

DOMINGO NEVADO PEÑA*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad
de Castilla-La Mancha.***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1997****Extracto:**

PARTIENDO de las limitaciones que plantea la toma de decisiones empresariales basadas exclusivamente en las variables financieras, el autor de este trabajo propone desarrollar un modelo de gestión socio-económica en el que se armonice el rigor económico-financiero con el potencial humano de la empresa.

El personal como factor clave de la estrategia empresarial y los instrumentos para su puesta en marcha constituyen la parte final del trabajo una vez abordadas en la primera parte las limitaciones del control tradicional.

Sumario:

Introducción.

I. Limitaciones del control de gestión clásico.

1. Limitaciones de la contabilidad general.
2. Limitaciones de los sistemas de costes tradicionales.
3. Limitaciones de los sistemas de control de gestión tradicionales.

II. Aspectos que deben ser considerados para un control de gestión socio-económico.

1. La contabilidad analítica.
2. La contabilidad general.
3. El análisis contable.
4. Instrumentación de herramientas de gestión socio-económica.

III. La estrategia socio-económica.

1. Consideraciones generales.
2. Definición y características de la estrategia socio-económica.
3. Requisitos para implantar y elaborar una estrategia socio-económica.
4. Instrumentos de la puesta en marcha de la estrategia socio-económica.

Resumen y conclusiones.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

En esta investigación se plantea cómo existen unas ciertas limitaciones que presenta la información generada por la contabilidad general, analítica, presupuestaria, etc., por lo que la toma de decisiones no será la más adecuada posible y, también, el control de gestión imperante en las organizaciones adolece de problemas basados básicamente en la preponderancia de las variables financieras.

De ahí, que partiendo de estas premisas, se intenta desarrollar y presentar en este estudio algunas consideraciones, variables, instrumentos, etc., que pueden ser considerados en un modelo de gestión de la empresa que intenten paliar algunas de las limitaciones existentes. De esta manera, se van a desarrollar aspectos relacionados con el control de gestión que tengan en cuenta los aspectos sociales y económicos de las organizaciones, es decir, **un control de gestión socio-económico**, en el que se intente desarrollar un tipo de control en el que se potencie la **relación personal-empresa**. Esto es, una combinación armoniosa de dos aspectos: el rigor económico-financiero y la valoración del **potencial humano**, ya que no puede haber progreso económico-financiero si no hay un progreso humano y viceversa. Pero además de este control socio-económico, es necesaria una intersección con la estrategia socio-económica de la empresa, de ahí que se hable de un **management o gestión socio-económica**.

Por todo ello, **esta gestión socio-económica** debería **aportar o introducir ciertos desarrollos**, como, por ejemplo:

- La consideración del **personal como motor principal de la actividad empresarial**, de tal manera que el desarrollo de sus competencias y potenciales se conviertan en las herramientas básicas de cualquier gestión que realice la empresa.
- Una organización del sistema de información no solamente para la dirección o los *controllers* sino para todos los escalones de la empresa.
- La consideración de **estrategias más ofensivas** que privilegien la innovación y la creación, dándole la misma importancia al entorno externo e interno de la empresa.

- **Rehabilitar la información contable** para que sea una verdadera herramienta de decisión.
- Descubrir la existencia de numerosos disfuncionamientos que suponen una pérdida de energía de potencial y de recursos, por lo que es necesaria una reducción de los mismos y de los costes ocultos o de no calidad que generan.
- Tratar y prestar **mayor atención a la inversión inmaterial**, ya que constituye la clave de los beneficios futuros de las empresas.
- Presentación de **información social** como herramienta de gestión e información, tanto desde un punto de vista interno como externo.
- Utilización de **herramientas de management**, en las que se incluyan indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros con una perspectiva interna, externa, financiera y de creación de potencial humano.
- Etcétera.

I. LIMITACIONES DEL CONTROL DE GESTIÓN CLÁSICO

El control tiene como objetivo el que aparezcan de forma cifrada y rápida los resultados de todas las acciones que hayan sido tomadas, de manera que permita una gestión más eficaz, apoyándose en la información generada por la contabilidad (general, analítica, presupuestos, etc.).

1. Limitaciones de la contabilidad general.

La observación del desarrollo contable en diferentes empresas ha permitido demostrar que la **contabilidad general** y sus derivados (métodos de análisis contable y financiero) no están totalmente adaptados para ser una verdadera herramienta en la toma de decisiones la mayoría de las veces. Cuatro **limitaciones** se pueden comentar:

1. Es un sistema de **información ineficaz** porque hay una **demora** en la **obtención de los resultados contables**, no facilitando una rápida utilización interna de la misma. Como considera KAPLAN (1), 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.

(1) KAPLAN, R.S.: «The four-stage model of cost systems design». *Management Accounting*. February, 1990. Pág. 24.

2. Es una contabilidad sistemática, es decir, incapaz de suministrar información sobre la **causalidad de los costes**. También, se podría comentar que el registro contable de los gastos por naturaleza conduce a la separación de gastos ligados a unas mismas acciones, lo que lleva a que en un subgrupo existan elementos de diferentes orígenes, lo que implica que las **cuentas no sean homogéneas** desde el punto de vista del análisis de la gestión (2).
3. Otra limitación es la imposibilidad de hacer aparecer **las inversiones inmateriales** y asimilarlas a una gestión de funcionamiento, ya que son enteramente «amortizadas» en el ejercicio en curso. Como considera ALLEN (3), estas inversiones constituyen el factor de supervivencia y futuro de las empresas y que el principio de prudencia las ha llevado en ciertas ocasiones a ser consideradas como gastos: la investigación y el desarrollo, el diseño, el marketing, la formación, etc.
4. La ausencia total de **identificación de productos en curso, o producción inmaterial en curso**. No se establece una información ni una medida de los efectos económicos de los productos inmateriales en curso, siendo éstos en gran parte los creadores del potencial económico en un futuro de la empresa, aunque no tienen una incidencia directa en los resultados a corto plazo de la misma, pero sí a largo plazo.

2. Limitaciones de los sistemas de costes tradicionales.

Han sido diferentes las deficiencias o **limitaciones** que se señalan a los **sistemas de costes convencionales**, incluso se puede considerar que se produce una obsolescencia de los sistemas contables de gestión (4). Se va a intentar resumir algunas de las mismas:

1. El funcionamiento de una contabilidad analítica exhaustiva es muy complejo y costoso.
2. 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; lo que ha llevado consigo que la imputación de los costes de estas secciones a los productos se realice a través de una «**unidad de obra**», **muchas veces definidas a priori**, de manera rudimentaria y arbitraria, al lado de elementos realmente observados. Por ejemplo (5),

(2) De manera parecida se manifiesta:

– CEA GARCÍA, J.L.: «Las cuentas anuales y la imagen fiel». *Partida Doble*. Núm. 4. Septiembre, 1990. Pág. 29.

(3) ALLEN, D.: «Can you measure performance?». *Management Accounting*. December, 1990. Pág. 20.

(4) LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M.: *Curso de contabilidad interna*. Ed. AC. Madrid, 1989. Pág. 7.

(5) CASTELLÓ TALIANI, E.: «Análisis conceptual del "activity based costing" (ABC)». *Partida Doble*. Núm. 27. Octubre, 1992. Págs. 22-23.

la mano de obra se ha venido considerando como uno de los factores clave de distribución de los costes, pero hoy en día, debido a la aparición de procesos completamente automatizados, la **mano de obra** se ha vuelto esencialmente un factor de apoyo a las máquinas, por lo que sólo representa **una parte pequeña de los costes totales** y, en cambio, se ha producido un **aumento de los costes indirectos**. Por lo tanto, existe una asignación inexacta de estos costes.

3. Reparto de costes comunes y conjuntos entre productos, que desvirtúan considerablemente el sentido del coste unitario.
4. Determinados **costes son imputados a productos o períodos con los que no están relacionados**. Así, por ejemplo (6), los costes de I+D que deberían ser soportados por los productos y períodos en los que sean vendidos; los costes vinculados al ciclo de vida del producto (diseño, lanzamiento, etc.) que deberían ser soportados por los productos durante todo el ciclo de vida, así como los costes de subactividad, que deberían ser soportados por el período pero no por los productos producidos en el mismo.
5. Con relación al método de **análisis de desviaciones**, se observa que, en algunas ocasiones, el método clásico **no** permite conducir a una **identificación** lo suficientemente estimulante 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 provoca que no puedan asignarse dichas desviaciones a los productos que han provocado la aparición de estos resultados favorables o desfavorables.
6. Los resultados que se obtienen de la contabilidad analítica **no tienen en cuenta** más que implícita y parcialmente **los costes ocultos o de no calidad de los disfuncionamientos**. Por tanto, éstos están diluidos en el seno de las cuentas de costes, lo que llevará a que no se produzca la atención necesaria por parte de los responsables del control de gestión o aquellos encargados de tomar decisiones.
7. La contabilidad analítica se ha centrado sobre las actividades productivas industriales, dejando de lado las actividades terciarias (servicios), renunciando a medir las actividades indirectas. Así, la importancia de los costes (comerciales, administrativos, financieros, generales) relacionados con otras actividades lleva consigo que deban ser considerados aspectos que eran omitidos en los sistemas de costes clásicos, como consecuencia de que la información externa no los capacitaba en la valoración de las existencias.

(6) COOPER, R. y KAPLAN, R.S.: *The design of cost management systems. Text, cases and readings*. Ed. Prentice Hall International Editions. 1991. Págs. 3-4.

3. Limitaciones de los sistemas de control de gestión tradicionales.

Se han realizado **diversas críticas** respecto a las limitaciones de los **sistemas tradicionales de control de gestión**, entre otras, podemos **destacar**:

1. Existe una separación y divergencia observada entre las personas que constatan las desviaciones (controladores de gestión) y los que actúan en niveles más altos, los operacionales (jefes de servicios, jefes de taller) que son los verdaderos encargados de los costes.
2. Otro error es el pretender que todas las **decisiones tomadas** por los mandos dirigentes estén **basadas** exclusivamente en **indicadores financieros**. La toma de decisiones requiere efectivamente a la vez indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros. Esto exige disponer de un sistema de información que recoja estos tres tipos de indicadores. Además, el sistema de control de gestión se ha caracterizado por una visión a corto plazo, es decir, centrados por los resultados a corto plazo de carácter financiero: de manera parecida se manifiestan entre otros HAYES y ABERNATHY (7), KAPLAN (8), DANZINGER (9), GOOLD y QUINN (10) y AMAT (11), etc.
3. La mayoría de las empresas **no tienen un control de gestión estratégico**, ya que se esfuerzan en cuidar la preparación de la decisión pero no evalúan la realización y los efectos de la decisión estratégica. Como considera KAPLAN (12), la contabilidad de gestión debe servir a los objetivos estratégicos de la empresa. No puede existir como disciplina separada, que desarrolle su propio conjunto de procedimientos y sistemas de medición, y que aplique éstos, de forma universal, a todas las empresas sin tener en cuenta los valores subyacentes, las metas y las estrategias particulares de las empresas.
4. Este **control se reduce muchas veces a un simple control presupuestario**. Además, el mismo no alcanza un horizonte demasiado lejano en sus previsiones, ya que algunas veces se observan prácticas de presupuestos de reproducción; el nuevo presupuesto es construido por extrapolación del de años precedentes, pero casi nunca existe un análisis crítico de los presupuestos de años anteriores. Esto lleva a una pérdida de credibilidad de la herramienta presupuestaria.

(7) HAYES, R. y ABERNATHY, W.: «Managing our way to economic decline». *Harvard Business Review*. July-August, 1990. Pág. 70.

(8) KAPLAN, R.S.: «La evolución de la contabilidad de gestión». *The accounting review*. Vol. 69. Núm. 3. July, 1984. Págs. 390-418. Existe traducción española en CARMONA MORENO, S. (Coord.): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. Ed. ICAC. Madrid, 1993. Pág. 83.

(9) DANZINGER, R.: «Une nouvelle dimension du contrôle de gestion: les indicateurs de qualité». *Revue française de comptabilité*. Julio-Agosto, 1989. Pág. 35.

(10) GOOLD, M. y QUINN, J.: *Strategic control: milestones for long term performances*. Hutchison, 1990. Pág. 44.

(11) AMAT SALAS, J.M.: «La contabilidad de gestión en los noventa». *Partida Doble*. Núm. 16. Octubre, 1991. Pág. 8.

(12) KAPLAN, R.S.: «La evolución de la contabilidad de gestión». *Ob. cit.* Pág. 87.

5. Pueden tener consecuencias no deseadas en el comportamiento individual, 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.
6. Están **enfocados** en una **visión cuantitativa**, que se ocupa poco o nada de cuestiones como la calidad, responsabilidad social, etc.
7. El problema es que las diferentes actividades y procesos de negocios se trasladan a través de los distintos centros de responsabilidad de la empresa. Para hacer frente a ello, es necesario combinar una visión vertical de la empresa con una horizontal de la misma. En este sentido, la **cultura es un elemento esencial**. El hecho cultural es crítico para gestionar organizaciones (13).

