., & González González, J. M. (2003). La reingeniería de procesos en negocios y la Contabilidad de Gestión. *Técnica Contable* , 22-37.
- Gordo, E., Jareño, J., & Urtasun, A. (2006). *Radiografía del Sector Servicios en España*. Madrid: Banco de España.
- Herrera Madueño, J., Larrán Jorge, M., & Sánchez Gardey, G. (2012). Una propuesta metodológica para el análisis de la eficiencia de las pequeñas y medianas empresas familiares. *Revista española de Financiación y Contabilidad* , 291-307.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost and Effect. Using integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press.
- Muñiz González, L. (2003). *Como implantar un Sistema de Gestión de control en la práctica*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- Múñoz Colomina, C. I. (1993). La Contabilidad de Gestión y las Empresas de Servicios. En E. Coordinadora: Castelló Taliani, *Nuevas Tendencias en la Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española*. Madrid: Ediciones AECA.

Ramón Jerónimo, J. M., Álvarez Dardet, M. C., & Naranjo Gil, D. (2008). Shared Management Information in buyer-supplier relationships. Its usefulness and its influence on continuity expectations. *Revista de Contabilidad* , 75-102.

Servicios de Sanidad, V. (2012). *Plan Andaluz de Sanidad Vegetal 2012*. Sevilla: Consejería de Agricultura y Pesca; Junta de Andalucía.

Shaw, J. C. (2007). *Gestión de Servicios: la consecución del éxito en empresas de servicios mediante en desarrollo de planes*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos.

Steve, M., & Tamyko, Y. (2011). ¿Diferencias entre el sector público y el privado? Revisando el mito. *Public* , N°22.

Thorpe, R., & Holloway, J. (2010). *Las Gestión del Rendimiento, Perspectivas multidisciplinares*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

Vicente Serra, S., Vercher Bellver, S., & Zamorano Benlloch, V. (2005). *Sistemas de control de Gestión: Metodología para su diseño e implantación*. Barcelona: Planeta DeAgostini Profesional y Formación SL.

## Anexo 1: Entrevistas realizadas durante el trabajo

Número	Caso	Cargo	Descripción
1	1	Fundador	Consejero y Accionista. Fundó la Empresa en 1983
2	1	Director General	Supervisa y orienta a los responsables de laboratorios. Colabora con la Empresa desde el 92, empezando a formar parte del equipo en el 95 y desde el 2002 ejerce como responsable último
3	1	Responsable Técnico del Departamento Físico-Químico	Dirección técnica del departamento físico-químico. Empezó con contrato de prácticas en 2005
4	2	Director	Ingeniero Agrónomo, ocupa este puesto desde el 2007. Su función es la dirección y organización del centro de trabajo
5	2	Gestor Económico	Ingeniero Técnico Agrícola, elabora y gestiona el capítulo 2 de gastos corrientes del centro
6	2	Responsable Técnico de la Unidad de Nematodos	Ingeniero Técnico Agrícola, ocupa este puesto desde el 88, sus funciones: analíticas que requieran la búsqueda de nematodos
7	2	Responsable de Calidad	Licenciada en Ciencias Químicas, ocupa el puesto actual desde 2008

