

PROPUESTAS PARA LA RENOVACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN EN LA EMPRESA

(Proposal for the Renovation of Management Control in Firms)

Regino Banegas Ochovo

Profesor Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha

Domingo Nevado Peña

Profesor de la Universidad de Castilla-La Mancha

RESUMEN

Este trabajo constituye un intento de presentar algunas propuestas para la renovación del control de gestión de manera que se potencie la relación personal-empresa, y que suponga unas mejoras futuras para las empresas que las implanten, ya que se van a encontrar en condiciones de poder afrontar con mayor facilidad cualquier cambio que se produzca en el entorno, debido a la combinación entre los aspectos financieros, recursos humanos y estrategia, que son los pilares sobre los que se fundamenta, y todo ello apoyado en una serie de instrumentos de gestión que se encuentran coordinados y sincronizados, como, por ejemplo, los planes de acción prioritarios, un sistema de retribución participativo, un cuadro de competencias, un cuadro de mando estratégico y un sistema de información contable que se encuentre adaptado a las nuevas circunstancias.

Palabras clave: control de gestión, estrategia, recursos humanos, instrumentos de gestión.

ABSTRACT

This work represents an attempt to present a renovated management control system in which the personnel-company relationship could be furthered and supposes some future improvements for those companies that implant it, since they will find themselves in a position to be able to confront any change that takes place in the environment, due to the combination of the financial aspects, human resources and strategy that are the pillars on which it is based. This approach is based on co-ordinated and synchronised management instruments us high-priority action plans, a participative return system, a group of competences, a strategic (balanced scorecard) organization plan and an accounting report system that is adapted to the new circumstances.

Key words: management control, strategy, human resource, management instrument.

1. INTRODUCCIÓN

Los nuevos retos económicos y sociales a los que se enfrentan las empresas, consecuencia de mercados más globalizados, entorno más competitivo, hostil y cambiante, aumento de la complejidad y diversidad de productos o servicios, desarrollo tecnológico y científico, mayores exigencias de los clientes respecto a la calidad, etc., lleva consigo que las empresas, que pretendan sobrevivir y poder competir con ciertas garantías, han de intentar alcanzar una estrategia que permita obtener la eficiencia en todos los ámbitos de la organización. De tal manera, se revela precisa la búsqueda de la mejora continua y de la disposición de mecanismos que faciliten el logro de la misma, es decir, es necesario una gestión que sepa adaptarse a las condiciones cambiantes en los que se encuentran inmersas las empresas.

En este sentido, parece necesario que se tienda hacia organizaciones más ágiles, más activas, donde se desarrolle la formación de forma permanente, a fin de obtener un potencial humano que permita establecer estrategias a largo plazo que hagan más sólidas a las empresas. Esto supone el desarrollo de estrategias que incorporan variables, instrumentos, etc., que puedan ser asumidos en el modelo de gestión de la empresa con la finalidad de paliar algunas de las limitaciones existentes. A estos efectos, se abordan aspectos relacionados con el control de gestión, teniendo presente esencialmente uno de los aspectos socioeconómicos de las organizaciones, es decir, un *control de gestión renovado* en el que se potencie la relación personal-empresa, de tal modo que se obtenga una combinación armoniosa de dos aspectos: el rigor económico-financiero y la consideración y valoración del potencial humano, ya que no suele haber progreso económico-financiero si no hay un progreso humano y viceversa. Pero, además, es necesario que este control se encuentre en interacción con la estrategia de la empresa.

Por lo tanto, en primer lugar, se presentan las limitaciones del control de gestión clásico, para, posteriormente, abordar el esquema de las propuestas a considerar para la renovación de un control de gestión, analizando los pilares sobre los que se fundamenta: los recursos humanos, la estrategia, el control financiero y los instrumentos sobre los que se debe apoyar dicho control.

2. LIMITACIONES DEL CONTROL DE GESTIÓN CLÁSICO

El control tiene como objetivo el reflejo, de forma cifrada y rápida, de los resultados de todas las acciones tomadas, tratando de proporcionar una gestión ágil y eficaz, en base a la información generada por la contabilidad (financiera, analítica, presupues-

taria, etc). Pero, en muchas ocasiones, este objetivo no se consigue, debido a las limitaciones que presentan las informaciones citadas.

2.1. Limitaciones de la contabilidad financiera

La observación del desarrollo contable, en diferentes empresas, suele mostrar que la contabilidad financiera y sus derivados (métodos de análisis contable y financiero) no están totalmente adaptados a las necesidades requeridas, o sea, para ser una verdadera herramienta en la toma de decisiones, en gran número de veces, presentando ciertas limitaciones que se pueden agrupar en las siguientes:

– Demora en la obtención y presentación de los resultados contables, no habilitando una rápida utilización interna de la misma. Como establece Kaplan (1990, p. 24), los informes financieros aparecen con cierto retraso lo que, en algunos ámbitos, puede ser irrelevante, en otros, el que no se conozca con rapidez, que se han producido desviaciones, puede considerarse como una información poco valiosa para el sistema de control.

– Contabilidad sistemática, y, por tanto, incapaz de suministrar información sobre la causalidad de los costes. El registro contable de los gastos por naturaleza conduce, a veces, a la separación de gastos ligados a unas mismas acciones, lo que implica la existencia, en un subgrupo, de elementos de diferentes orígenes, y en consecuencia, que las cuentas no sean homogéneas desde el punto de vista del análisis de la gestión.

– Ausencia de algunas inversiones inmateriales en Balance y falta de asignación a un centro de funcionamiento, ya que son directa y totalmente "amortizadas" en el ejercicio en curso. Como opina Allen (1990, p. 20), estas inversiones, que constituyen el factor de supervivencia y futuro de las empresas, el principio de prudencia las considera en la mayoría de las ocasiones como gastos: la investigación y el desarrollo, marketing, formación, etc.

– La ausencia total de identificación de productos en curso, o producción inmaterial en curso, supone la inexistencia de información adecuada y de una medida de los efectos económicos de los productos inmateriales en curso, siendo éstos en gran parte los creadores del potencial económico de la empresa en un futuro más o menos próximo, habida cuenta que si no tienen una incidencia directa en los resultados a corto plazo de la misma, sí lo tienen a largo plazo.

2.2 Limitaciones de los sistemas de costes tradicionales

Son diversas las deficiencias o limitaciones que se señalan a los sistemas de costes convencionales, lo que ha supuesto diferentes críticas, siendo un resumen de éstas, el siguiente:

– El funcionamiento de una contabilidad analítica exhaustiva es muy complejo y costoso.

– Con relación al sistema tradicional de cálculo de costes, basado en el método de secciones homogéneas, en virtud del cual, los costes directos, es decir, los materiales y en gran medida la mano de obra, se asignan directamente a los productos, mientras que los costes indirectos deben "transitar" por las distintas secciones antes de imputarse a los productos, la crítica se centra en que la imputación de los costes de estas secciones a los productos se realice a través de una "unidad de obra", muchas veces definida a priori, de manera rudimentaria y arbitraria, al lado de elementos realmente observados. Por ejemplo, Castelló (1992, p. 22) comenta que la mano de obra se viene considerando como uno de los factores claves de distribución de los costes, pero hoy en día, debido a la aparición de procesos completamente automatizados, ésta se vuelve esencialmente un factor de apoyo a las máquinas, por lo que sólo representa una parte pequeña de los costes totales (en cambio, se produce un aumento de los costes indirectos), no siendo útil para este cometido de unidad de obra para la asignación de costes indirectos, por lo que existe una asignación inexacta de estos costes.

– Reparto de costes comunes y conjuntos entre productos, que desvirtúan considerablemente el sentido del coste unitario.

– Determinados costes son imputados a productos o períodos con los que no están relacionados. Así, por ejemplo, Cooper y Kaplan (1991, p. 3) consideran que los costes de I+D deben ser soportados por los productos y períodos en los que éstos se venden; los costes vinculados al ciclo de vida del producto (diseño, lanzamiento, etc.) deben ser absorbidos, por los productos correspondientes durante todo su ciclo de vida, así como los costes de subactividad, que deben ser soportados por el período durante el que se generaron pero no por los productos producidos en el mismo.

– Con relación al método de análisis de desviaciones, se observa que, en algunas ocasiones el método clásico no conduce a una identificación lo suficientemente significativa de las causas que originan las mismas, limitándose a constatar las desviaciones sobre precios y cantidades de los elementos (materias primas, mano de obra, etc.) y no sobre variables de acción, que son la verdadera palanca para dirigir la actividad. Además, las mismas suelen elaborarse a nivel departamental, lo que genera que no puedan asignarse dichas desviaciones a los productos que provocan la aparición de estos resultados favorables o desfavorables.

– Los resultados que se obtienen de la contabilidad analítica tienen en cuenta nada más que implícita y parcialmente los costes ocultos o de no calidad de los disfuncionamientos. Estos costes están diluidos en el seno de las cuentas de costes, lo que lleva a que no se produzca la atención necesaria por parte de los responsables del control de gestión o aquellos encargados de tomar decisiones.