Por ello, es necesario **un nuevo control de gestión que se caracterice**, entre otros aspectos, por los siguientes:

1. Los **procedimientos contables** deben ser más **flexibles** para que se puedan adaptar fácil y rápidamente a la evolución del entorno.
2. La **contabilidad analítica** debe utilizar unos **criterios de imputación más adaptados** a los nuevos cambios que se están produciendo en las empresas. Además, debe **considerar** otro tipo de costes que son una parte importante de las pérdidas de energía de la misma, como son los **costes ocultos o de no calidad**.
3. Es necesario ir hacia un **control de gestión** operacional verdaderamente **estratégico** fundado sobre la idea de dirigir las acciones, a partir de **indicadores** cuidadosamente definidos (**cualitativos, cuantitativos y financieros**) y que sean regularmente renovados.
4. El control de gestión debe suministrar en plazos breves **informaciones fiables** para la toma de decisiones y **con un coste de información reducido** para permitir una reactivación estratégica en un entorno cada vez más competitivo.
5. **La gestión** debe estar orientada hacia el **largo plazo**, centrándose más en la planificación y evaluación, donde se deben tener en cuenta aspectos como los **motivacionales, culturales, profesionalización e identificación** del personal con la empresa, etc.

(13) GONZÁLEZ-ÚBEDA RICO, J. y NAVARRO CASTILLO, F.: «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. Pág. 62.

6. El **proceso presupuestario debe ser más flexible**, donde se analicen de forma crítica los presupuestos de años anteriores, y utilizando técnicas de simulación y evaluación de riesgos económicos y financieros.
7. Es necesario que las **competencias de los dirigentes sean adecuadas**. Éstas se pondrán de manifiesto, entre otros aspectos: en su facultad de análisis, su aptitud para motivar al personal y en su facultad de comunicación.

II. ASPECTOS QUE DEBEN SER CONSIDERADOS PARA UN CONTROL DE GESTIÓN SOCIO-ECONÓMICO

Es necesaria una **contabilidad socio-económica más estimulante para la toma de decisiones**.

Anteriormente se han comentado algunas limitaciones que presenta la contabilidad tradicional, por lo que es necesario llevar a cabo una renovación de la misma. Ésta debe basarse, por lo menos, en cinco principios fundamentales:

1. La explicación de los costes ocultos o de no calidad.
2. El reconocimiento de la inversión inmaterial como inversión amortizable en varios ejercicios.
3. Recurrir a informaciones múltiples: cualitativas, cuantitativas y financieras.
4. Mayor flexibilidad y movilidad de la herramienta contable que privilegie la obtención rápida de información con relación a la exactitud contable.
5. Utilización de herramientas para facilitar un adecuado control de gestión socio-económico.

Aspectos que van a ser desarrollados con mayor amplitud en las páginas siguientes.

1. La contabilidad analítica.

Es necesario conseguir una contabilidad más adaptada a la realidad socio-económica y más vigilante ante los nuevos cambios que se están produciendo, de tal manera que se consiga una mayor profundidad en el análisis y diagnóstico de la situación de la empresa; por ello, a continuación se van a comentar algunos aspectos que deberían considerarse para lograr tener un instrumento más eficaz para un control de gestión socio-económico.

1.1. Aspectos generales.

En **primer lugar**, podemos considerar que algunas de las principales funciones de la contabilidad de costes son:

- Conocer el coste de los productos y el resultado obtenido por la empresa.
- Suministrar información que facilite la toma de decisiones.
- Controlar la actuación de las diferentes unidades de la empresa. Lo que obliga a la utilización de sistemas de control analíticos para facilitar el control de los centros de responsabilidad. Para ello, es necesario elaborar presupuestos que permitan evaluar la actuación de cada centro y/o la actividad, en particular.

Un **segundo aspecto** está relacionado con el **sistema de costes** que se debe **aplicar**, existen muchas opiniones sobre qué sistema se debe utilizar (costes completos, costes parciales, ABC, etc.). No vamos a entrar en la polémica sobre cuál puede ser más útil porque en muchos casos dependerá del tipo de empresa. Por ejemplo, las últimas tendencias tienden hacia los modelos encuadrados en el grupo del *Direct Costing*, en esencia hacia el sistema de ABC, pero este sistema viene a aportar algunas novedades con relación al modelo de Secciones Homogéneas (perteneciente al grupo de costes completos): clasificación de las actividades, asignación de costes a las actividades e incorporación de los costes a los productos, pero el método ABC separa del proceso de cálculo los costes indirectos lo que puede facilitar una objetividad pero no aporta argumentos conceptuales que justifiquen la no incorporación de ciertos consumos necesarios para el proceso productivo (14). Además, los costes indirectos representan hoy en día un mayor porcentaje de los costes totales.

En definitiva, cada empresa debe utilizar el modelo que considere más adecuado, teniendo presente que los sistemas tradicionales y las nuevas tendencias son compatibles y su éxito depende más de la comprensión e implicación de los distintos responsables, que de las diferencias conceptuales.

En **tercer lugar**, es necesario que la **contabilidad analítica facilite las herramientas necesarias para la valoración de los gastos de inversión inmaterial** (formación, diseño, etc.) que deben ser considerados como auténticas inversiones. Para ello, hay que plantear la forma de registrar estos gastos como inversión y que la contabilidad de costes suministre la información y herramientas suficientes, como, por ejemplo, un control de los costes de contratación, formación, etc.

(14) LUENGO MULET, P.: «Activity-based costing (ABC). ¿Qué aporta?». *Comunicación presentada en las I Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. ASEPUC. Barcelona, 1994. Págs. 111-115.

1.2. Una contabilidad analítica «social».

La importancia de los recursos humanos, el hecho de que la empresa sea entendida más como un cuerpo social que como un conjunto de bienes capitales, lleva consigo que se **desarrollen herramientas** que permitan **tener en cuenta la realidad social de la empresa**. Por ello, con la denominación de **contabilidad analítica «social»** 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 nuevas finalidades; así, desde una perspectiva social, los costes importantes podrían ser:

1. COSTES EXTERNALIZADOS.

Con la denominación de costes externalizados se hace referencia a **aquellos tipos de 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: contaminación, polución, etc.
- Las reducciones de plantillas.
- Las incidencias que pueden producir determinadas decisiones estratégicas tomadas por la firma en otros agentes económicos y sociales:
 - Al conjunto de los proveedores, afectándoles en términos de empleo, equipamiento, reparto de las ventas, etc.
 - A la red de distribución y las empresas que se encuentren afectadas por los cambios estratégicos.
 - A la colectividad de la zona: toda modificación de la estructura del empleo y de producción tiene incidencias en los transportes públicos, escolarización, alquileres, etc.

2. COSTES DE OPORTUNIDAD.

Podemos distinguir dos conceptos de costes de oportunidad:

- a) Es importante el poder medir los costes asociados a las oportunidades no realizadas, por lo que un indicador de los costes asociados a los recursos ociosos en tanto que alternativa perdida es lo que se conoce como un «coste de oportunidad». Es decir, aquella **posible**

ganancia que la empresa podría obtener o costes que pueden ahorrarse al seleccionar una alternativa en lugar de otra. Un caso conocido es el de la inactividad producida como consecuencia de una ruptura del *stock* de materias primas, con la consiguiente penalización que sufre la empresa, cuando la demanda de sus productos supere a su oferta ya que la falta de *stocks* de productos terminados implica que se pierdan ventas.

- b) Desde una perspectiva social, el beneficio previsto y no obtenido tiene una importancia fundamental: un trabajador en su puesto de trabajo genera unos costes que van más allá de su salario, pero su ausencia origina una cadena de costes de regulación y pérdidas que son muy superiores al funcionamiento normal del citado puesto. Incluso podemos 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.

En suma, un estudio de los mismos es interesante, por lo que es conveniente un cálculo de costes ocultos o de no calidad y su utilidad como herramienta de gestión, de tal forma que permita la realización de acciones de desarrollo de la *performance* económica y social de la empresa, ya que se van a identificar un conjunto de recursos que pueden ser parcialmente explotados, por lo que una reasignación de los mismos debe ir conducida a tal objetivo.

3. CÁLCULO Y REDUCCIÓN DE LOS COSTES OCULTOS O DE NO CALIDAD.

Para llevar a cabo un control de gestión socio-económico más adaptado a las realidades actuales, es necesario que la información contable forme parte de él, de una manera activa y, por lo tanto, los responsables de esta área deben colaborar en la consecución de este fin. Por eso, se considera qué mejor forma de participar de éstos que a través del cálculo de los costes ocultos o de no calidad ya que en un principio pueden ser las personas mejor capacitadas (15).

Es necesario, también, que la empresa establezca un método para la reducción de los costes de no calidad (16).

(15) Pueden verse diferentes procedimientos para el cálculo de estos costes en:

- AECA: *Costes de calidad*. Serie de principios de contabilidad de gestión. Propuesta de documento 11. Ed. AECA. Madrid, 1995.
- AMAT SALAS, O.: *Costes de calidad y de no calidad*. Ed. Gestión 2000. 2.ª Edición. Barcelona, 1993.
- CAMPANELLA, J.: *Principios de los costes de la calidad*. Ed. Díaz de Santos. Madrid, 1992.
- HARRINGTON, H.J.: *El coste de la mala calidad*. Ed. Díaz de Santos. Madrid, 1990.
- SAVALL, H. y ZARDET, V.: *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts performances cachés*. Ed. Éditions Comptables Malesherbes. París, 1994.

(16) *Ibidem*.

2. La contabilidad general.

Se van a presentar algunas sugerencias que habría que tener presentes a la hora de elaborar una información contable adecuada para la toma de decisiones. Para ello se plantea, en primer lugar, la consideración de la inversión inmaterial en las cuentas anuales y, en un segundo lugar, la inclusión en las mismas de los costes ocultos y, por último, considerar qué información social deben presentar las empresas.

2.1. Inclusión de la inversión inmaterial en la contabilidad general.

Cuando se habla de **inversión inmaterial**, se hace 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 los que **generan y consolidan el futuro de la empresa**. Por ello, con la denominación de inversiones inmateriales no se 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.

Para considerar una **inversión** como **inmaterial** es necesario que ésta tenga **capacidad para generar ingresos en un futuro**, su **cuantía** sea **significativa**, que sea posible un control sobre su utilización futura, y que puedan ser evaluadas. Es decir, esto se puede resumir en el **cumplimiento de cuatro principios**:

1. **Propiedad.** Inscritos los elementos sobre los cuales la empresa ejerce un derecho de propiedad.
2. **Duración.** Inscribirse sólo aquellos elementos que serán utilizados en más de un ejercicio económico.
3. **Permanencia.** Los gastos efectuados deben producir efectos que sobrepasen el ejercicio económico.
4. **Umbral de significación.** Un bien que suponga un valor ínfimo no puede ser inscrito. De todas formas, existen ciertas limitaciones y ventajas de la activación de estos gastos.

2.1.1. Ventajas de la inclusión de la inversión inmaterial.

1. Las **empresas** en vez de recoger estas inversiones como tales, son **asimiladas a gastos de funcionamiento**. Por ello, los **costes de producción de las empresas están sobrestimados** por el hecho de que los costes de estas inversiones no son repartidos en varios ejercicios. Así, **lleva a una política de precios falsa**.

Si la empresa practicara un registro de sus gastos de inversiones inmateriales de la misma manera que sus inversiones materiales, es decir, amortizándolas durante varios ejercicios, podría mejorar sus análisis de gestión a través de sus estados financieros y practicar políticas comerciales más pertinentes. Además, el **impacto** que supone el que se **reflejen las inversiones inmateriales sobre los usuarios externos** es evidente, ya que la no contabilizada como tal, no puede servir de garantía a los acreedores potenciales y limita así pues, las posibilidades de financiar este tipo de inversiones.

2. En el **plano de las elecciones estratégicas**, la ausencia de la contabilización de la inversión inmaterial supone efectos nefastos. Por ejemplo, la empresa que disponga de beneficios suficientes puede optar por estrategias de fuerte inversión inmaterial, lo que le supondrá agravar sus gastos de funcionamiento y, por lo tanto, reducir sus beneficios a efectos fiscales. Por contra, las empresas que buscan una fuerte rentabilidad a corto plazo privilegian las inversiones materiales que les permiten repartir los gastos durante varios años y afianzar así los beneficios más elevados. De tal forma que, la inversión inmaterial conserva la imagen de gasto de lujo que sólo podrían ofrecer las empresas prósperas y ricas.

3. En caso de fusiones y absorciones los métodos de valoración no suelen tener en cuenta la inversión inmaterial, lo que puede suponer errores en el precio de adquisición. Los **activos incorporeales como las competencias, la experiencia y el hábito a trabajar en equipo, etc., no son recogidos en el balance o son recogidos por valores que no tienen ninguna relación con la realidad**.

4. **Para conseguir unas estrategias más activas, se considera indispensable contabilizar la inversión inmaterial, lo que favorece un mejor diagnóstico**, proceso de elaboración de los objetivos y toma de decisiones estratégicas.

5. La **inversión inmaterial** lleva consigo **dos tipos de efectos y de resultados**:

- a) **En el corto plazo**, los resultados inmediatos, que se registran en la cuenta de resultados del ejercicio, con **reducción de los costes** visibles y/o aumento de los ingresos visibles, y con reducción de los costes ocultos.

- b) En el **largo plazo**, debido a que la **creación de potencial humano y económico actual**, será **registrada** en las cuentas de resultados de **ejercicios siguientes**, cuando se trate de investigación y puesta a punto de nuevos productos, de la negociación sobre nuevos mercados o mejoras de las cualificaciones. Estos efectos estratégicos están mal identificados en los sistemas de información contable y financieros de las empresas.