Fuente: Elaboración propia

## Anexo 2: Servicios ofrecidos por Caso 1

<b>Empresas Agro-alimentarias</b>	<b>Medio Ambiente e Inspecciones medioambientales</b>	<b>Asesoría y Gestión</b>	<b>Colectividades con factores de riesgo especial</b>	<b>Grandes Superficies</b>
Control analítico de Aguas Potables y Depósitos	Análisis de Legionella en Instalaciones de uso colectivo	Desarrollo y seguimiento del Análisis de Riesgos y Control de Puntos Críticos (APPCC)	Determinación de las características nutricionales de los alimentos.	Control de marcas propias. Aspectos relativos a la gestión de calidad.
Control analítico de Materias Primas y Productos Elaborados	Caracterización de Vertidos Análisis de Aguas Control Ambiental	Registros Sanitarios	Visitas de inspección, control de cámaras y dependencias de cocina.	Control de puntos de ventas...
Control de Calidad durante el Proceso	Residuos Sólidos (caracterización de lodos para uso agrícola)	Planes Generales de Higiene	Formación específica para los manipuladores.	Formación de personal.
Composición Nutricional de Alimentos	Inspecciones medioambientales en aguas residuales, continentales superficiales, continentales subterráneas y de consumo	Información y asesoría sobre normativa legal técnico-sanitaria.		
Determinación de Transgénicos (PCR en tiempo real)	Inspecciones medioambientales en aguas residuales, continentales superficiales, continentales subterráneas y de consumo	Auditorías Higiénico-Sanitarias		
Superficies (ensayos de eficacia de biocidas y control de esterilidad)	Análisis de suelos, compost y lixiviados.	Elaboración de Fichas Técnicas		
Estudios Comparativos	Programas de vigilancia y control de vertidos.	Diseño y Puesta en Marcha de Procesos de Producción en Alimentación		
Estudios de Caducidad	Mantenimiento y control del condicionado de las autorizaciones de vertido y autorizaciones ambientales integradas.	Control de Etiquetado		

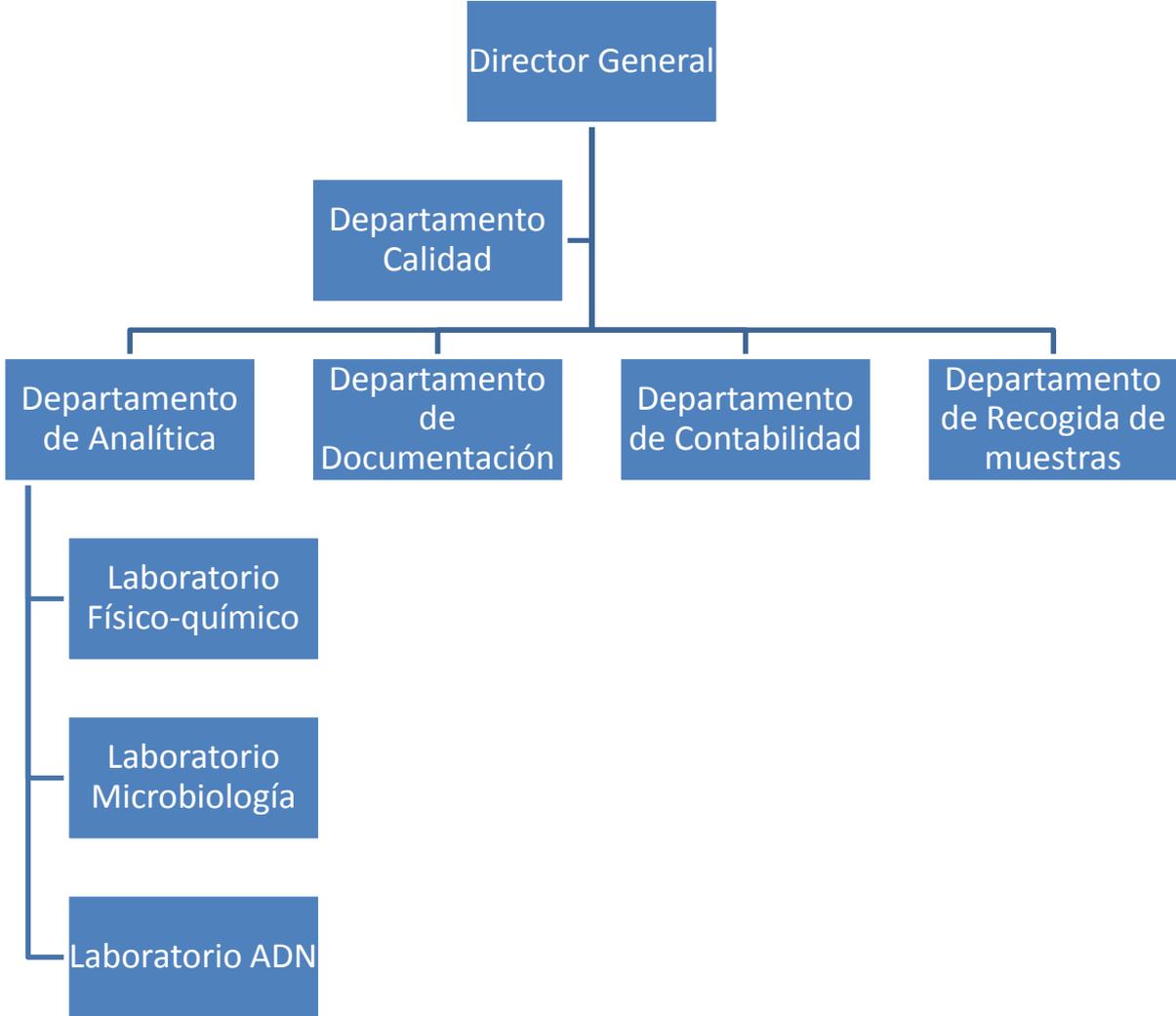
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos en la página web

