



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Gestión: evaluación de la gestión y control de gestión

Kralj, Federico Máximo

1988

Cita APA:

Kralj, F. (1988). Gestión, evaluación de la gestión y control de gestión.
Buenos Aires: s.e.

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Col 1501 / 1118

GESTION, EVALUACION DE LA
GESTION Y CONTROL DE
GESTION

Tesis Doctoral

presentada por

Federico Máximo Kralj
Reg. N° 50585

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires

Consejero de Tesis
Profesor Dr. Enrique G. Herrscher

G 3351
10p G. 3351
KY

Buenos Aires, agosto de 1988

TESIS:

"GESTION, EVALUACION DE LA GESTION
Y CONTROL DE GESTION"

	<u>Pag.</u>
RESUMEN.	1
1 INTRODUCCION GENERAL A LOS TEMAS DE LA TESIS. CONTENIDO, OBJETIVOS Y METODOLOGIA.	3
1.1 Contenido y objetivos.	3
1.2 Metodología.	7
2. LOS SISTEMAS, LA ORGANIZACION, EL PROCESO GERENCIAL Y EL PROCESO DECISORIO.	11
2.1 Las organizaciones y el concepto de sistema.	11
2.2 Coordinación, sistemas de información y estructuras organizativas.	16
2.3 El proceso gerencial.	18
2.4 La gestión y el proceso decisorio.	22
3. EL CONTROL DE GESTION	25
3.1 Productividad, eficiencia, eficacia y efectividad.	26
3.2 El control de gestión.	33
3.2.1 El control de gestión como metalenguaje de la gestión.	40
3.2.2 Sistemas de control de gestión estratégico, táctico y operativo.	43
3.2.3 Definición del control de gestión.	46
3.2.4 Funciones del control de gestión.	48
3.3 Aspectos metodológicos referidos a la tarea de control de gestión.	49
3.4 Observaciones respecto de una experiencia de aplicación de los criterios propios del control de gestión en el area de empresas privadas.	52
3.5 Observaciones respecto de una experiencia de aplicación de los criterios propios del control de gestión en el area de empresas del Estado.	54
4. METODOS PARA EL DIAGNOSTICO Y LA EVALUACION DE LA GESTION.	58
4.1 Método Cegos.	60
4.2 Método A.I.M.	69
4.3 Método de Likert.	72
4.4 Otros métodos.	76
4.4.1 Método de Paul Stockes.	77
4.4.2 Método de análisis de eficiencia de Erskine.	81
4.4.3 Método de R. W. Lewis.	83
4.4.4 Método de análisis factorial del Banco de México.	88
4.4.5 Método de Jaime Podestá Castro y Hector Luchesa.	92
5. EL TABLERO DE COMANDO Y EL INFORME DE CONTROL DE GESTION.	95
5.1 Naturaleza y elementos constitutivos del tablero de comando.	97
5.2 Requisitos que debe cumplir un tablero de comando.	98
5.3 El tablero de comando y el informe de control de gestión.	100

5.4	Instrumentos utilizables en la construcción del tablero de comando y del informe de control de gestión.	101
5.5	Propuesta de modelo dinámico aplicable en el establecimiento del tablero de comando.	107
5.6	Ejemplo de piramidación de información para el control de la eficiencia y eficacia de la gestión diferenciando la eficiencia financiera de la eficiencia propiamente dicha.	
5.7	El uso de gráficos y la utilización de computadoras.	118
5.8	El ámbito del control presupuestario y la comparación en el tiempo y en el espacio.	119
5.8.1	La homogeneización de los datos para la eliminación de las distorsiones.	122
6	CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.	123
6.1	Conclusiones.	126
6.2	Reflexión y propuesta final.	132
	BIBLIOGRAFIA.	133

RESUMEN.

Tanto en el ámbito académico como en la realidad administrativa de las organizaciones, la tarea de evaluación de la gestión y la función del control de gestión no suelen aparecer claramente definidas.