Mientras que, desde un punto de vista clásico, se ha venido considerando la inversión como una esperanza futura de ganancias pero renunciando a una satisfacción inmediata, se puede demostrar que la **inversión inmaterial aumenta la esperanza futura de ganancias sin sacrificio de la satisfacción inmediata**; por ejemplo, la inversión inmaterial entraña una bajada de costes de funcionamiento que aumenta la capacidad de autofinanciamiento y que puede inmediatamente servir para reasignar al presupuesto de inversiones, material e inmaterial. Ésta es la razón, por la cual no es necesario reducir los gastos inmateriales, principalmente los de investigación/desarrollo, formación y de márketing, porque una estrategia de bajada de costes podría frenar el dinamismo de la organización.

2.1.2. Reticencias o limitaciones desde el punto de vista contable a la activación.

Una de las principales **limitaciones** se puede encontrar en virtud del **principio de prudencia valorativa** y por el momento, parece difícil el que se pueda solventar. Entre otras razones, debido:

- Al carácter de **propiedad** de las inversiones inmateriales. Una gran parte de éstas no son propiedad de la empresa, y, en especial, las que hacen referencia a los potenciales humanos.
- A que estas inversiones son **difíciles de delimitar**, en el sentido de que se conjugan con las inversiones materiales y, además, es complicado determinar el nivel consignado de fondos y su rentabilidad.
- A la **capacidad para generar ingresos en un futuro**, es decir, que el potencial del activo debe contribuir directa o indirectamente a los resultados empresariales.
- A que sea posible un **control sobre su utilización futura**.
- A que puedan **ser evaluados**, esto es, que se pueda expresar su valor en términos monetarios. Es decir, la opacidad de los capitales inmateriales, ya que no existe una referencia en el mercado para su estimación y por otra parte, debido a la heterogeneidad de estos capitales que llevan consigo funciones y actividades muy diferentes.

Con relación a estas condiciones anteriores, se podrían plantear si los gastos en recursos humanos las cumplen:

- La capacidad para generar ingresos futuros es bastante clara ya que, por ejemplo, una persona que adquiere un «saber-hacer» debido a una formación, esto supondría una inversión porque ese «saber-hacer» puede ser utilizado por ella a corto y largo plazo, traduciéndose en una mejora de la productividad.
- Respecto a que puedan ser controlados, esto plantea más problemas ya que se puede argumentar, según la legislación actual y para la mayoría de los sectores, que un trabajador puede abandonar la empresa en cualquier momento, a su libre albedrío y, por tanto, no existe la posibilidad de generar esos beneficios. A pesar de todo, en el momento en que **se pusiera en duda la capacidad futura de generar beneficios** (por ejemplo ante posibles abandonos) **entonces, los gastos incurridos y que estuviesen activados deberían darse de baja inmediatamente** con cargo a una cuenta del grupo seis.

Por último, señalar, que se ha hecho referencia a activos intangibles que no son considerados como tales activos contables por parte de las empresas, pero además, existen activos intangibles contabilizados por importes que nada tienen que ver con su valor. En este sentido, es necesario establecer una norma contable para la contabilización de activos intangibles (17). La dificultad principal, estriba en su valoración, pero este valor está determinado en la mayor parte de los casos por su capacidad de generación futura de excedentes de margen (18).

En definitiva, hay que tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Ante la nueva globalización y segmentación de mercados, la diferenciación es un factor clave, la cual puede venir dada por la **inversión inmaterial** que permite el apalancamiento intelectual y de esta manera, empieza a convertirse en el **núcleo gravitacional de las empresas**.
- Considerar la existencia de una **asociación entre la inversión material e inmaterial**. Así, una innovación técnica debe ir acompañada de una innovación social, ya que es la mejor forma de asegurar la calidad de prestaciones y de satisfacer a los clientes. El reparto de resultados se hace entre todos los actores que han contribuido a su realización.
- Recoger una **evaluación de los capitales inmateriales** porque muchas veces son los determinantes del valor de una empresa. Por ejemplo, en fusiones, cesiones, etc.
- Proceder a la **determinación de la rentabilidad de las inversiones inmateriales**, es decir, atribuir a estas inversiones parte de los «sobrebeneicios» que obtenga la empresa.

(17) Por ello, el IASC está trabajando en una norma contable internacional relativa a estos activos. En junio de 1995 había publicado el «Exposure draft E 50», relativo a los activos intangibles, y ha aceptado los comentarios para iniciar la elaboración de una norma internacional.

(18) NOMEN, E.: «Activos intangibles y política de empresa». *Harvard deusto business review*. Núm. 71. Marzo-abril, 1996. Págs. 23-24.

2.2. Inclusión de los costes ocultos en la contabilidad general.

Se analiza en primer lugar la inclusión de éstos en las cuentas anuales.

2.2.1. En la cuenta de pérdidas y ganancias.

Actualmente el Plan General de Contabilidad recoge los gastos que se producen en la empresa sin diferenciar los que realmente se deben a un funcionamiento normal de la misma de los que son producidos como consecuencia de los disfuncionamientos. Así, se puede considerar que las cuentas de gestión pueden incorporar costes ocultos, que sería conveniente localizar.

En el **apartado de gastos**, se tendría que todas **las cuentas de gastos pueden incorporar sobrecargas**, lo que suponen desembolsos reales para la empresa, debido a disfuncionamientos; así, dentro de las cuentas del grupo 6 del Plan General de Contabilidad se tendrían entre otras, las siguientes:

60. COMPRAS

- Materias primas incorporadas en los artículos desechados.
- Embalajes estropeados y tirados.
- Suministros administrativos consumidos a continuación de un trabajo rehecho.
- Energía suplementaria debido a un mal reglaje de la máquina.
- Gastos ocasionados por descuentos realizados para compensar los productos enviados con retraso.

61/62. VARIACIÓN EXISTENCIAS/SERVICIOS EXTERIORES

- Alquilar un aparato de reparaciones para hacer frente a las averías.
- Gastos de mantenimiento suplementarios producidos por una mala conservación del material corriente.
- Electricidad suplementaria debido a una falta de atención por parte de los encargados.
- Personal interino empleado para paliar una ausencia.
- Gastos de transporte suplementarios por entregar un pedido con retraso.
- Gastos postales y de telecomunicaciones por tener que responder a reclamaciones de clientes provocadas como consecuencia de disfuncionamientos de la empresa.
- Gastos de contratación de personal debido a una rotación excesiva del mismo.

63. TRIBUTOS

- Tasas establecidas sobre remuneraciones abonadas a los asalariados ausentes.
- Parte de los impuestos que se podría ahorrar con un mejor conocimiento de los aspectos fiscales.

.../...

.../...

64. GASTOS DE PERSONAL

- Remuneraciones a las horas de personal consagradas a las regulaciones de disfuncionamientos (rehacer un trabajo, buscar un documento perdido, reorganizar una actividad como consecuencia de una ausencia, etc.).
- Gastos de Seguridad Social ligados a estas remuneraciones.
- Gastos ocasionados por errores de nóminas.

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN

- Créditos incobrables como consecuencia de un litigio.

66. GASTOS FINANCIEROS

- Especulaciones ligadas a retrasos en los cobros.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES

- Sanciones como consecuencia del retraso en el envío de declaraciones.
- Indemnizaciones por garantía.
- Penalizaciones debido a que el funcionamiento del producto o servicio no es el adecuado.

68/69. DOT. PARA AMORTIZACIONES/DOT. A LAS PROVISIONES

- Dotaciones ligadas a inmovilizados, no utilizados debido a una falta de formación, o bien su utilización es escasa.

En todas las cuentas de gastos se recoge el gasto real producido, pero en cada una de ellas éste no se debe exclusivamente al carácter de la cuenta, sino que una parte recoge una sobrecarga (costes ocultos) debidos a disfuncionamientos.

En el **apartado de ingresos** hay algunos costes ocultos que no están comprendidos dentro de los costes visibles, es decir, que lo que se deja de producir provoca una pérdida de un margen bruto que resulta de los disfuncionamientos. Esto supone una bajada de la *performance* financiera esperada con relación a las provisiones de venta; se trata en definitiva de *costes de oportunidad*. El considerar estos costes en la valoración de los ocultos se basa sobre la hipótesis de que la fracción de producción que haya sido perdida, hubiera sido vendida, si el tiempo de lo no producido disminuyera.

Las **cuentas de ingresos** se encuentran **disminuidas por la existencia de no producción**, así:

70/71. VENTA DE MERCADERÍAS/VARIACIÓN EXISTENCIAS

- Venta no realizada debido a una no producción (por ejemplo, parada de máquinas).
- Venta no realizada debido a que las previsiones fueron demasiado bajas o debido a la escasez de existencias.
- Desviación del precio de venta ligado a defectos de calidad (productos rebajados).
- Venta no realizada debido a una merma de los productos terminados.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

- No realización de una producción de la empresa para ella misma.

74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN

- Subvención no obtenida por falta de tiempo para pedir la misma.

75. OTROS INGRESOS DE EXPLOTACIÓN

- Pérdidas de cánones por patentes no depositadas.

76. INGRESOS FINANCIEROS

- Beneficio previsto no conseguido, ligado a inversiones o colocaciones no realizadas por el retraso en el pago de los acreedores o por negligencia del servicio de tesorería de la empresa.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES

- Ingreso neto no realizado sobre materiales no revendidos.

79. EXCESO Y APLICACIONES DE PROVISIONES

En función de lo analizado anteriormente, se podría **presentar una cuenta de resultados** que utilizando la misma nomenclatura que la del Plan General de Contabilidad se **especificase qué parte de los costes se debe a costes ocultos**. Así:

- Cada **cuenta de gastos** puede ser **clasificada** en **costes de funcionamiento** y en **costes ocultos ligados a los disfuncionamientos**.
- Con relación a los **ingresos**, se **recogerían los costes de oportunidad** que corresponderían a lo no producido o no ingresado como consecuencia de los disfuncionamientos.

Una presentación podría ser la siguiente:

NÚM. CUENTA	DEBE	EJER N	EJER N-1
	A) GASTOS		
71	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	0	
	– Del funcionamiento normal		
	– De disfuncionamientos		
60/61	2. Aprovisionamientos	20.352	
	– Del funcionamiento normal	13.568	
	– De disfuncionamientos	6.784	
64	3. Gastos de personal	103.500	
	– Del funcionamiento normal	77.625	
	– De disfuncionamientos	25.875	
68	4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado .	30.555	
	– Del funcionamiento normal	23.899	
	– De disfuncionamientos	6.656	
69	5. Variación de las provisiones de tráfico	8.999	
	– Del funcionamiento normal	8.999	
	– De disfuncionamientos	0	
62/63/65	6. Otros gastos de explotación	15.885	
	– Del funcionamiento normal	9.655	
	– De disfuncionamientos	6.230	
	<i>Costes ocultos no incorporados en los gastos visibles .</i>	<i>3.094</i>	
	I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN		
66	7. Gastos financieros y gastos asimilados	7.698	
	– Del funcionamiento normal	6.198	
	– De disfuncionamientos	1.500	
69	8. Variaciones de las provisiones de inversiones financieras	0	
668	9. Diferencias negativas de cambio	0	
	<i>Costes ocultos no incorporados en los gastos visibles</i>	<i>1.000</i>	
	II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS	36.707	
			.../...

.../...			
	III. BENEFICIO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
69	10. Variación de las prov. de inmovilizado		0
	– Del funcionamiento normal		
	– De disfuncionamientos		
67	11. Pérdidas procedentes del inmovilizado		18.544
	– Del funcionamiento normal	12.999	
674	– De disfuncionamientos	5.545	
678	12. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias		0
	13. Gastos extraordinarios		2.789
	– Del funcionamiento normal	2.789	
	– De disfuncionamientos	0	
679	14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios		0
	<i>Costes ocultos no incorporados en los gastos visibles .</i>		0
63	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS		
	V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS		
	15. Impuesto sobre sociedades		0
	16. Otros impuestos		0
	VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS)		

CUADRO 1. Fuente de elaboración propia.

NÚM. CUENTA	HABER	EJER N	EJER N-1
	B) INGRESOS		
70	1. Importe neto de la cifra de negocios	85.333	
71	2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	2.897	
73	3. Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado	21.000	
74/75	4. Otros ingresos de explotación	2.876	
			.../...

.../...	<i>Costes de oportunidad (no producción)</i>	3.094	
	I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN	- 67.185	
76	5. Ingresos en participaciones de capital	23.764	
76	6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	9.765	
76	7. Otros intereses e ingresos asimilados	10.876	
768	8. Diferencias positivas de cambio	0	
	<i>Costes de oportunidad (no producción)</i>	1.000	
	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	- 30.478	
	III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	32.999	
77	9. Beneficios de enajenación del inmovilizado	0	
774	10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias	0	
775	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		
778	12. Ingresos extraordinarios	12.876	
779	13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios	0	
	<i>Costes de oportunidad (no producción).....</i>	0	
	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS	8.457	
	V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS	- 41.456	
	VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS)	- 41.436	

En este ejemplo los costes ocultos serían de: $6.784 + 25.875 + 6.656 + 6.230 + 3.094 + 1.500 + 5.545 + 1.000 = 56.684$ de los cuales 4.094 corresponderían a no producción y 52.590 a sobrecargas.

Esto permitiría que se pudieran realizar comparaciones entre dos ejercicios y además entre diferentes empresas. Para ello, se puede utilizar el ratio:

$$\frac{\text{Gastos de disfuncionamientos}}{\text{Gastos visibles}}$$

Desde un punto de vista práctico, esta nueva presentación puede hacerse después de la elaboración de una cuenta de resultados normal; de tal forma que **no es indispensable hacer una clasificación en cada registro contable**. Es necesario la ayuda de información extra-contable facilitada por los responsables operacionales (jefe de servicios, jefes de taller) en las cuales se indiquen las cuantías de disfuncionamientos y las consumidas para su regulación.