## Anexo 3: Servicios ofrecidos por Caso 2

Distribución y Funciones de los departamentos del Caso 2		
DEPARTAMENTOS	FUNCIONES	METODOS
<b>SEMILLAS</b>	Certificación y calidad de las semillas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Conteo</li> <li>- Germinación</li> <li>- Pureza</li> <li>- Viabilidad</li> <li>- Vigor</li> <li>- Identificación varietal</li> <li>- Contenido en Agua</li> <li>- Determinación del peso</li> </ul>
<b>ENTOMOLOGIA</b>	Analizar muestras correspondientes a artrópodos, fundamentalmente insectos y ácaros.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Observación directa</li> <li>- Lupa binocular</li> <li>- Trampas vegetales</li> </ul>
<b>NEMATODOS</b>	Detección y diagnósticos de nematodos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Observación directa</li> <li>- Centrifugación</li> <li>- Embudo de Baermann</li> <li>- Fenwick</li> <li>- PCR</li> </ul>
<b>VIRUS</b>	Detección y diagnóstico de virus mediante el aislamiento y el cultivo microbiológico para la identificación y caracterización	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ELISA,</li> <li>- PCR e</li> <li>- Inmunoimpresión</li> </ul>
<b>PLANTAS DE VIVERO</b>	Certificación de la calidad de las plantas y varietal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nested-PCR</li> <li>- Multiplex-RT-PCR</li> <li>- Método Baermann</li> <li>- Microsatélites</li> <li>- PCR</li> </ul>
<b>FERTILIZANTES</b>	Control oficial relativo a la calidad y composición de los fertilizantes.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- PNT504F/01</li> <li>- PNT504F/02</li> <li>- PNT504F/03</li> <li>- Oficial</li> <li>- Reglamento 03/03</li> </ul>
<b>BACTERIAS</b>	Detección y diagnósticos de bacterias	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cultivo microbiológico</li> <li>- Inmunofluorescencia</li> <li>- ELISA</li> <li>- Caracterización.</li> <li>- Métodos bioquímicos y fisiológicos</li> <li>- Secuenciación</li> <li>- PCR convencional</li> <li>- PCR cuantitativa</li> </ul>
<b>HONGOS</b>	Detección y diagnóstico de hongos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Observación directa</li> <li>- Siembra y aislamiento</li> <li>- Cámara húmeda</li> <li>- Trampas vegetales</li> <li>- Inmersión en sosa</li> <li>- PCR</li> </ul>