Así es como se atribuye al control de gestión funciones diversas que van desde las típicas de una gerencia administrativa, hasta las propias de un área de control presupuestario, surgiendo, en consecuencia, dudas y confusiones respecto de su naturaleza y de su utilidad y viabilidad.

Partiendo de esta situación, se pretende establecer qué es el control de gestión y cuáles son los principales aspectos metodológicos a respetar para garantizar los beneficios de su aplicación.

Se intenta precisar tareas y funciones que, mediante una metodología determinada, contribuyan al logro de una gestión efectiva actuando como instrumentos de vitalización y realimentación de dicha gestión.

Este trabajo discrimina lo que es gestión de lo que es control de gestión, postulando que el control de gestión no es el mero control propio de la gestión sino que es un control de un nivel distinto y superior.

El concepto de control de gestión que se propone es algo más que una circunstancial evaluación o diagnóstico, es una función realimentadora a ser ejercida continuamente y orientada a facilitar una gestión efectiva.

Se señala lo restringido de las evaluaciones basadas exclusivamente en lo cuantitativo y se destaca la necesidad de fundarlas también en lo cualitativo; a esos efectos se presentan criterios metodológicos y una serie de métodos de evaluación que pueden aplicarse sobre una base periódica o continua.

La realización de evaluaciones o diagnósticos periódicos, o circunstanciales, por medio de agentes internos o externos a la organización es una posibilidad que se plantea.

La otra posibilidad la brinda el control de gestión, función continua a cargo, preferentemente, de órganos propios de la organización que operan respetando una metodología acordada.

Aunque el tema es tratado desde el punto de vista de las organizaciones en general, el énfasis se pone en la organización empresaria privada que requiere de rentabilidad para su supervivencia y expansión.

Por su parte, en el punto 3.5, se hace referencia al control de gestión en el ámbito de las empresas del Estado.

Finalmente se arriba a conclusiones respecto de la naturaleza y funciones del control de gestión y respecto de los requisitos metodológicos que deben asumir los diversos instrumentos aplicables.

También se trata el punto referente a los responsables de ejercer la función de control de gestión y de realizar tareas de evaluación y diagnóstico.

En todo momento se ha tenido como premisa básica que la gestión efectiva es una obligación social para quien administra recursos y esfuerzos sea este un dirigente político, un empresario o un pequeño artesano, pues la gestión efectiva es un recurso vital en cualquier condición, pero más aún cuando la complejidad del contexto y el acelerado avance tecnológico agigantan los problemas.

Se concluye el trabajo proponiendo intensificar la presencia de la Universidad en todos aquellos emprendimientos que contribuyan a la generación de metodologías que favorezcan la efectividad de la gestión. A esos efectos se sugiere investigar la realidad factual de las organizaciones del país, plantear sobre esa base metodologías y, con la colaboración de las mismas organizaciones, contrastar en dicho ámbito la validez del material teórico generado.

1. INTRODUCCION GENERAL A LOS TEMAS DE LA TESIS. CONTENIDO, OBJETIVOS Y METODOLOGIA.

1.1. CONTENIDO Y OBJETIVOS.

Este trabajo se fundamenta en la necesidad de una gestión eficaz pues la misma es esencial para satisfacer expectativas de la organización, de los individuos y, en definitiva, de la sociedad. Se considera que los perjuicios de una gestión deficiente no se reducen unicamente al desaprovechamiento de recursos sino que implican además costos sociales.

Por lo tanto, la gestión eficaz se convierte en una obligación social tanto para el dirigente político, como para el directivo de una empresa o el pequeño artesano.

Las organizaciones luchan por su supervivencia y crecimiento y para ello deben poseer directivos con conocimientos y habilidades, aptitudes ambas que constituyen la fortaleza que se requiere para afrontar un contexto cargado de incertidumbre.