2.2.2. En el balance.

Los **costes ocultos** tienen **incidencias** sobre ciertas partidas del balance, en particular sobre los **stocks**. Así, por ejemplo, los métodos de valoración de existencias de productos terminados incluyen generalmente costes ocultos que provienen de disfuncionamientos. Los productos terminados están valorados a un coste medio ponderado que lleva consigo a que se inscriba en el activo un valor de las existencias superior al valor económico que realmente hubiera gastado la empresa para fabricar el producto finalizado si lo hubiese realizado con menos disfuncionamientos. Por ello, el beneficio anunciado está sobrevalorado y como consecuencia será ficticio con relación al beneficio real.

Por ejemplo (19), un estudio realizado a partir de la valoración de los costes ocultos o de no calidad ligados a un solo tipo de producto terminado (que representa el 15% del valor de las existencias) muestra que el valor de las existencias, valoradas según el método del coste medio ponderado incluye más de veinticinco millones de pesetas de costes ocultos, lo que supone un 2 por 100 del valor de las existencias, de tal manera que se produce una reducción del beneficio de un 10 por 100 (Véase gráfico). Situación inicial con una valoración de las existencias que incluya los costes ocultos ligados a los disfuncionamientos (en pesetas).

ACTIVO	PASIVO
Inmovilizado 657.774.650	Recursos propios 874.986.920
Realizable 1.204.732.825	Deudas a largo plazo 475.704.590
Exigible 866.420.000	Deudas a corto plazo 1.714.539.815
Disponibile 336.333.850	
3.065.231.325	3.065.231.325

(19) BENSALÉM, R.: «Les incidences des coûts cachés sur le système de comptabilité et leurs répercussions sur les états financiers». *Les cahiers de recherche en gestion de l'ISEOR*. Série Synthèses. Núm. 12. 1986. Págs. 89-91.

El beneficio es de 322.901.000 pesetas.

Nueva presentación del balance, en la cual, la valoración de las existencias se presenta ya con la exclusión de los costes ocultos ligados a los disfuncionamientos (en pesetas).

ACTIVO	PASIVO
Inmovilizado 657.774.650	Recursos propios 874.986.920
Realizable 1.176.817.700	Deudas a largo plazo 475.704.590
Exigible 866.420.000	Deudas a corto plazo 1.686.624.690
Disponibile 336.333.850	
3.037.316.200	3.037.316.200

El beneficio es de 294.985.875 pesetas.

2.2.3. En la memoria.

La memoria como documento que completa, amplía y comenta la información del balance y la cuenta de resultados, debería **recoger** una **explicación de los costes ocultos** que se hubiesen incluido en los documentos anteriores. En el caso de que no se hiciera mención a los mismos, ésta podría servir como documento, que facilitase tal información.

2.3. La productividad y el valor añadido.

La **productividad y el valor añadido** son **elementos bisagra** para una **integración de los aspectos económicos y sociales**, por lo tanto, un estudio adecuado de los mismos es necesario. Con relación a la **productividad**, ésta sigue siendo uno de los **factores principales en los procesos de negociación colectiva** (20).

(20) Pueden verse opiniones parecidas en:

- LEACH ALBERT, F.: «El surplus de la productividad global. Causas de su impasse». Comunicación presentada en el IV Encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Santander, 1991. Pág. 666.
- RIVERO TORRE, P.: *Generación de valores añadidos en la empresa: productividad y reparto*. Real Academia de Doctores de Madrid. Madrid, MCMXCI. Pág. 36.

Con respecto al valor añadido, que está muy ligado con la productividad, se pueden destacar dos apuntes:

1. Además de hablar de un valor añadido en sentido económico, hay que hacer referencia a un **valor añadido de la calidad**, ya que para que todos los niveles puedan participar de forma activa en la gestión del valor añadido económico, hay que desplegar objetivos medibles utilizando parámetros no financieros, tales como, por ejemplo, número de días para todos los ciclos de los procesos empresariales (21).

Por tanto, este valor añadido puede ser entendido como un conjunto de atributos de un producto o servicio que son percibidos y valorados por los clientes. De tal manera, que habrá que eliminar todas aquellas actividades que no aporten valor añadido para el cliente y para realizarlo será necesario una gestión participativa de los trabajadores que son los artífices de la gestión del cambio.

2. En segundo lugar, en el cálculo del valor añadido en un sentido económico, sería conveniente **incluir indicadores sobre aquellos costes que no han supuesto un valor añadido de calidad**, de tal manera que esta inclusión permitiría que todos sus destinatarios tuviesen un conocimiento del valor añadido que ha sido perdido por parte de las empresas y en qué medida hacer reflexionar sobre quién o quiénes son «culpables» de tal pérdida. Además, nos indicará qué porcentaje de participación relativa de los empleados, empresa, Estado, etc., en el valor añadido se destina a cubrir determinados disfuncionamientos. Por ello, se **presenta un estado de valor añadido** en el que se **incluyan los costes ocultos o de no calidad**:

ESTADO DE VALOR AÑADIDO (incluyendo los costes ocultos)

CONCEPTOS	EJER N		EJER N-1	
	IMPORTE	PORCENTAJE	IMPORTE	PORCENTAJE
GENERACIÓN				
Ventas Netas. Prestación de Servicios y otros				
Ingresos de explotación				
± Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación				
+ Trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado				
+ Subvenciones a la explotación				
– Costes de oportunidad (disfuncionamiento)				.../...

(21) MARTÍN FELIPE, J.: «El concepto de valor añadido». *Técnica económica*. Núm. 153. Diciembre, 1995. Pág. 46.

<p>.../...</p> <p>– VALOR DE LA PRODUCCIÓN</p> <p>– Compras netas</p> <p style="padding-left: 20px;"><i>Del funcionamiento normal</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>De disfuncionamientos</i></p> <p>± Variación de existencias, mercaderías, materias primas y otras materias</p> <p style="padding-left: 20px;"><i>Del funcionamiento normal</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>De disfuncionamientos</i></p> <p>– Gastos externos y de explotación</p> <p style="padding-left: 20px;"><i>Del funcionamiento normal</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>De disfuncionamientos</i></p> <p>– VALOR AÑADIDO DE LA EMPRESA</p> <p>+ Ingresos financieros</p> <p>± Ingresos y gastos excepcionales</p> <p>– <i>Costes de oportunidad (disfuncionamiento)</i></p>				
= VALOR AÑADIDO TOTAL				
<p><i>DISTRIBUCIÓN</i></p> <p>Al Personal</p> <ul style="list-style-type: none"> – Sueldos y salarios – Seguridad Social a cargo empresa – Pensiones – Otras prestaciones sociales – <i>De disfuncionamientos</i> <p>Al Estado</p> <ul style="list-style-type: none"> – Impuesto y tributos – <i>De disfuncionamientos</i> <p>A las fuentes financieras</p> <ul style="list-style-type: none"> – Intereses de préstamos – <i>De disfuncionamientos</i> <p>Al mantenimiento y expansión de la empresa</p> <ul style="list-style-type: none"> – Amortizaciones y provisiones – Beneficios retenidos – <i>De disfuncionamientos</i> <p>A los accionistas</p> <ul style="list-style-type: none"> – Dividendos activos 				

CUADRO 2. Fuente de elaboración propia.

2.4. Una adecuada información social.

La **información social** que se recoge en los informes anuales de las empresas suele ser en la mayoría de los casos **insuficiente, no existe un formato determinado y la finalidad por la que se publica es diferente**. Por ello, se plantean dos opciones:

- **Presentar un informe social externo, que fuese público**, en el que se recogiesen tres grandes áreas de la información **social**:

- **Información para empleados.**

En España no existe un balance social como puede existir en otros países, en el que figurasen, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) Gastos o cuantías que se hayan destinado para formación, adiestramiento, entrenamiento y especialización del capital humano (cursos, viajes al extranjero, becas, actividades culturales, etc.).
- b) Desglose de la plantilla por áreas geográficas, funciones, categorías.
- c) Información sobre las condiciones ambientales del puesto de trabajo (seguridad, higiene, etc.).
- d) Conocimiento del salario recibido por todos los trabajadores en función a su categoría laboral.
- e) Información sobre los cambios producidos en la empresa (altas y bajas laborales, contratos indefinidos o temporales, variación tecnológica, traspaso entre empresas).
- f) Informes sobre beneficios y planes futuros, seguridad en el puesto de trabajo y posibles beneficios no monetarios.
- g) Medición y valoración de los recursos humanos.

- **Información medioambiental.**

La información a divulgar por parte de las empresas puede abarcar los siguientes conceptos:

- a) Las inversiones que se realicen ya sea en bienes de inmovilizado o gastos de investigación y desarrollo, relacionados con el medioambiente.
- b) Obligaciones contraídas para la protección del medioambiente.

- c) Costes en que se incurra, bien de forma obligatoria o voluntaria y que tenga un carácter medioambiental.
- d) Riesgos o contingencias en que la empresa se encuentre envuelta derivados de la incidencia de su actividad en el medioambiente.
- e) Avances logrados en reducir aspectos negativos para la salud: productos alérgicos, cancerígenos, colesterol, etc.
- f) Medidas de protección medioambiental aplicadas, impactos de los vertidos y emisiones de residuos, etc.
- g) Etcétera.

– **Información de otros aspectos sociales.**

En este apartado se presentaría toda aquella información que pudiese tener efectos positivos o negativos sobre la sociedad y que no se hubiese recogido en los dos apartados anteriores. Por ejemplo:

- a) Información sobre actividades filantrópicas: patrocinando actividades culturales, deportivas, subvenciones concedidas, etc.
- b) Mejoras realizadas para aumentar la calidad de los productos, procurando conseguir el mejor nivel de satisfacción del consumidor.
- c) Incidencias que puedan producir determinadas decisiones estratégicas tomadas por la empresa sobre otros agentes económicos y sociales.
- d) Etcétera.

Este tipo de **informe externo debería incluirse dentro de las cuentas anuales de las empresas.**

- Por otro lado, la **existencia de un informe interno para empleados o boletín informativo** que podría tener una periodicidad mensual, en el que se informasen de todos aquellos aspectos que puedan tener importancia para los trabajadores y además, pueda servir como herramienta de gestión. Entre otros aspectos, podemos destacar:
 - a) Algunos de los comentados anteriormente para el informe social externo en el área de la información para empleados.
 - b) Resumen de las producciones, salidas y existencias, así como la planificación de la producción para el mes siguiente.
 - c) Los nuevos proyectos que se están realizando o se van a realizar.

- d) En especial, informar sobre los procesos que se han realizado para la reducción de los costes ocultos y mejorar la calidad:
- Información sobre costes ocultos existentes sobre no calidad y las desviaciones de productividad directa.
 - Grupos de trabajos constituidos y funciones a realizar.
 - Reducciones de costes ocultos que se han conseguido.
 - Etcétera.

En definitiva, si en esta gestión los empleados son el factor principal de competitividad, calidad, etc., es necesario **suministrarles toda aquella información económica y social** que se considere **oportuna** tanto a nivel global de la empresa como a nivel de su sección o departamento, de esta manera se les podrá pedir su integración en el equipo de la empresa. Por lo tanto, se tiene que tender hacia lo que WOODS (22) denomina «**contabilidad abierta**».

3. El análisis contable.

Hay que plantearse cuál debe ser el camino para pasar de un hecho social al análisis contable. Para ello, es necesario que se adopten nuevas formas en la gestión de la determinación de los costes y ventajas sociales.

3.1. Estudios de ventajas-costes.

Consiste en **evaluar** monetariamente o no las ventajas y los costes de un proyecto que tenga **implicaciones sociales**: cambios en la organización, inversiones nuevas, introducción de ventajas sociales, modificación de los ritmos de trabajo, etc.

3.2. Análisis de las situaciones de trabajo.

Se trata de analizar los **efectos económicos de las situaciones de trabajo sobre la producción**. Así, estudiar las situaciones de trabajo y los cambios que las afectan:

(22) WOODS, M.D.: *Contabilidad de la calidad total*. Ed. Deusto. Bilbao, 1996. Págs. 220-225.

1. Estudio económico del puesto o del nivel de cualificación: coste de funcionamiento de puesto, análisis del coste por categoría socio-profesional, costes de aprendizaje, etc.
2. Análisis de los cambios que afecten a las situaciones de trabajo. Por ejemplo, un cambio tecnológico.
3. Análisis de los costes de ciertos disfuncionamientos sociales, como: absentismo, rotación, accidentes de trabajo, etc. Representan costes generalmente incluidos dentro de los costes ocultos.

3.3. Inclusión de los costes ocultos en el análisis financiero.

Se tiene que producir un cambio en los análisis de las **empresas** en el sentido de que éstas **no deben ser juzgadas únicamente por los resultados inmediatos**, por parte de los accionistas, los auditores, los bancos, los poderes públicos, inversionistas, etc. Así, por ejemplo, un director de empresa puede tener dos discursos diferentes: la empresa no tiene más que un beneficio neto del 3,5 por 100 después de impuestos, pero analizando los indicadores de creación de potencial, se trata de una empresa sana en 5 años. En cambio, se puede analizar que por ejemplo, la empresa tiene un beneficio del 7 por 100 pero sin observar las decisiones estratégicas que han sido tomadas o qué inversiones han dejado de realizarse. Es decir, que **si no se tiene un cierto conocimiento de la creación de potencial no se puede juzgar adecuadamente a una empresa**. Para ello, sería necesario también, que el sistema de incentivos fuese flexible (23), en el sentido de que la evaluación de los directivos estuviese formada por una mezcla de medidas financieras (ventas, beneficio neto, ROI, *cash-flow*) y de medidas no financieras (incremento de la calidad, de la innovación, del liderazgo en producción eficiente, etc.).