Por otra parte, se considera que la contabilidad analítica se centra sobre las actividades productivas industriales, dejando de lado las actividades terciarias (servicios), renunciando a medir la actividades indirectas. Así, la importancia de los costes comerciales, administrativos, financieros, generales, relacionados con otras actividades, suelen ser considerados, como aspectos que deben ser omitidos en los sistemas de costes clásicos, como consecuencia de que la información externa no los capacita en la valoración de las existencias.

2.3. Limitaciones de los sistemas de control de gestión tradicionales

También se realizan diversas críticas respecto a las limitaciones de los sistemas tradicionales de control de gestión, destacando entre otras, las siguientes:

– La existencia de una separación y divergencia entre las personas que constatan las desviaciones (controladores de gestión) y los que actúan en niveles más altos, como los operacionales (directores de servicios, de fabricación) que son los verdaderos encargados de los costes.

– La pretensión de que todas las decisiones tomadas por los mandos dirigentes estén basadas exclusivamente en indicadores financieros. La toma de decisiones, según los posibles escenarios actuales y futuros requiere efectivamente, a la vez, de indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros. Esto exige la disposición de un sistema de información que recoja y dimane datos para la confección de estos tres tipos de indicadores. Además, otras de las causas que limita los sistemas tradicionales, es que el sistema de control de gestión se caracteriza por una visión a corto plazo, al estar centrados en los resultados a corto plazo de carácter financiero. Críticas parecidas se vierten, entre otros, en Hayes y Adernathi (1990, p. 24), Kaplan (1984, p. 83), Danzinger (1989, p. 35), Goold y Quinn (1990, p. 44) y Amat (1991, p. 44), etc.

– La mayoría de las empresas no tienen un control de gestión estratégico, ya que se esfuerzan en cuidar la preparación y evaluación de la decisión a corto plazo pero no evalúan los efectos de éstas a largo plazo al no estar fundamentadas en decisiones estratégicas basadas en la formación contable que recoja los probables acontecimientos futuros. La contabilidad de gestión debe servir a los objetivos estratégicos de la empresa y no es conveniente que exista como disciplina separada, que desarrolle su propio conjunto de procedimientos y sistemas de medición, aplicando éstos, de forma universal, a todas las empresas sin tener en cuenta los valores subyacentes, las metas y las estrategias particulares de cada empresa.

– Este control se reduce muchas veces a un simple presupuesto que no alcanza un horizonte demasiado lejano en sus previsiones, ya que con frecuencia se observan prácticas de presupuestos de reproducción; el nuevo presupuesto es construido por

extrapolación del de años precedentes, sin contemplar las expectativas futuras, con sus probables escenarios, ni casi nunca existe un análisis crítico de los presupuestos de esos años acaecidos. Esto se traduce con habitualidad en una pérdida de credibilidad de la herramienta presupuestaria. Esta forma de proceder, puede tener consecuencias no deseadas en el comportamiento del capital humano, si como consecuencia de la rigidez que comporta su formalización no promueve la motivación individual ni la identificación con la empresa, provocando el que los componentes de la organización puedan otorgar preferencia a sus propios objetivos, en detrimento de los de la organización. Además, al estar enfocados hacia una visión cuantitativa, que se ocupa poco o nada de cuestiones como la calidad, responsabilidad social, etc., se puede agravar la desmotivación y, en consecuencia, la integración en la problemática y fines de la empresa.

– El problema es que las diferentes actividades y procesos de negocios se trasladan a través de los distintos centros de responsabilidad de la empresa, siendo necesario combinar una visión vertical de la empresa con una horizontal. En este sentido, la cultura empresarial es un elemento esencial. El hecho cultural es crítico para gestionar organizaciones (González-Úbeda y Navarro, 1995, p. 62).

– En esencia, los sistemas de gestión y control tradicionales son sistemas de información que no identifican las causas del resultado obtenido, centrándose en el corto plazo, en detrimento del medio y largo plazo.

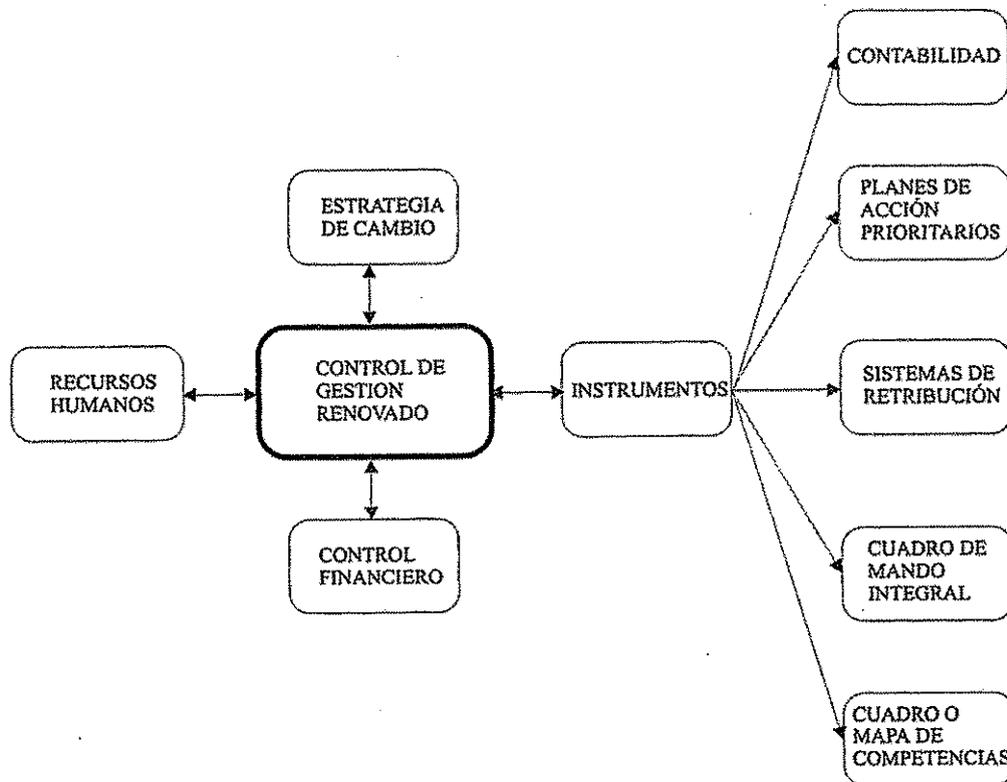
3. CONSIDERACIONES PARA LA RENOVACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN

Una vez planteadas algunas de las principales limitaciones de las que adolecen los sistemas de control de gestión tradicionales, se van a plantear las bases sobre las que debe cimentarse éste, con un carácter renovado.

De lo expuesto anteriormente, de forma sucinta, se revela la necesidad de que las empresas para hacer frente a los nuevos retos económicos y sociales intenten combinar funciones claves de las mismas, como son: el control financiero, los recursos humanos y la estrategia con el fin de lograr una gestión que se adapte a las distintas circunstancias a las que se enfrenta la organización, con el apoyo de un control que sirva de retroalimentación lo más perfecto y rápidamente posible, esto es, que las empresas desarrollen una gestión que tenga en cuenta los aspectos económicos-financieros y sociales, todo ello unido a una interacción entre la estrategia y el control. Un esquema de las propuestas para la renovación del control de gestión se pueden observar en la figura 1.

Figura 1

Esquema de las propuestas a considerar para la renovación de un control de gestión



Para poder llevar a cabo dicho control es necesario contar con una serie de herramientas o instrumentos que permitan combinar tanto los aspectos financieros, como la estrategia y los recursos humanos. En este sentido, se impulsan los planes de acción prioritarios como medios para formalizar los objetivos principales a conseguir; un sistema de retribución que tenga en cuenta los aspectos motivacionales, de integración y desarrollo del personal; un cuadro de competencias que permita conocer las capacidades y potencialidades del personal, de tal manera que se produzca una adecuación entre necesidades y recursos; un cuadro de mando estratégico que integre indicadores de las diferentes perspectivas de la empresa: interna, externa, financiera y de creación de potencial; y, por último, un sistema de información contable que se encuentre adaptado a las nuevas circunstancias, de tal manera que tenga presente los aspectos socioeconómicos-financieros y estratégicos, y, en concreto, los de los recursos humanos.

Este control de gestión renovado lleva consigo ganarse la confianza del personal de la empresa, evitar y disminuir la pérdida de recursos que se producen en las organizaciones como consecuencia de los numerosos disfuncionamientos, buscar un equilibrio entre la rentabilidad a corto y largo plazo, la intersección entre la estrategia y el

control y organizar el sistema de información no solamente para la dirección sino para todos los escalones de la empresa.

A continuación, se describen los pilares o vértices sobre los que se sustenta, de manera que se ponga de manifiesto los objetivos anteriores.

4. LOS PILARES DE UNA RENOVACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN: ESTRATEGIA, RECURSOS HUMANOS, CONTROL FINANCIERO E INSTRUMENTOS

Estos pilares los podemos agrupar en cuatro: una estrategia de cambio, unos recursos humanos con un grado de motivación e integración adecuado, un control financiero y unos instrumentos que den respuesta de manera rápida a los cambios que se puedan producir.