Tanto los directivos de una gran organización, como el pequeño empresario, necesitan la fuerza estratégica que nace del conocimiento de su actividad y de la posesión de una habilidad específicamente desarrollada a través del tiempo.

Tener esa aptitud, esa fuerza estratégica, significa estar capacitado no sólo para administrar los recursos existentes, sino para algo más amplio como es conducir organizaciones.

La calidad de la gestión será entonces consecuencia del conocimiento técnico de los que dirigen y de la habilidad que estos hayan desarrollado para interpretar el contexto, anticiparse, adaptarse e innovar.

La gestión es una labor continua que requiere el cumplimiento de diversos requisitos. No se basa en momentos de genialidad sino en una continuidad

Haciendo base en las ideas de Henry Mintzberg¹, es posible afirmar que la relación entre el pensamiento y la acción es un concepto esencial y que en algunas organizaciones suele darse una exagerada separación entre el trabajo manual -léase operativo- y el trabajo intelectual -léase estratégico y táctico-, afectándose la vital retroalimentación que debe darse entre el pensamiento y la acción, entre lo operativo y lo directivo, entre lo que está más cerca del conocimiento y aquello que además del conocimiento requiere fundamentalmente de las habilidades desarrolladas.

Mintzberg señala que "manejar estrategias es modelar pensamiento y acción, control y aprendizaje, estabilidad y cambio", y que los principales ejecutivos no pasan la mayor parte del tiempo formulando estrategias sino que están intentando que su organización sea lo más efectiva posible en el cumplimiento de las estrategias que ya existen y que ellos mismos formularon o ayudaron a formular partiendo del pensamiento creativo y estando en contacto con la realidad y lo relevante.

¹ Mintzberg, Henry; Modelando estrategia; Harvard Business Review, Julio-Agosto '87.

La formulación de estrategias es tarea típicamente creativa, hace a la parte estratégica de la gestión.

Hay un ámbito de creación estratégica y un ámbito de concreción. Los conductores de una organización deben intervenir en ambos dedicando la mayor parte de su tiempo a la tarea de lograr la efectiva concreción de las estrategias formuladas pero, manteniendo vivo el pensamiento estratégico propio y ajeno y permaneciendo atentos, para reconocer la emergencia (aparición) de una idea estratégica y para aprovecharla cuando sea el momento oportuno.

La evaluación de la gestión y el control de gestión son actividades de apoyo que tienen por finalidad contribuir al logro de una gestión eficiente y eficaz buscando hacer aún más potente la acción basada en el conocimiento y en la habilidad, tanto en el ámbito de la creación estratégica como en el ámbito de la concreción.

Esta tesis pretende establecer qué es la evaluación de la gestión, qué es el control de gestión y cuáles son los principales aspectos metodológicos a respetar para garantizar los beneficios de su aplicación.

Cuando se plantea la posibilidad de evaluaciones de la gestión o diagnósticos, se está frente a una tarea posible de realizar en un momento determinado con o sin repetición periódica preestablecida. Se trata, en este caso, de examinar a una organización, o a una parte de la misma, para establecer su situación al momento -diagnóstico- y deducir un pronóstico.

Esta tarea podrá ser realizada desde adentro o desde afuera; si lo es desde adentro de la organización se estará frente a un autodiagnóstico que probablemente derivará en un autopronóstico y eventualmente en una autoterapia.

Si la evaluación la realiza un ente externo, habrá un diagnóstico, un pronóstico y recomendaciones, correspondiendo a la organización administrarse, a sí misma, aquellas medidas que le ayuden a alcanzar los estados deseados.

En el capítulo 4, donde se trata el tema de la evaluación de la gestión, se exponen diversos métodos que van desde aquellos que ponen el énfasis en lo cuantitativo, hasta aquellos que se basan exclusivamente en aspectos cualitativos como, por ejemplo, el método de Likert.