3.3.1. Indicadores de alerta estratégica, de inversión inmaterial, de rentabilidad social y de análisis de los costes ocultos.

Es necesario la utilización de indicadores de alerta y de vigilancia económica y social de la empresa, para una mejor valoración de las *performances* económicas y sociales a corto, medio y largo plazo. **Un riesgo social hoy, es un riesgo importante sobre la *performance* económica del mañana.**

Algunos indicadores que se pueden establecer son los siguientes:

(23) ÁLVAREZ LÓPEZ, J. y BLANCO IBARRA, F.: «Apoyo de la contabilidad directiva a la motivación de los recursos humanos». *Técnica Contable*. Núm. 547. Julio, 1994. Pág. 458.

1. **Indicadores de alerta estratégica**, como por ejemplo:

$$a) \quad \frac{\text{Costes ocultos}}{\text{Costes visibles}}$$

¿Qué significa un aumento de los costes ocultos con relación a los costes identificados en la contabilidad? Esto quiere decir que los disfuncionamientos y la pérdida de energía de la empresa aumentan, por ello se puede considerar como un indicador de alerta. Este ratio nos expresa también la relación que existe entre ambos. Así, una estrategia de reducir los costes visibles sin preocuparse de los efectos en los costes ocultos puede suponer un aumento de estos últimos. Por ejemplo, una disminución de mano de obra directa puede ir asociada a un aumento de las averías, defectos en la calidad, etc.

$$b) \quad \frac{\text{Costes externalizados}}{\text{Costes internalizados}}$$

Los **costes externalizados** son todos **aquellos que se repercuten hacia el exterior de la empresa para liberar ciertos gastos**. Es necesario, **vigilar un aumento exagerado de este ratio**. Tradicionalmente una buena política consiste en reflexionar de la siguiente forma: «todo lo que es pagado por otros es una ventaja para nosotros». Esto podría considerarse como una buena gestión, salvo si se admite que existe un efecto bumerán: cuando se externalizan costes al entorno (medioambientales, despido de trabajadores, etc.), éste puede responder forzando a la empresa a reintegrarlos, como por ejemplo, una disminución de efectivos, en un primer momento supone una reducción de los gastos de personal (visibles) de la empresa, pero algunas veces, el coste de las indemnizaciones que son pagadas por la colectividad van aumentando, y este coste que inicialmente fue exteriorizado por la empresa no permanecerá mucho tiempo, porque podría conducir más tarde o más temprano a un aumento de las cotizaciones sociales, de tal manera que muy pronto recaerá también sobre el conjunto de los trabajadores que permanecen en la empresa, contrayendo de esta forma, un mayor coste por haber exteriorizado una parte de sus gastos de personal.

Este efecto bumerán es una prueba de una relación estrecha, de naturaleza económica, entre la empresa y su entorno, por eso, los costes exteriorizados pueden ser considerados como costes ocultos. Este **ratio** por tanto, nos da una **idea de la responsabilidad social de la empresa**. Esta relación nos permite estimar a corto plazo los costes ocultos que la empresa deberá asumir en un futuro debido al efecto bumerán que se produce al exteriorizar determinados costes. Así, la empresa para enriquecer su diagnóstico estratégico, puede anticiparse en dos o tres años a los costes externos potenciales.

- c)
$$\frac{\text{Tiempo indirectamente productivo}}{\text{Tiempo directamente productivo}}$$

Una empresa lanzada en una reflexión estratégica tiene una elección muy importante: qué **recursos debe consagrar a actividades directamente productivas**, que generan resultados inmediatos (cifra de negocios, margen, resultados, etc.) **o en actividades indirectamente productivas** que constituyan la «creación de potencial» actual, pero con resultados sólidos en el futuro.

La repartición entre los tiempos directamente productivos y los tiempos indirectamente productivos constituye un problema universal. Este **ratio** nos puede servir para **medir el grado de profesionalismo existente**. Hay que tener presente, que aumenta con la jerarquía de responsabilidades, pero el tiempo indirectamente productivo de los mandos puede constituir una contribución a la eficacia en la dirección de la actividad y a la puesta en marcha de la estrategia. Este tiempo, para los operarios conlleva principalmente información descendente y ascendente, formación integrada, comunicación-coordinación-concertación, etc.

Intentar maximizar el tiempo directo que se aplica al producto, se considera que es una buena manera de crear competitividad. Pero si la empresa reduce sus efectivos, esto afecta precipitadamente al tiempo de las operaciones, sacrificando estudios, preparaciones, perfeccionamiento metodológicos, formaciones internas necesarias, etc. **La deterioración de este ratio constituye una alerta para una empresa que está empezando a perder su profesionalismo.**

- d) Se debería **recoger también, algunos indicadores** que nos permitieran analizar entre otros aspectos los siguientes:
- ¿Qué **capacidad efectiva tiene el sistema de información de la empresa para estimular acciones a los trabajadores** y por lo tanto, el poder de utilizar el sistema de información para la toma de decisiones?
 - ¿Qué **grado de sincronización o coordinación existe entre las unidades y el personal** que componen la empresa en «tiempo real»? es decir, que en plazos cortos permitan una reacción rápida de la misma frente a su entorno externo o interno.
 - ¿Qué **capacidad de reacción** tiene la empresa para revisar y adaptar regularmente y frecuentemente, sus estructuras, su funcionamiento, sus prácticas, sus procedimientos?

2. **Incluir indicadores de inversión inmaterial**, que nos midan los gastos destinados a la realización de este tipo de inversiones.

3. Ratios para el **análisis de los costes ocultos o de no calidad**.

4. **Ratios de rentabilidad** en los que se tengan en cuenta la **rentabilidad social** (24), es decir, que se consideren aspectos sociales como la calidad, sus derivados y la excelencia empresarial.

3.3.2. Los auditores externos y los indicadores cualitativos.

Los **auditores externos** en sus informes suelen llevar a cabo únicamente una certificación de las cuentas de la empresa, pero también, se deberían tener **presente estos indicadores de alerta, de inversión inmaterial, de rentabilidad social y de consideración de los costes ocultos** para poder explicar cuál podría ser la **evolución de la empresa en un futuro**. Además, el auditor conocería cuáles son los puntos débiles de la empresa y controlaría la evolución seguida por ésta, de tal forma que éste fuese adquiriendo en mayor medida un rol de vigilancia y de alerta. Además, en las **empresas** que existan un **cálculo y control de los costes ocultos**, el **control interno** de éstas **mejoraría**, por lo que en cierta medida la **labor del auditor se debería ver facilitada**.

4. Instrumentación de herramientas de gestión socio-económica.

Se van a presentar diferentes herramientas que pueden ser utilizadas para un adecuado control socio-económico.

4.1. Los planes de acción prioritarios (PAP).

La necesidad de que la empresa establezca planes de acción estratégicos, entendiendo como tales, aquellos que tengan como finalidad el cumplimiento de los objetivos prioritarios establecidos en el plan estratégico global o en la planificación estratégica, ha sido puesto de manifiesto por diferentes autores, con diferentes denominaciones. Por ejemplo, MARCHESNAY (25), habla de «planes de acción estratégicos», AVENIER (26), «programas de acciones concretas», BUENO CAMPOS (27) y MARMUSE (28), establecen un plan de crecimiento y planes operativos (plan comercial,

(24) Puede verse:

- JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.A.: *La calidad como estrategia competitiva. Gestión, rentabilidad y auditoría*. Ed. Tébar Flores. Albacete, 1996. Pág. 173.

(25) MARCHESNAY, M.: *Cas et solutions de stratégie*. Ed. Chotard et Associés. París, 1988. Pág. 25.

(26) AVENIER, M.J.: *Le pilotage stratégique de l'entreprise*. Editions du CNRS. París, 1985. Pág. 10.

(27) BUENO CAMPOS, E.: *Dirección estratégica de la empresa. Metodología, técnicas y casos*. Ed. Pirámide. Madrid, 1991. Pág. 392.

(28) MARMUSE, C.: *Politique générale: langages, intelligences, modèles et choix stratégiques*. Ed. Economica. París, 1992. Pág. 340.

financiero, etc.), SAVALL, ZARDET (29) y CALORI y ATEMER (30) hablan de planes de acción prioritarios. En este sentido, se considera que las empresas deben establecer los mismos, siendo una posible denominación de éstos, la de planes de acción prioritarios (PAP).

4.1.1. Definición.

El plan de acción prioritario (**PAP**) sería un documento en el que se formalizaría por escrito el conjunto de acciones prioritarias a realizar en el transcurso de un período de seis meses para alcanzar los objetivos prioritarios.

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. Así, la preparación del PAP de la empresa del primer semestre consiste en extraer del plan estratégico las acciones prioritarias cuya preparación o realización, estén planificadas para el semestre. Además, cada nivel del organigrama prepara su plan de acción estudiando el de su superior jerárquico, seleccionando las acciones prioritarias que serán 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, **cada responsable prepara su PAP** 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, de las divisiones, servicios, etc.
2. **Del 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 establecerán las acciones para suprimirlos, estas acciones se inscriben en el **proyecto de los PAP**.

(29) SAVALL, H. y ZARDET, V.: *Ingénierie stratégique du roseau*. Ed. Economica. París, 1995. Pág. 334.

(30) CALORI, R. y ATEMER, T.: *Diagnostic et décisions stratégiques*. Ed. Dunod. París, 1993. Pág. 333.

4.1.2. La planificación y programación de los PAP.

Una vez elaborados los PAP, es esencial que su **realismo** y su viabilidad sea verificada. Esto permite asegurar a los PAP una función fundamental: su carácter **estimulante pero realista**, para evitar que se desarrolle el escepticismo o desmovilización frecuentemente observados en los sistemas clásicos de dirección por objetivos.

Frecuentemente no existe una adecuación de recursos con relación a los objetivos estratégicos. Por lo que es conveniente realizar un pequeño test, sobre la viabilidad de los PAP, es decir, una **planificación-programación**, con el fin de que para el período fijado de seis meses:

1. Los **recursos de tiempo sean más o menos iguales a las necesidades**.
2. Y una **programación** que consiste en **simular sobre un calendario, las fechas en las cuales serán progresivamente realizadas las acciones**. Esta programación **necesita una coordinación y concertación** entre los diferentes **actores implicados**.

4.1.3. Los PAP y la preparación presupuestaria.

Una **evaluación** de las **realizaciones estratégicas** que se hayan producido en el semestre a través **de los PAP**, pueden servir como **punto de referencia** para la **preparación presupuestaria**.

Los PAP comprenden objetivos de mejora de los resultados inmediatos fundados sobre la disminución de los costes ocultos o de no calidad. La **preparación del presupuesto** del nuevo año, debe tener en cuenta estos objetivos para elaborar un presupuesto que esté **conforme con los PAP**. Este procedimiento de preparación presupuestaria se aparta radicalmente de los procedimientos corrientemente practicados por las empresas, porque la mayor parte de éstas hacen presupuestos que se pueden calificar como **presupuestos de reproducción**, es decir, el presupuesto del año precedente es adaptado al del año siguiente únicamente modificando determinadas cantidades de una manera arbitraria, sin remitirse a las causas de la estructura de costes, sin preguntarse sobre el aumento de los gastos fijos o variables, etc.

A veces, las empresas tienen que recurrir a operaciones presupuestarias «quirúrgicas» (hacer recortes en ciertas partidas de gastos) y sin saber qué acciones concretas permitirán alcanzar estos objetivos. Por lo que se considera que es necesario:

- Traducir en previsiones presupuestarias aquellas acciones que han sido anteriormente identificadas en los PAP.
- O bien, identificar planes de acción concretos para realizar los objetivos presupuestarios previamente establecidos.

4.2. Sistemas de remuneración participativos.

En este apartado se intentan plantear diferentes sistemas de retribución que pueden llevar a cabo las empresas para un adecuado control socio-económico y las posibles combinaciones que se establecen entre los mismos.

4.2.1. La gestión participativa por objetivos: el contrato de actividad periódicamente negociable (CAPN).

El contrato de actividad periódicamente negociable (CAPN) sería una forma de retribución participativa por objetivos, que podría definirse como 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 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.).

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

4.2.2. 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 desarrollo del personal**, por ello, este último aspecto es fundamental para el control socio-económico que se viene desarrollando. Así, se considera que una **gestión participativa por objetivos** puede llegar a cumplir estas finalidades. Pero, esta gestión participativa puede ir evolucionando hasta poder complementarse con un sistema de **remuneración por competencias**. Antes de explicar cómo se puede producir tal evolución, se desarrolla lo que se entiende por retribución por competencias.