4.1. La estrategia del cambio

Para un adecuado control de gestión es necesario que se tenga en cuenta la estrategia empresarial, pero ésta tiene que ser una estrategia de cambio, es decir, aquélla que tenga en cuenta tanto objetivos económicos y sociales, al mismo nivel de la actividad estratégica. Para ello, es necesario el desarrollo ambicioso del plan estratégico, fuente de creación de empresas y empleos. Este control consigue reducir los disfuncionamientos, refuerza el potencial y multiplica la fuerza estratégica, aumentando, en definitiva, la energía estratégica de los actores o personal de la organización. Esto se produce por una renovación más rápida de la cartera de productos, la extensión hacia segmentos de mercados más complejos que exigen una fuerza competitiva mayor, basada en una estrategia diseñada con fundamentos precisos. Esto supone el desarrollo de estrategias más ofensivas, que privilegian la innovación y la creación, más que la imitación, y acuerdan un papel crucial a la noción de servicio incorporado al producto.

En realidad, la definición de una estrategia no se puede llevar a efecto si antes no se han delimitado los probables escenarios para determinar si los futuros condicionantes alternativos son favorables o no, siendo el trabajo, la investigación y el control fuerzas que pueden conformar el curso de los acontecimientos dentro de los escenarios donde se desenvuelve la empresa.

Así, las estrategias deben satisfacer dos objetivos simultáneos: el entorno externo y el interno, o lo que es lo mismo, el desarrollo de estrategias simultáneas endógenas y exógenas, donde la creación de potencial y la inversión inmaterial ocupen un lugar central. Además, es indispensable que para tener éxito el proyecto estratégico de la empresa conlleve objetivos y acciones consecuentes de creación de potencial mate-

rial e inmaterial, ya que estas inversiones son particularmente eficaces para alcanzar los objetivos económicos y sociales.

Antes de definir una estrategia de cambio, se analizan algunas definiciones de estrategia, como la realizada por Porter (1987, p. 25), que establece que para la formulación de una estrategia competitiva, hay que relacionar la empresa con su medio ambiente, y comprende una acción ofensiva o defensiva para crear una posición defendible frente a las cinco fuerzas competitivas que se dan en el sector industrial en que está presente, obteniendo así un rendimiento superior sobre la inversión de la empresa. Un resumen de otras posibles definiciones de estrategia, es la realizada por Bueno Campos (1991, p. 33), que considera que: a) constituye un proceso interactivo entre la empresa y el entorno; b) implica un planteamiento de misiones y objetivos a largo plazo; c) se debe establecer consecuentemente con las políticas y objetivos a corto plazo; y d) persigue defender y mejorar la competitividad de la empresa.

Como se puede intuir la idea de estrategia ha estado centrada más bien sobre objetivos tecnológicos, económicos y del entorno externo, por lo que es necesario definir una estrategia de cambio, ya que se trata de conjugar dos posturas: conseguir una mejor competitividad regional, nacional e internacional y una mayor exigencia de recursos por parte del capital humano en función de sus potencialidades.

Así, se puede definir una estrategia de cambio como aquella que establece conjuntamente objetivos económicos y sociales, al mismo nivel de la actividad estratégica, ya que los unos, son el medio de alcanzar los otros y viceversa. En efecto, la propia supervivencia de una empresa depende de forma considerable de la voluntad de su entorno económico y social de sustentarla, al captar de éste todos sus recursos, y ejerciendo, por tanto, sus elementos constitutivos una profunda influencia en el comportamiento de la empresa, por lo que las decisiones estratégicas se tomarán contemplando también el estado del mismo (Rivero y otros, 1998, p. 56). Se puede caracterizar por los siguientes aspectos:

– La distinción como factor fundamental del potencial humano, a fin de lograr mayores niveles de competitividad y la búsqueda de nuevos itinerarios estratégicos para la empresa.

– La estimulación de todas las energías humanas de la empresa, a través de un proyecto negociado en la vía jerárquica, es decir, preparado con la participación activa del conjunto de miembros de la empresa. Para ello, es necesario una complementación con el análisis de los disfuncionamientos, auto-control de gestión, utilización de herramientas de gestión, etc.

– La posibilidad de conciliar de manera significativa y eficaz, las estrategias de actores: entre los internos y los externos, pero también entre las diferentes categorías de actores internos. Una estrategia de cambio conlleva la definición de una acción en

un entorno externo (sentido económico y clásico de la palabra estrategia de empresa) y una acción en un entorno interno sobre los actores internos (en el sentido sociológico de la palabra estrategia de actor). El entorno interno es a la vez un objetivo estratégico y una fuente privilegiada de información para definir y establecer una estrategia sobre el objetivo "entorno externo".

En realidad, una de las novedades más importante de la estrategia de cambio es la consideración de los recursos humanos, ya que cada vez más el acierto de una estrategia no está sólo en la planificación sino en la capacidad de innovación y en la calidad de la gestión de la organización, dependiendo esto básicamente de la calidad del personal de la empresa. En definitiva, el reto no está solamente en la planificación estratégica, basada en información y análisis, sino en conseguir tener un capital intelectual adecuado, ya que éste va a ser el que permita anticiparse a los cambios y aprovechar las oportunidades, al convertirse en el elemento básico de la "era del conocimiento" y, por tanto, también de la tecnología de la información.

4.2. Los recursos humanos: su motivación e integración

La importancia que tienen los aspectos sociales, y, en especial, el factor humano, en el desarrollo de las empresas, así como las implicaciones del mismo, tanto en procesos económicos y organizacionales como en estratégicos, ha supuesto que se convierta en uno de los pilares básicos de cualquier control de gestión que se pretenda implantar, siendo la motivación uno de los aspectos claves del mismo, junto a la formación y competencias que son desarrolladas con mayor profundidad a través de instrumentos de este control de gestión como es el cuadro de competencias.

Implicaciones económicas, organizacionales y estratégicas de los recursos humanos

Las implicaciones del factor humano se pueden estudiar desde estas perspectivas:

– *El factor humano y sus implicaciones económicas.* Con relación a los aspectos económicos, se ha de destacar, entre otros, las relaciones que se producen entre el factor humano y la inversión, ya que hablar del factor humano es reconocer lo cualitativo en lo económico, es admitir que algunas de las inversiones, que deben realizarse en la empresa tienen que ser económicas e inmateriales. Pero, a la vez, hay que tener en cuenta las relaciones que se producen entre el factor humano y la competitividad. En la actualidad se ha llegado al convencimiento de que las empresas más eficientes son aquéllas que tienen una estructura que sabe combinar los elementos humanos y organizacionales: la información, la capacidad de investigación, gestión de las competencias, etc.

– *El factor humano y sus implicaciones organizacionales.* Cabe señalar, en este sentido, como se engendran una serie de cambios importantes, que implican nuevas modalidades de organización del trabajo, de motivación, dirección y control de las empresas, impulsado por los cambios que se producen en los trabajadores y en el entorno de la empresa, como son, por ejemplo, que los nuevos empleados se caracterizan por actitudes que pueden condicionar la actuación de los mismos, habida cuenta que desean comprender antes de ejecutar, buscan la calidad de vida en el trabajo y empiezan a dar mayor importancia a su formación, preocupándose no exclusivamente de su remuneración. Todo ello unido a las transformaciones que se producen en el entorno (necesidad de adaptación de los productos a los clientes, sistemas de producción complejos, etc).

– *El factor humano y sus implicaciones estratégicas.* Se pone de manifiesto que para la obtención de ventajas competitivas por parte de las empresas, éstas deben apoyarse en estrategias apropiadas que requieren el establecimiento de diferentes actividades u operaciones, donde la participación del personal es fundamental. Así, los recursos humanos aparecen como un recurso estratégico, fuente de ventajas competitivas, por lo que las políticas y prácticas de reclutamiento, formación, remuneración, etc, son medios de acrecentar la motivación y el potencial del personal dentro de unos costes aceptables.

La motivación e integración del personal

Lógicamente para conseguir la motivación es necesario partir de que la dirección y los empleados no ponen objeciones y hacen esfuerzos para su obtención. La dirección debe conocer a sus empleados de tal manera que tengan la confianza suficiente para que éstos puedan exteriorizar sus necesidades o deseos. Para ello, es conveniente crear un clima de motivación adecuado tanto por la actitud del director o supervisor como por el clima laboral que se establezca, ya que el sentirse comprendido y escuchado influirá en el rendimiento del personal de la empresa. Los empleados conseguirán satisfacer sus necesidades no solamente por las políticas que adopte la dirección sino también por las propias actitudes y medios que expongan ellos, motivándose a sí mismos.

En definitiva, se considera que si el trabajador tiene la oportunidad de satisfacer sus necesidades en la actividad de la empresa, es lógico que muestre un compromiso mayor y una dedicación en el trabajo, más plena, produciéndose este compromiso, desde el punto de vista de la empresa cuando obtiene resultados favorables en la productividad, hecho que parece muy probable, que se produzca, si los objetivos que persigue el trabajador para la satisfacción de sus necesidades son compatibles con los objetivos de la empresa. Aunque, normalmente, los objetivos individuales del personal no son idénticos a los de la empresa, se pueden lograr los de ambos, ya que toda acti-

vidad empresarial ofrece objetivos que pueden suponer para el trabajador la satisfacción de necesidades individuales de tipo físico, social e incluso psíquico.