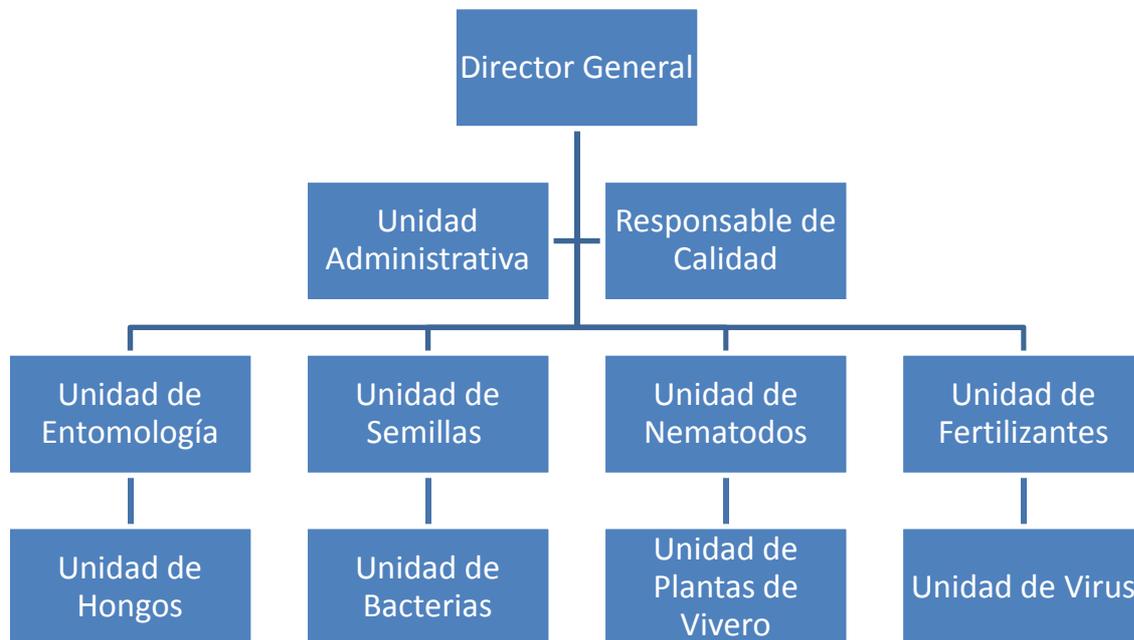
Fuente: Elaboración propia a través de los datos obtenidos de Resumen de la Memoria 2010

# Anexo 4- Organigrama Caso 1



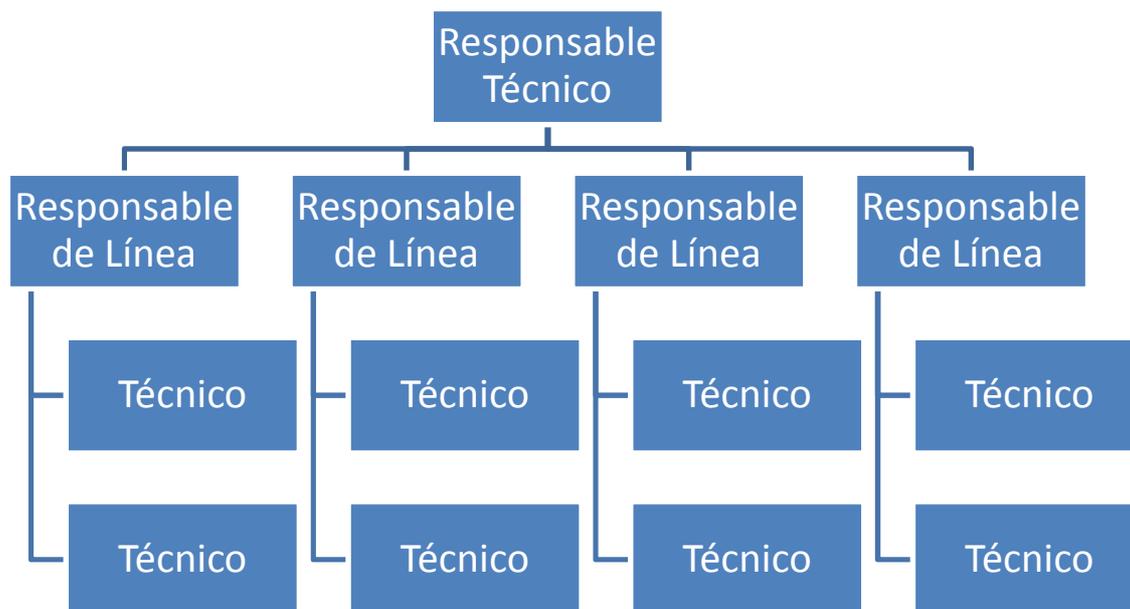
Fuente: Elaboración propia a partir de entrevista a Director General