Debido a las nuevas situaciones del entorno, que van exigiendo una contención de salarios, necesidad de recuperar y mantener la competitividad, ha llevado a que en Estados Unidos se busquen alternativas que permitan mayores incrementos salariales, mayor competitividad y profesionalidad y, a la vez, no incrementar los gastos de personal en la empresa. Para ello, se ha empezado a utilizar con mayor frecuencia un sistema de retribución denominado por «competencias» o por «conocimientos» que **consiste en retribuir a los profesionales por las competencias propias que pueden desarrollar más que por el trabajo que están 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. Lógicamente la **implantación** de este sistema supondrá algunas **reticencias internas**, sobre todo de personas que lleven mucho tiempo desempeñando una tarea, ya que pensarán que si alguien aprende a hacer 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, supondrá 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, las mismas han sido reconocidas por diferentes directivos y también, las dificultades de su implantación debido principalmente a la oposición de los sindicatos (31).

Para un establecimiento progresivo de este sistema de retribución es **conveniente** que la empresa tenga establecido algún **sistema de valoración interna** de los puestos o de **evaluación personal**.

4.2.3. La complementariedad entre estos sistemas de retribución.

¿Dónde se puede producir la complementariedad entre un sistema de retribución participativa por objetivos y una retribución por competencias? El establecimiento de los CAPN supone que tras la realización de varios contratos, los esfuerzos individuales del trabajador vayan aumentando, unido también, a un progreso en sus competencias, iniciativas, autonomía y responsabilidades. Por tanto, son aspectos que deben ser considerados a la hora de la gestión de su carrera profesional, ya que los trabajadores que tengan éxito en varios CAPN, desearán una evolución de la misma.

Así, la empresa puede optar por ejemplo, por tres posibilidades:

1. Establecer para **determinadas categorías** (generalmente las inferiores) **una retribución basada en una prima y, posteriormente**, a medida que el trabajador vaya adquiriendo nuevas competencias establecer **un sistema de remuneración** en el que se tenga en cuenta principalmente las **capacidades** y el cumplimiento de los objetivos.
2. Implantar una **retribución por competencias** para los **mandos intermedios** hacia niveles inferiores (operarios, etc.) y una **gestión participativa por objetivos** para los **mandos superiores**.

(31) Pueden verse estas ventajas en:

– ÁLVAREZ, J.: «Tendencias retributivas que están por llegar». *ABC. Nuevo trabajo*. 16 de junio de 1996. Pág. 7.

Lógicamente, el sistema adoptado debe tener una incidencia en la política y el sistema de evaluación interno del personal, de tal manera que se ha de intentar ligar o establecer un **sistema de evaluación** que tenga presente el **cumplimiento de los objetivos** y a la vez, una **valoración del aumento de las competencias del trabajador**, para evitar la subjetividad que se produce en la práctica por parte de los mandos a la hora de llevar a cabo las evaluaciones.

3. Llevar a cabo un sistema de **retribución** participativo basado en el **trabajo en equipo**. Este tipo de retribución estaría asociado a equipos de trabajo de calidad total o mejora continua, en el que la retribución sería más bien de una manera implícita o intangible, esto es, un sistema de reconocimiento público de los éxitos alcanzados por los equipos. Pero además, habría que **complementarla** con un sistema de compensación y reconocimiento, así como los de desarrollo de la carrera profesional (**retribución por competencias**), siempre que estén bien concebidos, ya que los mismos supondrían un **avance**, no una limitación, **desde el punto de vista del equipo** (32).

Todo lo anteriormente apuntado, **no debe entenderse** como el **sistema más eficaz sino que se trata de algunas propuestas** a partir de las cuales se puede vislumbrar un cierto progreso, pero cada empresa es diferente, con culturas y gestiones distintas. Estas recomendaciones se han ido obteniendo en función de algunos comentarios obtenidos en la realización de las entrevistas a varias empresas españolas y aportaciones propias.

En definitiva, la **dirección debe elegir el sistema que mejor considere que se puede adaptar a su empresa**, teniendo en cuenta tanto el presente como el futuro.

4.3. El cuadro de mando estratégico.

Con la denominación de «cuadro de mando estratégico» se hace referencia a una herramienta que cumpliría la función de ser un instrumento fundamental en la toma de decisiones, en la que se van a incluir nuevas medidas o indicadores que no estaban presentes en los antiguos cuadros de mando.

4.3.1. Definición y características de un cuadro de mando estratégico.

En primer lugar, 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, esto es, tiene una **función de «radar» y de vigilancia estratégica**.

(32) OSTROFF, F. y SMITH, D.: «La organización horizontal». *Harvard Deusto*. Expansión: Temas y casos para aprender. Núm. 2. *Management: Organización y métodos de gestión*. 1996. Pág. 51.

Por tanto, sirve como herramienta que **facilita la toma de decisiones**, al encontrarse **en conexión con la estrategia de la empresa**. Esto es un avance importante, porque sitúa en el centro la estrategia y no el control, se vincula al largo plazo, y se fundamenta en supuestos tanto financieros como operativos. Tiene un carácter sintético, ya que contiene únicamente las informaciones esenciales, reduciendo así al mínimo la sobrecarga de información y una representación sinóptica que facilita la interpretación de las mismas. De esta manera, aporta una visión global y rápida de la actividad empresarial, al coordinar las distintas mediciones del rendimiento (financieras y operativas) y ayuda a las empresas a adoptar una perspectiva de futuro.

4.3.2. Los indicadores de un cuadro de mando estratégico.

Está compuesto de un conjunto de indicadores que pueden agruparse en cuatro familias:

1. Indicadores de una *gestión interna o perspectiva interna* que reagrupen las diferentes informaciones que permitan asegurar la gestión de su zona de responsabilidad, es decir, analizar en qué debemos sobresalir. Entre otros, pueden figurar:

- a) Indicadores sobre aquellas operaciones internas cruciales que permitan satisfacer las necesidades del cliente: **tiempo del ciclo, calidad, destreza de los empleados, productividad, etc.**
- b) Algunos **indicadores sociales**, por lo menos aquellos que permitan conocer los efectivos, la masa salarial, programas de formación, etc.

2. Los indicadores de una *gestión externa o perspectiva del cliente* (para la estrategia externa y para la interna), es decir, **integrar los objetivos estratégicos** en el cuadro de mando de tal manera que podamos determinar cómo nos ven los clientes. Es necesario que la dirección fije estos objetivos y que, además, se precise 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 permitan dirigir la unidad por acciones específicas.
- **Indicadores** con vocación de **gestión estratégica**, utilizados por los interesados, pero igualmente transmitidos selectivamente al nivel superior y consolidados. Por ejemplo, las preocupaciones de los clientes tienden a agruparse en cuatro categorías: plazo, calidad, eficacia de servicio y coste.

3. La tercera categoría sería insertar indicadores *de resultados inmediatos o perspectiva financiera*, los cuales permiten seguir los diferentes indicadores de resultados que tienen una incidencia sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que analicemos cómo nos ven los accionistas. Sería conveniente tener en cuenta indicadores sobre costes ocultos o de no calidad.

4. La cuarta categoría sería 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, esto es, si podemos seguir mejorando y creando valor. Así, a través de la capacidad para lanzar nuevos productos, seguir innovando, crear más valor para los clientes, mejorar la eficiencia operativa de manera continua, de tal manera que se consiga en un futuro un incremento de las ventas y de los beneficios.

Tendría que **conceder la misma importancia a estas cuatro categorías de indicadores**. En opinión de KAPLAN y NORTON (33) se necesita una presentación equilibrada tanto de las medidas financieras como de las operativas (satisfacción del cliente, los procesos internos y las actividades de innovación y mejora de la organización). El conceder la misma importancia a los *resultados inmediatos* y a los de *creación de potencial* permitirá alcanzar los resultados a corto, medio y largo plazo, y además, obligará a los directivos a **estudiar juntas todas las medidas**, de manera que se detecte, si la mejora en un área puede haberse logrado en detrimento de otra.

Además, un cuadro de mando no puede contener sólo **indicadores** exclusivamente **financieros** sino que éstos deben ser también **cualitativos y cuantitativos**. Por ejemplo, indicadores financieros (que se pueden obtener a partir de la contabilidad de gestión) y unos indicadores no financieros de carácter extracontables dentro de los cuales pueden señalarse, tanto los cuantitativos (número de clientes, cuota de mercado, número de unidades defectuosas, etc.), como los cualitativos (grado de motivación, la cohesión, la capacidad de trabajo en equipo, etc.).

El cuadro de mando estratégico es, por tanto, la **herramienta soporte para la realización de un auto-control de gestión** por cada miembro de la empresa.

4.4. Cuadro de competencias y la evaluación de los potenciales.

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. Para ello, es conveniente que exista alguna herramienta que facilite esta opción, así un cuadro de competencias y de evaluación de los potenciales puede cumplir tal función, ya que serviría de **indicador** sobre las **competencias del personal** (diagnóstico de las mismas, conocimiento del potencial estratégico que tiene la empresa ante un posible cambio tecnológico, etc.), la **formación**, la **organización del trabajo** (permite indicar para cada persona: ¿qué es lo que hace?, ¿qué relaciones se establecen?, ¿con quién consul-

(33) KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P.: «Evaluación de resultados: algo más que números». *Harvard Deusto business review*. Núm. 55. Marzo, 1993. Pág. 18.

ta?, ¿qué carga de trabajo desarrolla?, ¿en qué trabajos de grupo forma parte?). Otros autores presentan herramientas que permiten evaluar no solamente los individuos o los equipos sino la empresa, por ejemplo, ANSOFF (34) propone un «perfil de competencias» que posibilita situar a la empresa con relación a otras firmas.

4.4.1. Definición y representación.

Consistiría en una **representación sinóptica** que visualizaría para un determinado servicio, el grado de **competencias efectivas** de las **diferentes personas que contribuyen a la actividad del mismo**, así como a la organización concreta del trabajo (véase **cuadro [3]**). Las competencias estarían definidas por el acoplamiento de un **conocimiento teórico** y de una **práctica** observable de una operación, y se podría entender como un indicador del cuadro de mando estratégico, ya que permitiría **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, permitiría 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.

Sería una **herramienta bisagra** para la **evaluación de las competencias y de las capacidades potenciales**, porque serviría como referencia para conocer las competencias en la empresa y describir los empleos de una manera más personalizada (empleos actuales y objetivos) (35).

Así, en este cuadro de competencias figurarían, en las columnas las operaciones que realizaría la empresa y en las filas el personal de la empresa estudiada. Se trataría de evaluar el nivel de competencias de cada persona sobre cada una de las operaciones enumeradas, según la siguiente simbología (36):

- n La persona tiene buenos conocimientos teóricos y prácticos.
- x La persona tiene conocimientos teóricos con alguna práctica.
- o 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 podemos medir la polivalencia individual de cada persona y por medio de las columnas el grado de vulnerabilidad del grupo ante los posibles riesgos (ausencias, por ejemplo).

(34) ANSOFF, H. I.: *La estrategia de la empresa*. Ed. EUNSA. Pamplona, 1976. Pág. 128.

(35) CASSOU, J.J.: «Système d'appréciation socio-économique». *L'audit social au service du management des ressources humaines*. Colloque à Lyon. Septembre, 1993. Pág. 115.

(36) FOLCO, J.P.: «Les outils de management socio-économique adaptés à une organisation syndicale». *Évolution de l'expert-comptable: le conseil en management*. Colloque à Lyon. Septembre, 1992. Pág. 298.

CUADRO DE COMPETENCIAS DE UN SERVICIO

ACTORES (P)	EN LA ORGANIZACIÓN AL PRINCIPIO DEL PERÍODO												OPERACIONES DE SABER-HACER A CREAR EN EL PERÍODO (EVOLUCIÓN DE LA ORGANIZACIÓN)	POLIVALENCIA	FORMACIONES A PREVER EN EL PERÍODO PLAN DE FORMACIÓN PERSONALIZADO	OBSERVACIONES		
	OPERACIONES QUE EXISTEN:						DE GESTIÓN DE DESARROLLO										SABER-HACER DE LOS EXISTENTES	
	DE GESTIÓN DE SEGURIDAD						DE GESTIÓN DE DESARROLLO											
Activ.	A1	A2	A3	A4	A5	A6	B1	B2	B3	C1	C2	C3	D1	D2	D3			
P1	n	n	x	n	x	x	n	n	x	n	o	n				Fuerte	- Informática - Inf. reunione	
P2	n	x	n	n	n	o	o	-	-	-	x	x				Media		
P3	n	x	n	n	o	-	-	-	-	-	o	o				Media	- Informática - Inf. reunione	
P4	n	x	n	n	o	-	o	-	-	-	o	o				Media		
P5	n	x	n	n	o	o	-	-	-	-	o	x				Media		
P6	n	o	-	x	o	-	-	-	-	-	o	n				Débil		
P7	n	-	-	x	-	-	-	-	-	-	o	n				Muy débil		
P8	n	-	o	x	-	-	-	-	-	-	o	n				Muy débil		
Vulneración	Nula	Fuerte	Media	Débil	Muy fuerte													

CUADRO 3. Fuente: Folco (1992). Pág. 298.

4.4.2. ¿Qué funciones cumple este cuadro de competencias?

El cuadro de competencias tendría una primera función en el proceso de planificación flexible y de puesta en marcha estratégica ya que sería una **herramienta de ayuda al diagnóstico estratégico**, por los motivos siguientes:

- Porque un examen de la misma permitiría **enumerar las competencias disponibles y compararlas con las competencias necesarias**. Por ejemplo, puede localizar las **operaciones vulnerables** que serían aquellas que coinciden con las casillas en blanco del cuadro de competencias, donde se indicaría que para determinadas operaciones no existe un número suficiente de personas; así, una columna demasiado blanca constituye un indicador de carencia de potencial humano en la empresa. Por lo tanto, la escala de competencia permitiría enumerar el **potencial estratégico** de ésta en función de **competencias actuales o futuras**.
- Porque serviría para la **preparación de planes de acción prioritarios de la unidad**, ya que podría identificar las acciones estratégicas externas que exigirían una **creación de competencias nuevas** ligadas a las innovaciones de los productos, mercados, tecnologías.
- Porque, partiendo del **diagnóstico** de los **disfuncionamientos**, posibilitaría **identificar las vulneraciones del servicio**, pero también las acciones de reorganización, de redistribución de las operaciones, por ejemplo, para devolver el interés al trabajo a ciertas personas desmotivadas, o para evitar la concentración de tareas ingratas, etc.