Por lo tanto, encontrar los factores que motiven a los trabajadores, es algo difícil, que no se alcanza en un momento dado, pero una vez detectados e implantados, la productividad normalmente se incrementará de forma considerable. A este fin, se suele considerar que la motivación depende de dos factores: externos al trabajador e internos al mismo. Así pues, se revela preciso encontrar un sistema que permita a la dirección motivar "indefinidamente", ante la existencia de multitud de formas de motivación, estando el equipo directivo abocado a intentar buscar pautas de comportamiento que puedan ser comunes a los trabajadores de su empresa, de tal manera que se cubran las necesidades de éstos y se eliminen los deseos insatisfechos, que pueden agruparse en: seguridad, reconocimiento, comunicación, progreso, sentimiento de pertenencia y trato equitativo.

4.3. El control financiero

Normalmente los aspectos financieros han sido los únicos que se han venido considerando en un control de gestión, siendo el presupuesto, la herramienta más utilizada, e incluso la única. Por lo tanto, es oportuno realizar unos comentarios al proceso presupuestario y su control. Pero, además, hoy en día es necesario que un adecuado control de gestión lleve consigo una medición de aspectos no financieros, aunque no se consiga obtener un importe exacto de los mismos, pero sí, poder en cambio analizar como se produce una evolución de estos factores.

Se suele considerar que el presupuesto es un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, respecto de las operaciones y recursos que forman parte de una empresa, para un período determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia (AECA, 1992), es decir, supone una estimación expresada en cifras y valorada en unidades monetarias de los programas de acción previstos y aprobados por la dirección. Por control presupuestario se puede entender la comparación permanente de los resultados reales con las previsiones fijadas que hay en los diferentes presupuestos con el fin de buscar las causas de las desviaciones, informar a los diferentes niveles jerárquicos, tomar las medidas necesarias y evaluar la actividad de los responsables presupuestarios.

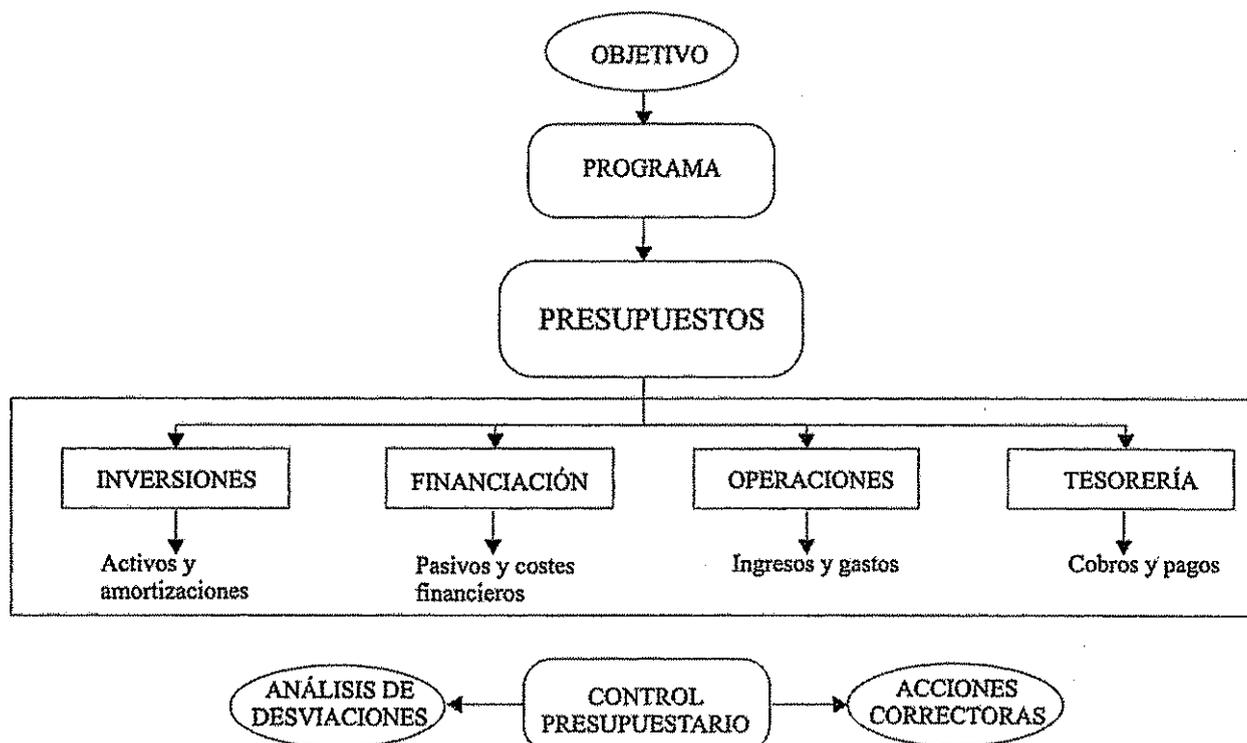
Partiendo de estas definiciones se puede observar como el sistema presupuestario lleva consigo dos partes, una primera de establecimiento del proceso presupuestario y una segunda de control del mismo.

El proceso presupuestario

Si se piensa en la empresa como un sistema único y global se puede considerar que el proceso presupuestario está formado por una serie de presupuestos parciales que

componen el presupuesto integral: el presupuesto de capital integrado por el presupuesto de inversiones y de financiación, y los presupuestos operacionales, de tal manera, que la integración e interrelación entre ellos nos llevan al presupuesto de tesorería (véase figura 2).

Figura 2
Proceso presupuestario en la organización



El presupuesto de capital es la expresión en términos monetarios, de los distintos programas de acción que la unidad económica tiene previsto llevar a cabo a lo largo de un determinado intervalo temporal futuro, es decir, la expresión en términos previsionales de la estructura permanente de la empresa haciendo referencia a las magnitudes tanto de activo como de pasivo (De la Torre y Rodríguez, 1996), estando compuesto por la unión del presupuesto de inversión y el de financiación.

Los presupuestos operativos o de explotación se consideran como punto esencial del proceso presupuestario, ya que vienen referidos al corto plazo. Pero éstos, deben estar en todo momento en conexión con el largo plazo, con el presupuesto de capital y viceversa, ya que los presupuestos operativos proporcionan la información necesaria para determinar la autofinanciación, magnitud ésta que forma parte del presupuesto de

capital. Los presupuestos operativos se dividen, a su vez, en función de los ciclos tradicionales de la empresa o también en función del desglose de los distintos componentes de la cuenta de explotación, de ahí, lo de presupuesto de explotación: presupuesto de ventas, ingresos o comercial, de producción, de transformación y de costes discrecionales.

Dentro del presupuesto de costes discrecionales, según indican Mallo y Merlo (1995), se incluyen aquellos departamentos que producen output no medibles en términos financieros y para aquellos otros donde existe una fuerte relación entre los recursos consumidos (inputs) y los resultados obtenidos (outputs). De esta forma, en este presupuesto se incluyen todos los gastos relacionados con las siguientes funciones o servicios: informáticos, financieros, jurídicos, contables, de administración, de otros servicios, de gestión de recursos humanos, de marketing, de investigación y desarrollo y de medioambiente.

El presupuesto de tesorería es el punto de convergencia de los demás presupuestos (capital y operativos), es decir, de la planificación a corto y largo plazo. Se instrumentaliza en un informe cuyos componentes los forman los flujos de cobros y pagos previstos para el período a que se refiere el presupuesto. Este presupuesto en períodos cortos de tiempo evita los posibles estrangulamientos de disponibilidades, evitando la posibilidad de desequilibrios, la suspensión de pagos y la posterior quiebra.

A partir de la información de estos presupuestos se lleva a cabo la elaboración de información previsional: balance, cuenta de resultados, estado de tesorería previsional, etc.

El control presupuestario

Este control es un procedimiento que permite poner de manifiesto las desviaciones que se producen entre los resultados reales y previstos, lo que lleva consigo la búsqueda de las causas de las mismas y la toma de las medidas oportunas. En definitiva, el cálculo de desviaciones de forma general se hace comparando el coste prospectivo de la actividad real, menos el coste retrospectivo de la actividad real y una descomposición de la desviación global permite calcular desviaciones relativas a las diferentes variables que intervienen en el control.

El grado de importancia de las desviaciones está en función de cual ha sido el estándar fijado y la valoración que se haga de las mismas. En función de ello, se deben tomar las medidas oportunas, seleccionando las desviaciones más significativas y llevando a cabo las acciones correctivas de una manera rápida y adaptada a la situación en concreto.

Por otra parte, resulta necesario tener presente que, en una empresa con una estructura descentralizada, con centros de responsabilidad, el control presupuestario no

será eficaz si los precios de transferencia internos no están determinados correctamente, por lo que es conveniente evaluar los mismos.

La medición no financiera

Las empresas tienen que empezar a llevar a cabo mediciones de aquellos activos intangibles que suelen ser los auténticos generadores de beneficios en las organizaciones. Normalmente, estos activos se vienen asociando con la denominación de capital intelectual, es decir, aquellos activos que tiene una sociedad pero que no aparecen reflejados en los estados contables tradicionales a pesar del valor que generan para la misma en el futuro.