## Anexo 5- Organigrama Caso 2



Fuente: Elaboración propia a partir del Resumen de la Memoria 2010

## Anexo 6: Organigrama Laboratorio Físico-Químico Caso 1



Fuente: Entrevista Responsable Técnico del Departamento Físico-Químico

## Anexo 7: Análisis Dafo Caso 1

<b>AMENAZAS</b>	<b>OPORTUNIDADES</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Normativa</li> <li>-Competencia</li> <li>-Cambios económicos (crisis)</li> <li>-Poca información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Crecimiento de la importancia de la sanidad alimentaria.</li> <li>-Concienciación social sobre la alimentación</li> <li>-Concienciación de los clientes de la importancia de la calidad de los productos</li> </ul>
<b>DEBILIDADES</b>	<b>FORTALEZAS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Altos precios</li> <li>-Altos costes inversiones</li> <li>-Rotación Personal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Personal preparado con experiencia</li> <li>-Capacidad del personal a adaptarse a cambios</li> <li>-Acreditación única en ciertas técnicas</li> <li>-Encuestas de satisfacción</li> <li>-Reputación, marca</li> <li>-Experiencia</li> <li>-Infraestructura</li> <li>-Innovación</li> <li>-Capacidad de respuesta</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

## Anexo 8: Análisis DAFO Caso 2

AMENAZAS	OPORTUNIDADES
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Normativa</li> <li>-Unión Europea (Fondos FEDER)</li> <li>-Cambios económicos (crisis)</li> <li>-Fuerza sindicatos</li> <li>-Poca valoración social</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Unión Europea</li> <li>-Convenios con otros organismos</li> <li>-Crecimiento de la importancia por parte de la sociedad de la producción integrada</li> <li>-Concienciación social de la importancia de la sanidad de la producción vegetal</li> <li>-Toma de conciencia por parte de los clientes (agricultores) de la aplicación innecesaria de productos con el consiguiente ahorro, menor impacto ambiental y aumento de la calidad de los productos (por la eliminación de los residuos químicos), realizando las</li> </ul>
DEBILIDADES	FORTALEZAS
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Falta motivación personal</li> <li>-Problemas internos personal</li> <li>-Diferentes convenios laborales</li> <li>-Reparto de funciones entre Consejería y Agencia no bien determinado</li> <li>-Capacidad financiera reducida</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Precios económicos</li> <li>-Calidad del servicio</li> <li>-Personal preparado con experiencia</li> <li>-Capacidad del personal a adaptarse a cambios</li> <li>-Acreditación única en ciertas técnicas</li> <li>-Encuestas de satisfacción</li> <li>-Capacidad de adecuarse al presupuesto anual</li> <li>-Evaluaciones de dirección</li> <li>-Innovación</li> <li>-Protocolos de técnicas definidos.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

## Anexo 9: Plantilla General de las entrevistas realizadas

### Cuestionario General<sup>1</sup>

Nombre. Formación. Funciones dentro de la Empresa.
Funciones dentro de la organización
Trabajo de investigación y publicaciones que realizan
¿A quién va dedicado los servicios? ¿Qué reciben por estos servicios? ¿Cómo son las relaciones con los clientes?
¿Cómo son las relaciones con los proveedores?
¿Valoráis de alguna manera la calidad de vuestro servicio y la satisfacción del cliente? Cuando la valoración es positiva, lo tenéis en cuenta, pero ¿Cuándo es negativa en cuanto a la satisfacción del cliente? ¿Qué mecanismos utilizáis para mejorar en un futuro?
¿Externalizáis funciones en algunos casos? ¿Cómo son esas relaciones?
Forma de financiación
¿Cómo realizáis vuestras inversiones?
¿Realizáis presupuesto? ¿Cómo es el proceso?
¿Cómo calculáis el coste de vuestros servicios?

---

<sup>1</sup> El cuestionario se ha ido modificando dependiendo del puesto de la persona entrevistada y del transcurso de la misma.