En segundo lugar, es una **herramienta** que ayudaría en la **toma de decisiones**, por ejemplo, permitiría:

- **Reorganizar el trabajo en la ausencia de una persona**, o durante las vacaciones de verano.
- **Definir el perfil de una persona** a contratar para reemplazar una salida idéntica.
- **Evaluar los impactos reales** de una acción de formación.
- **Anticipar la salida de una persona**.
- Etcétera.

III. LA ESTRATEGIA SOCIO-ECONÓMICA

En primer lugar, se van a definir una serie de premisas que tienen como objetivo explicar la necesidad de un nuevo tipo de estrategia, la estrategia socio-económica, aspecto que será desarrollado en un segundo lugar.

1. Consideraciones generales.

Para el establecimiento de una estrategia socio-económica habrá que tener en cuenta una serie de aspectos:

1. En primer lugar, la consideración del entorno:

El **entorno externo**, que designa a los actores económicos exógenos a la empresa y que va más allá de los clientes y consumidores, puede tener efectos directos e indirectos sobre la misma y el **entorno interno**, que reagrupa al conjunto de actores internos (gestores, propietarios, trabajadores, etc.) y las características de la empresa, teniendo presente que estos factores internos pueden ser fuente de riesgos sociales.

Por lo tanto, a la hora de definir una **estrategia socio-económica**, ésta debe **reunificar y rearticular estos dos entornos** (37), para desarrollar el análisis y la decisión estratégica, en una aproximación al marketing entendido en un entorno interno. De tal manera, que si se trata al personal en todos sus niveles como **clientes internos**, se obtendrá un nivel de **calidad** de los **productos mayor y, al ser más competitivo**, y mejorar el servicio a los clientes externos, se **incrementarán las ventas** y, por ende, los **beneficios**.

2. El **entorno** puede ser visto bajo **dos facetas: una visible y otra oculta**. Los fenómenos visibles del entorno externo e interno son fundamentalmente sobre los que se ha venido considerando el análisis estratégico, es decir, el conocimiento de la estrategia definida por la empresa. En cambio, los **fenómenos ocultos** que hacen referencia a la **puesta en marcha de la estrategia** son menos conocidos por los dirigentes, y menos valorados, debido, en parte, a que es una actividad más laboriosa. Por lo tanto, estos fenómenos ocultos son frecuentes en el entorno interno y externo, por lo que hay que **prestarles mayor atención**.
3. A la hora de **definir la estrategia** de la empresa, el **potencial humano es un factor primordial** y fuente de ventajas competitivas, por lo que es necesario una movilización de los mismos, en cuanto a la adquisición de capacidades, el desarrollo de éstas, a la realización de tareas más complejas que permitan más iniciativas y asumir mayor número de responsabilidades, etc. Todo ello unido a que los mandos funcionen como generadores-emisores de «energía»: acciones pedagógicas (formación y consejo a los colaboradores), de dirección, etc.; de tal manera que la «energía» que tienen los trabajadores se renueve y se adapte, porque si no se regenera esta energía termina por desaparecer.

(37) Diferentes autores, se manifiestan en este sentido. Puede verse:

- MARION, A.: *Le diagnostic d'entreprise. Cadre méthodologique*. Ed. Economica. París, 1993. Pág. 259.
- CROZIER, M.: *L'entreprise à l'écoute. Apprendre le management post-industriel*. Ed. InterEditions. 1989. Pág. 15.

Todas estas premisas, nos tienen que llevar a definir un nuevo concepto de estrategia, la **estrategia socio-económica**, la cual debe ser **construida asociando la estrategia de la empresa y la estrategia de los trabajadores**. Esto debe llevar a que se desplace el centro de gravedad de la gestión estratégica, **considerando el entorno interno con la misma importancia que el externo**.

2. Definición y características de la estrategia socio-económica.

En las premisas anteriores se ha ido perfilando la necesidad de una estrategia socio-económica. Antes de definir la misma, es necesario comentar que existen diferentes definiciones de estrategia (38), **centradas** más bien sobre objetivos tecnológicos, económicos y del **entorno externo**, por lo que es necesario definir una estrategia que intente conjugar dos posturas: conseguir una mejor competitividad internacional y una mayor exigencia de recursos por parte del potencial humano. Así, se puede **definir una estrategia socio-económica como aquella que establece conjuntamente objetivos económicos y objetivos sociales**, al mismo nivel de la actividad estratégica, ya que los unos son el medio de alcanzar los otros, y viceversa. Sobre este tipo de estrategias, diferentes autores se han manifestado por la necesidad de las mismas (39).

La estrategia socio-económica se puede **caracterizar** por los siguientes aspectos:

1. El **potencial humano** es un **factor fundamental** para lograr mayores niveles de competitividad y la búsqueda de nuevos itinerarios estratégicos para la empresa.
2. **Estimula 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.
3. **Es posible conciliar** de manera significativa y eficaz, **las estrategias de actores internos y externos**. Es decir, el motor de la estrategia socio-económica es indiferente y alternativamente, económico o social.
4. Define los objetivos buscados a medio plazo (3 y 5 años) y los medios de alcanzarlos.
5. Integra a la vez objetivos económicos, resultados inmediatos y de creación de potencial económico y humano.

(38) Puede verse en BUENO CAMPOS, E.: *Dirección estratégica de la empresa. Metodología, técnicas y casos*. Ob. cit. Págs. 24-30, la evolución que se ha ido produciendo del término estrategia.

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

(39) Véase:

– CEGOS: *Développement des compétences et stratégies de l'entreprise*. Ed. Les Éditions d'Organisation. París, 1987. Pág. 35.

– MARTINET, A.C.: *Management stratégique: organisation et politique*. Ed. McGraw-Hill. París, 1984. Pág. 50.

– SAVALL, H. y ZARDET, V.: *Ingénierie stratégique du roseau*. Ob. cit. Pág. 144.

El nivel de disfuncionamientos y de costes ocultos o de no calidad de una empresa **permite calificar su debilidad estratégica**, la reducción de los mismos supone que la empresa aumenta su fuerza estratégica gracias a su energía interna.

3. Requisitos para implantar y elaborar una estrategia socio-económica.

En primer lugar, se analizarán las etapas que son necesarias para implantar y establecer una estrategia socio-económica, para posteriormente desarrollar algunas de las fases que pueden llevarse a cabo para la elaboración de la misma.

Para **implantar** una estrategia socio-económica, es necesario pasar por **dos etapas**:

1. Realizar una intervención para mejorar la puesta en marcha de la estrategia, es decir, **establecer una serie de herramientas** (planes de acción prioritarios, sistemas de retribución participativos, cuadro de competencias, cuadro de mando estratégico).

Una vez realizada esta primera intervención, es necesario ir consolidando la estrategia que la empresa haya decidido.

2. Una **intervención sobre la estrategia de la empresa**. Para ello es necesario:

- La **construcción de escenarios estratégicos alternativos** con un doble componente interno-externo.
- Reforzar la **coherencia de la Dirección** en cuanto a la **determinación de los objetivos prioritarios** de la empresa y con relación al **análisis** de nuestro DAFO (**Debilidades, Amenazas, Fuerzas y Oportunidades**) ya que facilitará la rapidez de la toma de decisiones estratégicas.

Por otro lado, para poder **elaborar** una estrategia socio-económica se pueden seguir las siguientes fases:

1. Una de las fases principales, sería la realización de un **diagnóstico estratégico**, que consistiría en un **proceso de análisis que permitiese conocer los recursos fundamentales**, los medios de que se dispone, la situación económico-financiera en que se encuentra y las habilidades y capacidades de la empresa para mantener o mejorar su posición competitiva (40).

(40) BUENO CAMPOS, E.: *Dirección estratégica de la empresa. Metodología, técnicas y casos*. Ob. cit. Pág. 177.

Para realizarlo, es conveniente que la empresa tenga establecido:

- Un **sistema de información** en el que los datos sean comprendidos, memorizados por los actores para transformar las decisiones en acciones que permitan la realización de éstas. Además, debe reflejar los objetivos estratégicos de la empresa y señalar cualquier desviación que se derive de los planteados (41).
- Utilización de **indicadores típicos de un diagnóstico estratégico**, que consiste, en el establecimiento del perfil estratégico o capacidad competitiva de la empresa.
- Además, se puede **completar** con **indicadores sobre la calidad de la gestión estratégica**, analizados anteriormente.

2. La formulación de las estrategias requiere además de un diagnóstico **una evaluación**, para ello se deben utilizar criterios de medida: cualitativos, expresados en palabras claves; cuantitativos en cifras claves y financieros, en unidades monetarias.

3. Otro aspecto fundamental, en la planificación estratégica, es el **establecer soportes escritos para una formalización simple de la estrategia**:

- a) **El plan estratégico**, que define los **objetivos** sobre el **entorno interno y externo**. Estos objetivos son formulados bajo forma de ejes estratégicos en un horizonte de tres a cinco años. La expresión de estos objetivos se hace bajo formas complementarias: cuantitativas, cualitativas y financieras. Un plan estratégico se compone de cuatro partes: mercados, productos, tecnología y potencial humano.
- b) **Los planes de acción estratégicos internos y externos**. Recogen las **acciones** que permitirán **alcanzar la situación deseada en el plan estratégico**. Es decir, **clarifica la estrategia de la empresa en tres o cinco años**. Una de sus particularidades es poner en evidencia los objetivos y las familias de reducción de disfuncionamientos. Estos planes deben tener las siguientes características:
 - Presentar para cada objetivo estratégico del plan, el período de realización de los mismos.
 - Los **objetivos estratégicos** deben ser **traducidos en acciones prioritarias** para estimular la acción concreta de cada actor.

(41) QUESADA SÁNCHEZ, F.J. y JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.A.: «Filosofía para fomentar el bienestar social de la empresa. Gerencia empresarial basada en la calidad total». *VII Encuentro de profesores universitarios de contabilidad*. Barcelona, 1996. Pág. 120.

- Una planificación previsional esquemática para el primer año del plan estratégico, que permita una sincronización y escalonar de forma concertada los calendarios de acciones a realizar por las diferentes unidades.
 - Las acciones prioritarias deben ser repartidas en acciones concretas, por lo tanto, **permite preparar los planes de acción prioritarios para cada servicio o actividad**, de tal manera que a partir de este plan se pone en conexión con una de las herramientas ya referenciadas, los planes de acción prioritario, ya que a partir de ellas se facilita la elaboración de los mismos.
 - Cada año debe ser **actualizado** para tener en cuenta la evolución del entorno externo y del interno.
- c) **El presupuesto estratégico**, que contendría de una manera **cuantificada los objetivos del plan estratégico**. Sería conveniente que se expresasen con claridad las misiones y metas que forman la cultura de la empresa y se cuantificara lo más concretamente posible lo que cada persona o equipo de personas deben aportar a la gestión común. Posteriormente, el mismo se puede desarrollar: por funciones y áreas, por actividades y por objetivos y responsabilidades. Una vez aprobado, comenzará la fase del **control presupuestario estratégico**, consistente en comparar continua y sistemáticamente las realizaciones con las previsiones, estableciendo, interpretando, explicando y realizando propuestas para la corrección de las desviaciones (42).

4. Instrumentos de la puesta en marcha de la estrategia socio-económica (43).

La **puesta en marcha de una estrategia socio-económica**, considerada como la **realización de acciones y su evaluación periódica**, se basa en el desarrollo de un conjunto articulado de **herramientas**, ya planteadas en la elaboración de un **control socio-económico**.

(42) MALLO, C. y BERNABÉU, M.D.: «Política estratégica de productos y de nuevas operaciones industriales y comerciales». *Partida Doble*. Núm. 71. Octubre, 1996. Págs. 32-33.

(43) El establecimiento de instrumentos para la aplicación de la estrategia ha sido desarrollado por distintos autores. Pueden verse:

- MARTINET, A.C.: *Management stratégique: organisation et politique*. *Ob. cit.* Pág. 138. Que recomienda a las empresas dotarse de herramientas para la puesta en marcha de la estrategia, porque permiten describir una situación compleja y situar los problemas y encajar las soluciones.
- PORTER, M.E.: *Ventaja competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior*. Ed. CECSA. 8 Edición. México, 1992. Págs. 51-54. Que utiliza la **herramienta estratégica** que denomina «**cadena de valor**».