Por otra parte surge el tema del control de gestión, tema que, en la bibliografía, por lo general, aparece confundido con la gestión o, mejor dicho, formando parte de la misma gestión.

Esta tesis discrimina lo que es gestión de lo que es control de gestión. El concepto de control de gestión que se postula es algo más que una circunstancial evaluación o diagnóstico, es una función a ser ejercida continuamente y que requiere ser precisada para que no se invalide o convierta en una traba para la gestión en lugar de un instrumento de realimentación.

El control de gestión es un nivel diferente de control, es un control que habla de la gestión.

En concordancia con lo señalado más arriba, se debe evitar generar una actividad que disocie el pensamiento de la acción, lo directivo de lo operativo. A estos efectos, el control de gestión debe potenciar el

efecto realimentador propio del clásico control que forma parte de la tarea de gestión.

El control de gestión actúa a posteriori de los hechos y en un nivel diferente, da mayor agilidad a la gestión y no la traba, sino que la realimenta.

La existencia del control de gestión no sustituye al clásico control, o a sus instrumentos, ya que el control forma parte del proceso de gestión - planeamiento, programación, operación y control-.

La inexistencia del control de gestión, como se lo define en este trabajo, significará la pérdida de la realimentación especial y adicional que el control de gestión es para la gestión.

La forma de aplicar el control de gestión dependerá de distintos factores entre los que se cuenta la dimensión de la organización. Podrá ser ejercido desde adentro de la organización por el Directorio, un comité de control de gestión, etc.; o podrá serlo desde afuera por una empresa holding donde se encuentre instalado el grupo de control. También puede presentarse el caso de evaluaciones externas periódicas combinadas con mecanismos de control de gestión de funcionamiento continuo dentro de la organización.

Las actividades de gestión, como las de evaluación de la gestión o el control de gestión, pueden valerse de bases informativas e instrumentos técnicos similares. El tablero de comando es, por ejemplo, herramienta de gestión y de control de gestión simultáneamente, y los elementos de evaluación de la gestión también tienen validez para orientar permanentemente a la gestión.

Resumiendo, y de acuerdo con lo que se postula en esta tesis, las misiones de la gestión, de la evaluación de gestión y del control de gestión, son diferentes.

El capítulo 2 introduce el marco general de la organización y se concentra en las características de la gestión destacando la conveniencia de una visión sistémica.

Los capítulos 3 y 4, referidos al control de gestión y a los métodos para la evaluación de la gestión, constituyen la parte medular del trabajo orientándose a definir los conceptos básicos, a exponer algunas herramientas de aplicación general y a precisar criterios metodológicos que garanticen una adecuada utilización de las técnicas que se citan.

También se considera la vinculación del control de gestión con los conceptos de productividad, eficiencia, eficacia y efectividad, dado que la gestión intenta alcanzar la mayor efectividad apoyándose en una acción eficiente y eficaz.

En un capítulo específico se trata el tablero de comando, en razón de que este instrumento tiene especial validez por su valor metodológico y carácter integrador y representa instrumentalmente, aunque de modo parcial, la postura de visión y control global implícita en la tarea de evaluación vinculada a la gestión o al control de gestión.

La tarea de evaluación de la gestión y la actividad de control de gestión, están asociadas a la necesaria obtención, por parte de las organizaciones, de los objetivos de rentabilidad, supervivencia y expansión, dado que dichos objetivos son esenciales para las organizaciones que pretenden ocupar un determinado lugar en un contexto orientado hacia la innovación y el desarrollo.

A estos fines, el eficiente uso de los recursos, sean materiales o humanos, es prioritario, de allí la importancia de la gestión eficaz en el corto, mediano y largo plazo, en todo tipo de organizaciones: grandes, medianas o pequeñas, de capitales públicos o privados, orientadas a las utilidades o sin fines de lucro.

Respecto de este punto pareciera, en un primer momento, que la actividad de control de gestión es de aplicación exclusiva a grandes organizaciones.