Actualmente, se están empezando a realizar modelos para poder medir este capital intelectual, uno de los primeros se debe a Leif Edvinsson (1995) que propone para la empresa de seguros en la que trabaja, Skandia, lo que se denomina "Navigator de Skandia", donde intenta presentar una visión integrada y estructurada de elementos financieros y no financieros de la empresa. Así, plantea que el capital intelectual es la suma de un capital humano y un capital estructural, considerando cuatro enfoques para poder medirlo: el financiero, el de clientes, el de procesos y el de renovación y desarrollo. Además, existe una explicitación del horizonte temporal, haciendo especialmente hincapié en el futuro, de manera que para cada uno de estos enfoques se proponen indicadores para poder llevar a cabo su medición.

A partir de este modelo y partiendo de él, se están desarrollando otros, como el de la consultora HayGroup (1997), el de una Agencia Gubernamental de Capital Riesgo (1999), el Caterpillar (1999), el Dow Chemical (1999), el "Intelet", que es realizado por la empresa consultora KPMG y EUROFORUM (1999) donde proponen un modelo de capital intelectual que es la suma de tres bloques: el capital humano, el capital estructural y el capital relacional. Para cada uno de éstos instaaura un alcance temporal referido al presente y al futuro, estableciendo los intangibles que considera y proponiendo los indicadores más adecuados para su medición.

En definitiva, un conocimiento de estos activos se convierte en un aspecto crucial para las empresas del futuro y para cualquier control de gestión que se quiera establecer. En este sentido, se propone una herramienta que puede facilitar esta labor, como es, el cuadro de mando estratégico junto con un sistema de información contable adecuado a estas necesidades.

4.4. Instrumentos para una renovación del control de gestión

Entre estos instrumentos se destacan una contabilidad que se adapte a los nuevos cambios, los planes de acción prioritarios, un sistema de retribución participativo, un cuadro de mando estratégico y un cuadro de competencias.

4.4.1. Un sistema de información contable renovado

Uno de los instrumentos sobre los que se basa este control de gestión renovado, es el sistema de información contable de la empresa, que se debe adaptar a las nuevas circunstancias. A estos efectos, algunas de las particularidades que debe contener este sistema, y que con frecuencia no se consideran, pueden ser a título ilustrativo los siguientes:

– *Una contabilidad analítica social*, con la que se pretende recoger todos aquellos procedimientos que pueden ser utilizados por las empresas para medir los costes y ventajas sociales. No se trata de inventar nuevos métodos de cálculo de costes sino adaptar los que existen a las nuevas finalidades, así desde una perspectiva social los costes más significativos pueden ser:

* *Costes externalizados*, que son aquellos costes sociales que son transferidos a la colectividad por parte de la empresa. Ejemplos de este tipo de costes pueden ser: una disminución de la calidad de los productos, sin incidencia en el precio de venta, lo que supone que esta pérdida sea soportada por los clientes; los costes medioambientales, como la contaminación, polución, etc.; las reducciones de plantillas y las incidencias que pueden producir determinadas decisiones estratégicas, tomadas por la firma, en otros agentes económicos y sociales, como sobre el conjunto de los proveedores, sobre la colectividad de la zona, etc.

* *Coste de oportunidad*. Se pueden distinguir diferentes interpretaciones que se hacen de estos costes, así, se suelen asociar a las retribuciones del empresario y al coste de capital, otras veces, vienen referidos a otros costes internos que no suelen ser incorporados al coste del producto. Incluso se puede considerar como costes de oportunidad todos aquellos beneficios que la empresa deja de obtener debido a ventas o ingresos no realizados, debidos por ejemplo, a la desmotivación de los trabajadores, clientes insatisfechos, etc.

* *Costes de no calidad*, que deben ser también considerados, tanto en su cálculo como en el establecimiento de métodos para su reducción. Además, es necesario para un adecuado control de gestión que la contabilidad tenga el mayor conocimiento posible de este tipo de costes. Así, la inclusión de éstos en las cuentas anuales, el estudio de los mismos con relación a la productividad y el valor añadido, tal y como propone Nevado (1997, p. 829-838) e igualmente deben implantarse indicadores de alerta estratégica para hacer frente a los mismos.

– Por otro lado, es conveniente *mejorar el tratamiento contable de la inversión inmateral*, como de los recursos humanos, marcas, publicidad, etc. Lógicamente si se consigue que estos activos intangibles puedan ser valorados dentro del modelo de contabilidad financiera, las empresas que aumenten sus inversiones en estos activos podrían comunicar estas mejoras a la colectividad, empleados, accionistas, etc. Sin embar-

go, hay que considerar que las dificultades para la valoración financiera de estos activos resultan significativas, pero también, son apreciables las ventajas, ya que estos activos y capacidades se convierten en los factores claves para el éxito en un entorno competitivo, tanto en el presente como en el futuro.

Cuando se habla de inversión inmaterial se está haciendo referencia principalmente a aquellas inversiones que no son consideradas actualmente como activos de la empresa, especialmente, los gastos en recursos humanos (gastos de adquisición: reclutamiento, selección, contratación y los gastos de formación) y también, los gastos de una política de comunicación de la empresa (publicidad, relaciones públicas, promoción de ventas, fuerza de ventas, etc., que tengan una proyección futura) siendo todos éstos principalmente lo que generan y consolidan el futuro de la empresa. Por ello, con la denominación de inversiones inmateriales no implica que su tratamiento sea obligatoriamente un inmovilizado inmaterial desde el punto de vista contable, sino que sean tratados como un activo, ya sea, como gasto amortizable o inmovilizado inmaterial.

– Por su parte, también es necesario que las empresas suministren *información de carácter social*, de manera que pueda servir como herramienta de gestión o como medio que satisfaga las necesidades de comunicación de un conjunto amplio de usuarios (empleados, accionistas, consumidores, colectividad, etc.) y formar parte de un control de gestión renovado. Esta información social o informe social debe abarcar aspectos, tales como: empleados, medioambiente, comunidad y consumidores.

4.4.2. Los planes de acción prioritarios

La necesidad de establecer planes de acción estratégicos en la empresa, entendiéndose como tales, aquéllos que tengan como finalidad el cumplimiento de los objetivos prioritarios recogidos en el plan estratégico global o en la planificación estratégica, ha sido puesto de manifiesto por diferentes autores, con diferentes denominaciones. Por ejemplo, Marchesnay (1988, p. 25), habla de "planes de acción estratégicos", Avenier (1985, p.10), "programas de acciones concretas", Bueno Campos (1991, p. 392) y Marmuse (1992, p. 340), establecen un plan de crecimiento y planes operativos (plan comercial, financiero, etc), Savall y Zardet (1995, p. 334) y Calori y Ateimer (1993, p. 333) hablan de planes de acción prioritarios y Morrissey (1996, p. 25) de "planes tácticos de acción". En este sentido, se considera que las empresas deben establecer los planes de acción, siendo una posible denominación de éstos, la de planes de acción prioritarios (PAP, en adelante).

El PAP es un documento en el que se formaliza por escrito el conjunto de acciones prioritarias a realizar, por ejemplo, en el transcurso de un período de seis meses, para alcanzar los objetivos prioritarios, teniendo como finalidad poner en marcha o

establecer los objetivos prioritarios para que éstos sean cumplidos y facilite la puesta en funcionamiento de la planificación estratégica.

Así pues, se trata de una herramienta de acción colectiva, porque un PAP hace referencia siempre a una unidad, un equipo, un conjunto de personas, aunque es preparada, elaborada, puesta al día y dirigida por cada responsable de la unidad, lo que no excluye, una comunicación y diálogo con los miembros de su equipo para la puesta en marcha de la estrategia. El PAP de una unidad puede ser construido a partir de dos fuentes:

1) *El plan estratégico global de la empresa.* Desde esta perspectiva, la preparación del PAP de la empresa, correspondiente al primer semestre, consiste en extraer del Plan Estratégico las acciones prioritarias cuya preparación o realización, estén planificadas para ese período. Además, cada nivel del organigrama prepara su plan de acción, estudiando el de su superior jerárquico y seleccionando las acciones prioritarias que son tomadas en cuenta por su unidad. Por lo tanto, esta preparación descendente se hace hasta niveles de unidad los más bajos posibles: el taller, la agencia. Es decir, se produce una desmultiplicación del PAP de forma que, cada responsable prepara el suyo, apoyándose como primera fuente: en la estrategia formalizada por el plan estratégico global de la empresa, por los PAP de la empresa, de los departamentos y de las divisiones.

2) *Diagnóstico actualizado de los disfuncionamientos de la unidad o del equipo, al principio del semestre.* Una de las particularidades de los PAP es la de llevar consigo acciones prioritarias de reducción de disfuncionamientos. Para detectar estos disfuncionamientos la empresa puede aprovecharse de los diagnósticos que haya podido realizar anteriormente o bien se puede realizar un mini-diagnóstico rápido una vez por semestre. Una vez detectados los disfuncionamientos, se establecen las acciones para suprimirlos, siendo éstas inscritas en el proyecto de los PAP.