4.1. *¿Cómo pueden servir las herramientas del control socio-económico para la evaluación y puesta en marcha de la estrategia?*

En primer lugar, respecto a la **puesta en marcha de la estrategia**:

1. Con respecto a los **PAP**, se puede observar que los mismos se **construyen** a partir de **dos fuentes: del diagnóstico de los disfuncionamientos y de la estrategia global de la empresa**. Por lo tanto, es de esta última fuente de la que se van a extraer las acciones prioritarias a realizar en el primer semestre que provienen del plan estratégico interno y externo de la empresa.
2. Los **CAPN** son una herramienta fundamental para la puesta en marcha de la estrategia porque **son un complemento indispensable a los PAP**. El CAPN asegura la realización de las acciones de los PAP a nivel individual, por lo que permite «anclar» la estrategia lo más cerca posible de cada individuo de la empresa.
3. El **cuadro de mando estratégico se encuentra articulado** con los **PAP y los CAPN**, ya que permite a cada responsable **vigilar** a lo largo del semestre la **realización progresiva de éstos**. Además, contiene indicadores estratégicos del entorno interno y externo.
4. El **cuadro de competencias** ayuda también a la puesta en marcha de la estrategia porque a partir del plan estratégico interno y externo, permite **identificar las acciones estratégicas** externas que exigirán la creación de competencias nuevas. Además, servirá para la preparación de los PAP de cada unidad.

En segundo lugar, la evaluación de las realizaciones estratégicas o **control estratégico**. Hay que decir, que la evaluación estratégica no es una operación puntual llevada a cabo una o dos veces por año, sino más bien un **proceso casi permanente y de prácticas difundidas** entre los cuadros que constituyen la evaluación estratégica. Pero por simplificación se pueden **distinguir tres periodos**:

1. **Evaluación en un plazo muy corto (mensual)**. El éxito de la estrategia depende de los objetivos fijados, de la viabilidad de las acciones prioritarias, por lo que es necesario una **vigilancia** en el transcurso del semestre sobre la realización **efectiva** de las **acciones decididas en los PAP**, para ello, se pueden utilizar los cuadro de mando estratégicos y el cuadro de competencias de la unidad.
2. Evaluación **semestral**. Esta evaluación viene marcada por la finalización de los PAP y los CAPN, y la elaboración de los mismos para el próximo semestre.
 - Así, para los **PAP** se realizará un balance, **indicando** para cada línea de acción, si se han **realizado total o parcialmente las acciones previstas** y si han producido los efectos esperados.

- Una **evaluación** para cada **persona del alcance de sus objetivos** personalizados, durante el semestre, permitirá a cada superior jerárquico tener una visión sobre la contribución de cada uno en las acciones estratégicas del semestre, así como sobre las perspectivas de evolución de cada colaborador.
3. **La evaluación anual.** La **evaluación del PAP del segundo semestre del año, servirá como indicador de las realizaciones estratégicas del año**, ya que será útil para la información anual de los accionistas, de los servicios públicos y de la comunicación interna del personal. Además, se verificará si los objetivos estratégicos formulados en el plan interno y externo, completados con las acciones prioritarias de los PAP, han producido los efectos económicos esperados. Además, las evaluaciones de las realizaciones estratégicas hechas cada semestre por medio de los PAP y los CAPN pueden servir como punto de referencia en la preparación presupuestaria.

El plan estratégico y el plan estratégico interno y externo, que suelen ser trienales, cuatrienales o quinquenales, necesitan también una **revisión al menos anual**, por si es necesario realizar alguna reconsideración de los ejes estratégicos. Éstas pueden provenir de factores **externos** de la empresa (nuevas oportunidades en el mercado, nuevos comportamientos de la competencia, o de la clientela, etc.) e **internos**: en particular, de la evaluación de los PAP y de los CAPN.

4.2. *Articulación y complementariedad de los instrumentos en la puesta en marcha de la estrategia.*

Los PAP, el CAPN, los cuadros de mando estratégicos y el cuadro de competencias se encuentran articulados y sincronizados entre sí. La **articulación** de estas cuatro herramientas se hace según **dos ejes**:

- a) Cada miembro de los **mandos dispone** de estas **cuatro herramientas interconectadas** y las utiliza en interacción de unas con otras.
- b) En el conjunto de la empresa, cada «batería» de herramientas es **articulada**, como sigue:
 - Los diferentes **PAP están fuertemente conectados entre ellos** (acciones prioritarias concertadas) y ligados; los PAP de los diferentes servicios o actividades están contruidos a partir de los PAP departamentales, incluso a partir de los de la empresa.
 - Los diferentes **CAPN están conectados entre ellos**, debido a la existencia de objetivos y medios comunes, los cuales se desmultiplican en los CAPN de las diferentes personas sobre una misma línea jerárquica y la articulación entre dos personas del mismo nivel jerárquico.

- Los diferentes **cuadros de mando** tienen una parte común, que estará constituida por aquellos **indicadores** de vigilancia **estratégica** sobre el entorno interno y externo.
- Los **cuadros de competencias** son frecuentemente utilizadas como **herramientas** de pilotaje operacional y **estratégico** de las unidades de trabajo.

Es el conjunto de estas articulaciones flexibles las que aseguran una cierta sincronización del conjunto de actores y, por tanto, una mejor calidad de la puesta en marcha de la estrategia. Pero, además, la eficacia de los diferentes instrumentos y su facilidad de utilización proviene también de la **complementariedad que se produce entre ellos**. Ejemplos de esta complementariedad pueden ser:

- Los **PAP** de un servicio o actividad **permiten** que se **construyan indicadores** que servirán para el **cuadro de mando estratégico**, lo que permitirá evaluar periódicamente las realizaciones estratégicas, así como la consecución de los objetivos de los CAPN.
- El CAPN de un responsable jerárquico contiene objetivos en el que alguno de ellos provienen del PAP del servicio dirigido por esta persona. Es decir, **el PAP y el CAPN son complementarios**, el **PAP** juega un rol de **estimulante colectivo** mientras que el **CAPN** juega una **estimulación individual**.
- El **cuadro de mando estratégico** se encuentra **sincronizado con los CAPN**. Así:
 - Los objetivos fijados en los CAPN deben ser seleccionados entre los indicadores del cuadro de mando estratégico.
 - El cuadro de mando permitirá alertar al personal, de que los objetivos de su CAPN se estaban cumpliendo pero en detrimento de otros objetivos.
- El **cuadro de competencias** de una unidad permite ayudar a **construir el PAP** y además puede **formar parte del cuadro de mando estratégico**, e incluso, puede servir para identificar objetivos de formación o de evolución de las competencias de una persona.

RESUMEN Y CONCLUSIONES

El análisis realizado a lo largo de la investigación, nos ha llevado a plantear algunas sugerencias o recomendaciones que pueden servir como base para llevar a cabo un modelo de **gestión socio-económica** por parte de las empresas, ofrecemos a continuación las notas que, en nuestra opinión, son más significativas, eludiendo una excesiva pormenorización a fin de no reiterar argumentaciones previamente efectuadas.

- Es necesario una **contabilidad «analítica social»**, que tenga en cuenta la realidad social de la empresa. Es decir, aquellos procedimientos que puedan ser utilizados por las empresas para **medir los costes y ventajas sociales**. Por ejemplo, el cálculo de los **costes externalizados y los de oportunidad**.
- Es conveniente que se realicen cálculos de los costes ocultos o de no calidad y se tengan en cuenta los mismos en el **análisis económico-financiero**. Así, se **presentan modelos del balance, cuenta de pérdidas y ganancias y valor añadido** donde se **incluyen los costes ocultos** con el fin de facilitar la toma de decisiones.
- Se trata y considera la **inversión inmaterial**, que muchas veces no se le presta la atención adecuada, siendo cada vez más la clave de los beneficios de las **empresas** e incluso se convierte en el **núcleo gravitacional** de las mismas. Hay que tener en cuenta la existencia de una **asociación entre la inversión material e inmaterial**.
- Se indica la conveniencia de presentar información social tanto desde una perspectiva interna como externa.
- Desde el punto de vista del análisis contable, **se establecen indicadores de gestión** para analizar los posibles riesgos económicos y sociales. Se desarrollan así, indicadores **de alerta estratégica**, de carácter no financiero, de tal manera que los mismos tengan en cuenta las *performances* económicas y sociales a corto, medio y largo plazo.
- Se proponen **herramientas de management socio-económico**:
 - **Planes de acción prioritario**, en los que se formalicen por escrito las acciones prioritarias a realizar en un período de seis meses, elaboradas a partir del plan estratégico global y del diagnóstico de los disfuncionamientos.
 - Un **sistema de retribución participativo que se adapte a la cultura y objetivos de la empresa**. Se hacen algunas propuestas como una retribución por objetivos, por competencias o aptitudes y basada en el trabajo en equipo, considerando que éstos se autogestionan, y se presentan posibles combinaciones entre estos sistemas de remuneración.
 - **Cuadros de mando estratégico en los que se incluyan indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros**, que hagan referencia a cuatro grandes perspectivas: **interna, externa** o del cliente, **financiera y de creación de potencial**, esto es, de innovación y aprendizaje.
 - **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).

- **Desarrollo de la ambición estratégica, fuente de creación de empresas y empleos.** El *management* socio-económico reduce las fugas de energía, refuerza el potencial y multiplica la fuerza estratégica, aumentando la energía estratégica de los actores. Esto se traduce por una renovación más rápida de la cartera de productos, la extensión hacia segmentos de mercados más complejos que exigen una fuerza estratégica. Así, las estrategias socio-económicas 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.**

- Para la puesta en marcha de la estrategia se pueden utilizar las herramientas del control socio-económico: planes de acción prioritario, retribución participativa, cuadro de mando estratégico y cuadro de competencias, unido a unos **soportes escritos** que permitan una **formalización** simple de las mismas:
 - a) El **plan estratégico**, que define los objetivos sobre el entorno externo e interno, y que está formado por cuatro partes: mercados, productos, tecnología y potencial humano.
 - b) Los **planes de acción estratégicos internos y externos** que establecen las acciones que permitirán alcanzar la situación deseada en el plan estratégico.
 - c) El **presupuesto estratégico**, que contiene de una manera cuantificada los objetivos del plan estratégico y deberá expresar con claridad las misiones y metas que forman la cultura de la empresa y se cuantificará lo más concretamente posible lo que cada persona o equipo de personas deben aportar a la consecución de los objetivos.

- La «**confianza**» entre los directivos y trabajadores es un **factor fundamental para la competitividad** y un factor **diferenciador** para el éxito de la organización, porque en estos entornos, los empleados dan más valor añadido a su trabajo. Así, para generar un clima de confianza, el control de gestión socio-económico establece:
 - Que se instaure un lenguaje común entre el conjunto de actores de la empresa, donde los líderes fomenten la toma de decisiones, la asunción de riesgos y **promuevan el desarrollo** de las **personas** y de la **organización.**

- Hacer **participar** en todas las circunstancias a todas las **personas**, además de desarrollar la capacidad de negociación y la carrera profesional de cada individuo, porque generan recursos de creación de potencial tanto económico como humano.

- Se debe buscar un **equilibrio** entre **resultados inmediatos** (rentabilidad a corto plazo) y **la creación de potencial** (la inversión a medio y largo plazo autofinanciada). Para ello, la gestión socio-económica facilita que se encuentre la velocidad conveniente de crecimiento de la productividad que sea lo suficientemente competitiva para evitar sacrificar la creación de potencial (sin buscar maximizar la reducción de efectivos) en beneficio de resultados inmediatos.

Para finalizar, la **gestión socio-económica** que se ha venido planteando **no es la solución a todos los problemas**, únicamente se ha 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.

Aunque estas medidas externas pueden favorecer a las organizaciones, éstas pueden tener en su seno, los medios de **activar** las estrategias de desarrollo ya que, pueden **autofinanciarlas** gracias a la reducción de costes ocultos, a conseguir una movilización de sus actores internos, una fidelidad de sus clientes, etc., aspectos que han sido planteados en el control de gestión socio-económico.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- AECA: *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Serie principios de contabilidad de gestión. Documento 2. Ed. AECA. 3 Edición. Madrid, 1995.
- 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): *Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas*. Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1996.
- AMAT SALAS, J.M.: *El control de gestión: una perspectiva de dirección*. Ed. Ediciones Gestión 2000. 2 Edición. Barcelona, 1993.
- COOPER, R. y KAPLAN, R.S.: «Measure costs right make the right decisions». *Harvard Business Review*. September-October, 1988. Págs. 96-103.
- GIAR, V. y MIDLER, C.: *Pilotages de projets et entreprises. Diversités et convergences*. Ed. Economica. París, 1990. Pág. 125.
- KAPLAN, R.S.; LOWES, A. y NORTON, D.P.: *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Ed. McGraw-Hill. Septiembre, 1996.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J.: «La necesidad de producir más y mejor». *El País*. Viernes 30 de abril de 1993. Pág. 54.
- MACIARIELLO, J.A. y KIRBY, C.J.: *Management control systems: using adaptative systems to attain control*. Ed. Prentice Hall International Editions. 2 Edition, 1994.
- MALLO RODRÍGUEZ, C.; MIR ESTRUCH, F.; REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. y SERRA SALVADOR, V.: *Contabilidad de gestión (Contabilidad interna). Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Ed. Ariel Economía. Madrid, 1994.

- MARTÍNEZ GARCÍA, F.J.: *Análisis de estados contables. Comentarios y ejercicios*. Ed. Pirámide. Madrid, 1996.
- RIVERO TORRE, P.: *Análisis de balances y estados complementarios*. Ed. Pirámide. 3.ª Edición. Madrid, 1988.
- SAVALL, H. y ZARDET, V.: *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*. Ed. Economica. 2 Édition. París, 1989.
- TARONDEAU, J.C.: *Stratégie industrielle*. Ed. Vuibert. París, 1993.
- YU CHUEN-TAO, L.: *Aplicaciones prácticas del PERT y CPM*. Ed. Deusto. 6 Edición. Bilbao, 1989.