Éstos son presentados bajo la forma de simples cuadros sintéticos (ver tabla 1) donde se puede observar la existencia de seis columnas principales. En la primera, se presenta el eje estratégico, esto es, aquella área estratégica crítica que se ha considerado que se debe conseguir en un futuro. En la segunda, se muestran los objetivos prioritarios necesarios para alcanzar ese eje estratégico. En la tercera, se recogen las acciones prioritarias para alcanzar cada uno de los objetivos prioritarios. En la cuarta, se presentan las divisiones o departamentos o servicios afectados. En la quinta, se establecen los recursos con los que se cuenta para poder realizar esas acciones prioritarias. El capital incluirá tanto los recursos instalaciones y equipos como el nivel presupuestado para realizarlo. Los recursos humanos incluyen, si es posible, los tipos y el potencial que se requiere para apoyar cada acción. En la sexta, se recoge el calendario de realización de las acciones.

Tabla 1
Plan de acción prioritario de una dirección informática. Empresa (1.000 trabaj.) 1 Semestre 1992

Ejes estratégicos	Objetivos prioritarios	Acciones prioritarias	Div. o Depart. o Serv. afectados			Recursos		Planificación provisional esquemática 1992									
			A	B	C	Capital	Humano	E	F	M	A	M	J	J			
Mejorar el servicio a los usuarios	Comunicación entre el servicio de información y los usuarios	Definir y establecer una estructura de bienvenida: - formalizar las peticiones - seguimiento de las peticiones		X	X			Humano									
	Informar a los usuarios	Restituir el diagnóstico Presentar la nueva estructura del serv. informático Informar del avance de los trabajos Seguir los indicadores que se utilizan para los medios informáticos por centro de beneficio	X	X		100.000 pts	Normal										
Formar a los usuarios	Formar a los usuarios	Curso sobre impresoras y teclados			X		Específico										
		Estimar que desarrollos y mantenimientos existen Informar sobre cuestiones de base de datos				50.000 pts	9d										
Conexiones internas	Conexiones internas	Definir un cuadro de mando															
		Actualizar el presupuesto en función del nuevo PAP															

Fuente: adaptado de Savall y Zardet, 1995.

4.4.3. Sistemas de remuneración participativos

Otro de los aspectos de un control de gestión renovado que se plantea, es el referente al establecimiento de un sistema o combinación de sistemas de retribución participativos en las empresas, para conseguir los objetivos estratégicos y un clima de motivación y de integración del personal.

Normalmente, es necesario que el sistema de retribución establecido en la empresa cumpla unas condiciones económicas generales como específicas, tratando de imprimir un impacto psicológico favorable en el trabajador, puesto que el sistema de retribución debe ser comprendido y motivador para el operario. La retribución convenida debe estar bien definida por conceptos, tratando de que el trabajador considere equitativa su retribución, en relación a sus condiciones económicas, ya que el salario debe estar en relación al rendimiento del trabajador, y, por tanto, vincularse con la productividad u otros aspectos que representan incentivos motivadores; y en cuanto a sus condiciones sociales como satisfacer las necesidades vitales del trabajador, proporcionando un clima positivo, etc.

Partiendo de estas consideraciones, se presentan dos sistemas de retribución: la gestión participativa por objetivos y la retribución por competencias, no simplemente como formas alternativas, sino como posibles combinaciones de sistemas de retribución que pueden establecerse en la empresa, de manera que cumpla con los aspectos anteriores y permita llevar a cabo un control de gestión renovado.

La gestión participativa por objetivos

La gestión participativa por objetivos (GPPO, en adelante) es más que una herramienta de gestión ya que trasciende a toda la actividad y componentes de la organización. Se puede definir como un sistema de retribución en el que se establece un tipo de acuerdo o contrato personalizado y negociado entre el superior jerárquico y cada uno de sus subordinados, fijando objetivos a realizar y los medios específicos asignados. Por ejemplo, la empresa por una parte se compromete a aportar actividades de mejora de la calidad, medios específicos mejor adaptados y complementos de remuneración al trabajador, en cambio, por otra, el trabajador se compromete a llevar a cabo una actuación más eficiente, mejora de los resultados inmediatos (cumplimiento del presupuesto asignado, de los plazos del programa de lanzamiento de un producto, etc.) y una contribución personal más fuerte a la creación de potencial (por ejemplo, asegurar la formación, desarrollar la cartera de clientes, reorganizar el servicio para hacer frente a las consideraciones de la clientela, etc).

La GPPO no sustituye ni al contrato de trabajo, ni a los convenios colectivos, sino que los complementa. Los objetivos de la GPPO constituyen una eficacia suplementaria que se le pide al individuo, es decir, que en esta gestión figuran aquellos obje-

tivos en los que la dirección considera que es necesario un esfuerzo y resultados suplementarios al trabajador con relación a su actividad habitual.

Este tipo de contrato es periódico, en función del período fijado para los planes de acción prioritario (PAP), dentro de un diálogo profesional y de discusión que se instaure entre un individuo y su superior jerárquico.

Algunas consideraciones generales sobre la GPPO pueden ser las siguientes:

1) Se basa en la hipótesis de que la activación permanente de las energías del personal requiere tres condiciones: Un complemento de remuneración, una gran explicación de las reglas de juego y una participación del personal más activa y mejor organizada. Estas condiciones tienen que ser compatibles con la política y el sistema de gestión del personal.

2) Los objetivos considerados deben incluir objetivos de reducción de resultados inmediatos y de creación de potencial.

3) Es una herramienta de gestión que tiene la doble propiedad de ser dinámica y descentralizada, y supone para el trabajador, la personalización del conjunto de objetivos, lo que permite tener en cuenta los objetivos personales del mismo, la elección de su carrera profesional y de su forma de vida. Para la empresa, constituye una herramienta de adaptación a las necesidades y a las elecciones estratégicas, favoreciendo el dinamismo de su potencial humano. Es, por ello, una herramienta de puesta en marcha de la estrategia descentralizada, sincronizada y de seguimiento de las realizaciones.

4) El éxito de este tipo de contrato puede residir también en la sincronización y concertación personalizada entre cada trabajador y su superior jerárquico. Además, la evaluación de la GPPO de un período sirve para preparar el del próximo, lo que es una fuente de continuidad en la acción estratégica y, por tanto, de la eficacia a medio plazo.

La retribución por competencias

El sistema de remuneración debe tener en cuenta una equidad interna, externa y una consideración de las motivaciones, la integración y el desarrollo del personal, por ello, este último aspecto es fundamental para el control de gestión renovado que se viene desarrollando. Así, se considera que una gestión participativa por objetivos puede llegar a cumplir estas finalidades, pudiendo, no obstante, ir evolucionando hasta poder complementarse con un sistema de remuneración por competencias.

La retribución por "competencias" o por "conocimientos" consiste en retribuir a los profesionales por las competencias propias que puedan desarrollar más que por el trabajo que estén realizando en un momento dado. Este sistema supone un cambio importante sobre el sistema de retribución actual, basado en el puesto de trabajo, ya que ahora se recompensa a la persona y no al puesto, siendo individuales y diferenciadores.

En este sistema de retribución tienen que quedar claramente determinadas las competencias que se le reconocen al empleado, es decir, lo que el empleado hace, teniendo en cuenta la mayor o menor complejidad de la actividad que desarrolla y también compensando lo que el empleado consigue.

Lógicamente la implantación de este sistema supone algunas reticencias internas, sobre todo de personas que lleven mucho tiempo desempeñando una tarea, ya que piensan que si alguien aprende a realizar lo que ellos hacen actualmente, en un futuro, dejarán de ser prescindibles. Por ello, se debe producir un cambio de mentalidad, de tal manera que se piense que hacer cosas distintas de las que habitualmente se realizan, supone ser más empleable. Para que se produzca este cambio es necesario avanzar hacia estilos de dirección democráticos y participativos, con responsabilidades en todos los niveles.

Este sistema ofrece ventajas tanto para los trabajadores como para la empresa y también dificultades para su implantación debido principalmente a la oposición de los sindicatos y a la creencia de que supone una disminución en la creación de puestos de trabajo futuros. Las ventajas pueden traducirse en una mayor cantidad y calidad de productos y servicios, un menor absentismo y rotación no deseada, plantillas bien dimensionadas y mejores relaciones laborales.

4.4.4. Cuadro de mando estratégico

Otra de las herramientas que pueden ser utilizadas en un control de gestión renovado de la empresa, es el cuadro de mando estratégico, como un nuevo marco en el que se integran indicadores que traducen la estrategia y la misión de una organización en un conjunto amplio de medidas de actuación desde cuatro perspectivas equilibradas: financiera, interna, externa y de creación de potencial económico y humano.

Con la denominación de cuadro de mando estratégico se hace referencia a una modalidad que cumple la función de ser un instrumento fundamental en la toma de decisiones, al incluir nuevos indicadores que no están presentes en los antiguos cuadros de mando.

Un cuadro de mando estratégico está formado por un conjunto de indicadores que son elaborados con la finalidad de facilitar la labor de sus titulares. Por ejemplo, facilita la identificación y previsión de las posibles desviaciones, al tener una función de "radar" y de vigilancia estratégica.

Los indicadores de un cuadro de mando estratégico

El cuadro de mando estratégico debe componerse de un conjunto de indicadores que pueden agruparse en cuatro familias:

– Los indicadores de una *gestión interna o perspectiva interna* deben reagrupar las diferentes informaciones que permitan asegurar la gestión de su zona de responsa-

bilidad, analizando en qué se debe destacar. Para ello, se identifican aquellos procesos que permiten satisfacer los objetivos de los accionistas y de los clientes. Entre otros indicadores, pueden figurar:

- a) Algunos indicadores sociales, por lo menos aquéllos que permitan conocer los efectivos, la masa salarial, etc.
- b) Indicadores sobre el proceso de innovación en los que se ponga de manifiesto las características del mercado, de forma que la empresa se centre en los procesos de investigación, diseño y desarrollo que suministran productos o servicios adecuados a las demandas de los clientes (Kaplan y Norton, 1997, p. 111).
- c) Indicadores del servicio de posventa, aspecto éste que cada vez está adquiriendo mayor importancia y valor para los clientes.
- d) Indicadores sobre aquellas operaciones internas cruciales que satisfacen las necesidades del cliente: tiempo del ciclo, calidad, destreza de los empleados, productividad, etc.

– *Los indicadores de una gestión externa o perspectiva del cliente* (para la estrategia externa y para la interna), integran los objetivos estratégicos en el cuadro de mando, de tal manera que se pueda determinar como nos ven los clientes. Es necesario que la dirección fije estos objetivos y que, además, se precisen cuál va a ser la puesta en marcha de la estrategia para establecer los indicadores que permitan conocer los resultados de la misma.

Así, cada responsable debe tener:

- indicadores con una vocación de gestión local, que posibilitan dirigir la unidad por acciones específicas.
- indicadores con vocación de gestión estratégica, utilizados por los interesados, pero igualmente transmitidos y consolidados selectivamente al nivel superior.
- en la tercera categoría se insertan indicadores *de resultados inmediatos o perspectiva financiera*, los cuales permiten llevar a efecto un seguimiento de los diferentes indicadores de resultados que tienen una incidencia sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, analizando como nos ven los accionistas. En este sentido, estas medidas deben, por un lado, definir el comportamiento financiero que se espera de la estrategia y, por otro, indicadores de las otras perspectivas del cuadro de mando.

Como indicadores genéricos se pueden considerar: el rendimiento sobre las inversiones y el valor añadido económico. Pero además, estos indicadores financieros deben adaptarse a cada una de las unidades de negocio de la empresa, teniendo en cuenta la fase de crecimiento y ciclo de vida en la que se encuentre esa unidad. En líneas generales, dentro de esta perspectiva se pueden incluir la mayoría de los indicadores financieros que suelen utilizar las empresas.

– La cuarta categoría es la de *creación de potencial o perspectiva de la innovación y del aprendizaje*, que permiten seguir las acciones o resultados que no tienen una incidencia directa a corto plazo en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino más bien a medio y largo plazo, lo que supone una mejora de la *performance* económica y social, siempre que se pueda seguir mejorando y creando valor. Así, a través de la capacidad para lanzar nuevos productos, de seguir innovando, de crear más valor para los clientes, de mejorar la eficiencia operativa de manera continua, se trata de conseguir, en un futuro, un incremento de las ventas y de los beneficios.

Para conseguir todo ello, y poder seguir innovando y creciendo, es necesario que la empresa lleve a cabo un seguimiento de aquellas variables tradicionales que informen sobre las actividades de investigación y desarrollo, nuevos equipos, etc. Pero, además, una de las inversiones cada vez más importantes son todas aquellas de carácter intangible y que son las que permiten alcanzar los objetivos de crecimiento económico y financiero a largo plazo. Así pues, se manifiesta preciso recoger en estos cuadros de mando estratégicos, indicadores que informen de este potencial, pudiéndose considerar los siguientes: de la productividad de los empleados, de la retención de los empleados, de la adecuación de los objetivos individuales y la estructura organizativa, de la motivación y satisfacción de los trabajadores, de la formación, de las capacidades y competencias y sistemas de información y coordinación de la empresa.

4.4.5. Cuadro de competencias

El cuadro de competencias y la evaluación de potenciales pueden servir como herramientas del control de gestión renovado, dado que permiten determinar las capacidades y competencias con las que cuenta la organización para cada unidad concreta de trabajo, ya que, hoy en día, es necesario poder conocer las capacidades potenciales de un individuo con el fin de conseguir una adecuación entre necesidades y recursos del futuro.

Este cuadro sería una representación sinóptica que visualiza para un determinado servicio, el grado de competencias efectivas de las diferentes personas que contribuyen a la actividad del mismo y a la organización concreta del trabajo (véase tabla 2). Las competencias están definidas por el acoplamiento de un conocimiento teórico y de una práctica observable de una operación, y se puede entender como un indicador del cuadro de mando estratégico, ya que permite visualizar a través de símbolos, el mayor o menor grado de competencias en el seno de la unidad. El cuadro de competencias establecido para cada superior jerárquico, permite enumerar las competencias tanto sobre las operaciones ligadas a las actividades de la unidad o del equipo como el saber-hacer particular de las personas que trabajan en ella, permitiendo, además, elaborar un plan de formación integrado, especialmente adaptado a cada persona y a las necesidades evolutivas de la unidad.

Es, por tanto, una herramienta bisagra para la evaluación de las competencias y de las capacidades potenciales, porque sirve como referencia para conocer las competencias en la empresa y describir los empleos (actuales y objetivos) de una manera más personalizada.

En este cuadro de competencias figuran en las columnas las operaciones que realiza la empresa y en las filas, el personal de la empresa estudiada. Se trata de evaluar el nivel de competencias de cada persona sobre cada una de las operaciones enumeradas, según la siguiente simbología:

- La persona tiene buenos conocimientos teóricos y prácticos.
- ☒ La persona tiene conocimientos teóricos con alguna práctica habitual.
- La persona tiene conocimientos teóricos, sin ninguna práctica.
- La persona no tiene conocimientos ni teóricos ni prácticos.

Como se observa a través de las filas se pueden medir la polivalencia individual de cada persona y por medio de las columnas el grado de vulnerabilidad del grupo ante los posibles riesgos, ausencias, etc.

Tabla 2
Cuadro de competencias de un servicio

Actores	En la organización al principio del período													Polivalencia	Formaciones a prever en el período	Observaciones	
	Operaciones que existen:																
	de gestión de seguridad						de gestión de desarrollo										
(P)	A1	A2	A3	A4	A5	A6	B1	B2	B3	C1	C2	C3	D1	D2	D3	A crear en el período (evolución de la organización)	
Activ.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
P1	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Fuerte	- Informática - Inf. reuniones
P2	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Media	
P3	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Media	- Informática - Inf. reuniones
P4	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Media	
P5	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Media	
P6	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Débil	
P7	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Muy débil	
P8	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Muy débil	
Vulneración	nula	fuerte	media	débil	muy fuerte												

Fuente: adaptado de Folco (1992).

5. RESUMEN Y CONCLUSIONES FINALES

El control de gestión clásico presenta toda una serie de limitaciones, lo que implica que no se adapte a las nuevas realidades, de ahí, que sea necesario una renovación del control de gestión, por parte de las empresas, en el que se desarrolle una gestión que tenga en cuenta los aspectos económicos-financieros y sociales, todo ello unido a una interacción entre la estrategia y el control. Para el desarrollo de esta gestión, es necesario incorporar diferentes instrumentos destinados a que se produzca una adecuación entre los aspectos financieros, recursos humanos y la estrategia.

Así, un sistema de información contable que tenga en cuenta la realidad social de la empresa, facilite el cálculo de los costes externalizados, los de oportunidad y los costes ocultos o de no calidad, etc. Asimismo, se ha de tratar y considerar la inversión inmaterial al ser cada vez más la clave de los beneficios de las empresas e incluso se convierte en el núcleo gravitacional de las mismas, no prestándosele muchas veces, la atención adecuada.

Los planes de acción prioritarios en los que se formalicen por escrito las acciones prioritarias a realizar en un período de seis meses, siendo preciso elaborarlos a partir del plan estratégico global y del diagnóstico de los disfuncionamientos.

Un sistema de retribución participativo adaptado a la cultura y objetivos de la empresa. Se hacen algunas propuestas como una retribución por objetivos, por competencias y basada en el trabajo en equipo, considerando que éstos se autogestionan.

Los cuadros de mando estratégico como herramienta que permite la coordinación entre la formulación e implantación de la estrategia y la realización del control de gestión en los que se incluyen indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros, que hacen referencia a cuatro grandes perspectivas: interna, externa, financiera y de creación de potencial.

El cuadro de competencias y evaluación de los potenciales que permitan visualizar las capacidades existentes en las diferentes unidades, de tal manera que sirva como herramienta de diagnóstico estratégico y de toma de decisiones.

Todas estas herramientas deben estar articuladas, coordinadas y sincronizadas entre los diferentes niveles jerárquicos. Además, integran tres horizontes: el de la estrategia, el del medio plazo (semestre o año) y el de la gestión diaria (el día o la semana).

Estas propuestas para una renovación del sistema de control llevan consigo una serie de ventajas o aportaciones que suponen la implantación de las mismas en las empresas, entre otras, se destacan las siguientes:

– Permite ganarse la *confianza del personal* de la empresa, ya que permite participar, en todas las circunstancias, en que se encuentra inmersa la misma, a todas las personas que intervienen en la organización, desarrollando la capacidad de negociación

de cada individuo, que, de este modo, genera recursos de creación de potencial. Esta capacidad normalmente se pone de manifiesto tanto en su empresa como en otras empresas, representando una ventaja social puesto que el personal puede abandonar la organización sin traumas, al hacerlo en buenas condiciones de encontrar otro puesto de trabajo. Esta participación de todos (cada uno en su nivel de actividad) en el análisis estratégico, en la realización de los objetivos estratégicos y en la reducción de los disfuncionamientos, lleva consigo que todos los actores (personal) sean protagonistas de la realización de la función de control de gestión de la empresa, a través de herramientas eficaces y prácticas regulares, y sentirse integrado, responsable en los éxitos y fracasos de la actividad empresarial.

– Posibilita la *lucha contra la "evaporación" de recursos y de potencial interno*, debido a que en la empresa se produce una pérdida de energía como consecuencia de los numerosos disfuncionamientos que sufre. Estas circunstancias hacen necesario para un normal y armónico funcionamiento de la empresa, una reducción de los disfuncionamientos y de los costes ocultos o de no calidad que generan, siendo conveniente para lograrlo una participación suficientemente importante de todos los trabajadores de la empresa. A tal fin, es preciso sensibilizar a todos los actores de la empresa sobre una vigilancia continua de la generación de los disfuncionamientos, para evitar un despilfarro de recursos y desarrollar la puesta en marcha de las competencias, como, por ejemplo, el desarrollo de la formación que debe ir acompañada de acciones sobre la organización, o sea, sobre las condiciones de la puesta en marcha real y efectivas de estas competencias. Por ello, las competencias y los potenciales humanos constituyen el primer nivel estratégico de mejora permanente de la *performance* económica.

– Proporcionar un *reequilibrio en el reparto, entre resultados inmediatos* (rentabilidad a corto plazo) y la *creación de potencial* (rentabilidad-inversión a medio y largo plazo, autofinanciada). Para ello, este control permite encontrar una velocidad conveniente de crecimiento de la productividad que sea lo suficientemente competitiva para evitar el sacrificio de la creación de potencial (sin buscar maximizar la reducción de efectivos) en beneficio de resultados inmediatos.

– Facilita, por otra parte, la realización de una *intersección entre la estrategia y el control*, que implica una interpretación conjunta de las dimensiones económicas y sociales, considerando al potencial humano como generador primordial de las mismas, e instaurándose, asimismo, un lenguaje común entre el conjunto de actores de la empresa.

– Supone, también, una *gestión horizontal y vertical*, horizontal porque implica al equipo de dirección y, vertical porque al menos en una unidad de base se implica al personal que tiene que realizar la tarea (operarios, oficiales) y al equipo de mandos de

esa unidad. Esto permite una mejor articulación de la gestión, es decir, no solamente cuenta el compromiso de la alta dirección, sino que, la visión y estrategia del mismo, debe ser compartida con toda la organización y usuarios externos.

– *Habilita y se organiza el sistema de información* no solamente para la dirección (general, de aprovisionamiento, etc..) o los controller, sino para todos los escalones de la organización. Todo ello unido a una complementariedad que se produce entre los mismos, se traduce en la necesidad de organizar una nueva repartición de tareas, como sigue: los controladores de gestión ejercen prestaciones de consejo o asesoramiento, de asistencia técnica, en definitiva, de ayuda eficaz a los responsables operacionales y éstos, a su vez, practican poco a poco un autocontrol de gestión, centrado en la reducción de costes y en el desarrollo de los productos y procesos.

Para finalizar, estas propuestas de renovación del control de gestión no son la solución a todos los problemas, únicamente se han querido señalar algunos aspectos que pueden llevar consigo una mejora de las condiciones de las empresas tanto en sus aspectos sociales como económicos.

Lógicamente para la implantación o cambio de una filosofía de gestión en una empresa hay que tener en cuenta factores internos y externos a la organización. Entre los internos, hay que destacar en especial, la cultura empresarial existente en la organización, ya que ésta va a delimitar en gran medida el éxito o fracaso de cualquier cambio que se quiera llevar a cabo. Entre los externos, aparte del grado de competencia existente, hay que señalar las acciones que puedan llevar a cabo los poderes públicos. Así, si se quiere establecer un nuevo *management* estratégico más activo, instrumentado, profesionalizado y estructurado, con una mayor flexibilidad en las empresas y organizaciones, es necesario que vaya acompañado de acciones por parte de los gobiernos que favorezcan el mismo, por ejemplo: desarrollar políticas nacionales, de incitación y de apoyo a las empresas, para favorecer las estrategias de innovación (productos, mercados, tecnologías; potencial humano), reducir lo más posible las tasas de interés con el fin de contener el coste de capital y de endeudamiento, etc.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1992): *El proceso presupuestario de la empresa*. Serie principios de contabilidad de gestión. Documento 4. Ed. AECA, Madrid.
- AECA (1995): *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Serie principios de contabilidad de gestión. Documento 2. Ed. AECA. 3 Edición. Madrid.
- ALLEN, D. (1990): "Can you Measure Performance?". *Management Accounting*. December, 1990. p. 15-24.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; AMAT SALAS, J.; AMAT SALAS, O.; BALADA ORTEGA, T.J.; BLANCO IBARRA, F.; CASTELLÓ TALIANI, E.; LIZCANO ÁLVAREZ, J. y RIPOLL FELIU, V.M. (Coordinador) (1996): *Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas*. Ed. McGraw-Hill. Madrid.

AMAT SALAS, J.M. (1991): "La contabilidad de gestión en los noventa". *Partida Doble*. Núm 16. Octubre. p. 4-10.

AMAT SALAS, J.M. (1993): *El control de gestión: una perspectiva de dirección*. Ed. Gestión 2000. 2 Edición. Barcelona.

AVENIER, M.J. (1985): *Le pilotage stratégique de l'entreprise*. Editions du CNRS. París.

BUENO CAMPOS, E. (1991): *Dirección estratégica de la empresa. Metodología, técnicas y casos*. Ed. Pirámide. Madrid.

CALORI, R. y ATEMER, T. (1993): *Diagnostic et décisions stratégiques*. Ed. Dunod. París.

CARMOÑA MOREÑO, S. (Coord) (1993): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. Ed. ICAC. Madrid.

CASTELLÓ TALIANI, E. (1992): "Análisis conceptual del "activity based costing" (ABC)". *Partida Doble*. Núm. 27. Octubre. p. 22-36.

COOPER, R. y KAPLAN, R.S. (1991): *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Readings*. Ed. Prentice Hall International Editions.

DANZINGER, R. (1989): "Une nouvelle dimension du contrôle de gestion: les indicateurs de qualité". *Revue française de comptabilité*. Julio-Agosto. p. 30-41.

DE LA TORRE MARTÍNEZ, J.M. y RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1996): *El proceso de elaboración y análisis de los estados contables previsionales: propuesta de un modelo global*. Ed. ICAC. Madrid.

EDVINSSON, L. y MALONE, M.S. (1999): *El capital intelectual. Cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*. Ed. Gestión 2000. Barcelona.

GONZÁLEZ-ÚBEDA RICO, J. y NAVARRO CASTILLO, F. (1995): "Nuevos enfoques en los procesos de negocio y su implantación en el control de gestión". *Implantación de sistemas de contabilidad y control de gestión*. Cinco Días. Tomo 4. 1995. p 61-79.

GOOLD, M. y QUINN, J. (1990): *Strategic Control: Milestones for Long Term Performances*. Hutchison.

HAYES, R. y ABERNATHY, W. (1990): "Managing Our Way to Economic Decline". *Harvard Business Review*. July-august, 1990. p. 67-77.

KAPLAN, R.S. (1984): "La evolución de la contabilidad de gestión". *The Accounting Review*. Vol 69. Núm 3. July. p. 390-418.

KAPLAN, R.S. (1990): "The Four-stage Model of Cost Systems Design". *Management Accounting*. February. p. 22-26.

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1997): *Cuadro de mando integral (The Balanced Scorecard)*. Ed. Gestión 2000. Barcelona.

MALLO, C. y MERLO, J. (1995): *Control de gestión y control presupuestario*. Ed. McGraw-Hill. Madrid.

MARCHESNAY, M. (1993): *Management stratégique*. Éditions Eyrolles. París.

MARMUSE, C. (1992): *Politique générale: langages, intelligence, modèles et choix stratégiques*. Ed. Economica. París.

NEVADO PEÑA, D. (1997): "Los costes ocultos o de no calidad en la contabilidad general". *Técnica Contable*. Núm. 588. Diciembre. p. 829-838.

_____ (1999): *La conjunción de los recursos humanos y las nuevas perspectivas del control de gestión*. Ed. AECA. Madrid.

PORTER, M.E. (1987): *Estrategia competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. Ed. CECSA. 8 Edición. México

RIVERO TORRE, P. (Dirección y revisión); BANEGAS OCHOVO, R. (Coordinación); SÁNCHEZ-MAYORAL GARCÍA-CALVO y NEVADO PEÑA, D.: *Análisis por ratios de los estados contables financieros (análisis externo)*. Ed. Civitas. Madrid, 1998.

ROBBINS, S. (1988): *Management: Concepts and Applications*. Ed. Prentice-Hall International. Londres.

SAVALL, H. y ZARDET, V. (1995): *Ingénierie stratégique du Roseau*. Ed. Economica. París.