Este trabajo postulará que no es así, señalando que el control de gestión es de aplicación tanto en las grandes organizaciones como en las medianas y pequeñas, debiendo, por supuesto, adaptarse a las características de las mismas en la medida de sus objetivos y recursos. Cabe destacar también, que es imperativo encontrar mecanismos que permitan la utilización de los criterios y métodos para la evaluación de la gestión y para el control de gestión, sin alterar las condiciones de máxima simplicidad y flexibilidad posibles, que deben caracterizar a todas las organizaciones y muy especialmente a las pequeñas y medianas. Estas últimas no deben ser excluidas de la aplicación de las técnicas mencionadas, por considerar que su dimensión no es suficiente, ya que de hacerlo se cometería un grave error, teniendo en cuenta que su rol dentro de la economía es, y seguramente será, muy significativo.

El trabajo finaliza con un capítulo dedicado a las conclusiones y propuestas.

1.2. METODOLOGIA

El presente trabajo, analizado a la luz de las proposiciones que efectuara Kuhn² en su obra sobre la estructura de las revoluciones científicas, no busca remplazar un paradigma, sino que pretende contribuir dentro del ámbito de lo que se denomina ciencia normal. Hacer ciencia normal supone la investigación basada en realizaciones científicas que son compartidas dado su carácter de paradigma.

Para remplazar un paradigma se debe encontrar un nuevo paradigma. La transición al nuevo paradigma es la revolución científica de que habla Kuhn. La identificación de anomalías en el funcionamiento del paradigma, así como la sensación general de mal funcionamiento del mismo, pueden conducir a la crisis que es el requisito previo a la revolución que introduce el nuevo paradigma.

Al realizar ciencia normal se trata de lograr lo esperado de una manera nueva resolviendo enigmas propios del paradigma realizándose así una labor que implica acumulación de conocimiento. Resumiendo, serían problemas teóricos de la ciencia normal:

- .El uso de la teoría existente para predecir información fáctica. Esta tarea es especialmente técnica.
- .El uso de la teoría para mostrar una nueva aplicación del paradigma o para precisar mejor una aplicación dada.
- .La reformulación de la teoría como consecuencia de trabajos empíricos llevados a cabo con la finalidad de lograr la mayor articulación del paradigma.

Por otra parte, teniendo en cuenta la clasificación de las ciencias en ciencia formal (por ejemplo lógica y matemática) y ciencia fáctica o empírica (economía, administración, etc.), el tema de este trabajo se encuadra dentro de las ciencias fácticas o empíricas.

Para Aristóteles el conocimiento metódico debía ser cierto y universalmente válido. Actualmente la ciencia formal no requiere que se cumpla el postulado aristotélico de realidad ya que las proposiciones analíticas que le son propias sólo establecen relaciones definicionales o simbólicas entre los elementos del lenguaje.

Son, al decir de Hume³, relaciones de ideas que no tienen referencia empírica alguna.

Por su parte las ciencias fácticas o empíricas, no requieren el cumplimiento del postulado aristotélico de verdad ya que no hay explicaciones últimas, no pudiéndose arribar a hipótesis verdaderas en razón de que todo conocimiento científico es conjetural y las teorías solo pueden ser reemplazadas por teorías de mayor grado de verosimilitud.

Para Popper⁴ no hay explicaciones últimas; el progreso no tiene fin; podemos aprender de nuestros errores, no ya acumulando

² Kuhn, T.; *The Structure of Scientific Revolutions*; Ed. University of Chicago Press; Chicago, Ill., 2nd. Ed., 1970.

³ Hume, D.; *Del Conocimiento*; Traducción, selección e introducción del libro I de la obra "A treatise of human nature. Being an attempt to introduce the experimental method of reasoning into moral subjects" por Segura Ruiz, J.; Ed. Aguilar; Buenos Aires, 1965.

⁴ Popper, K.; *La lógica de la Investigación Científica*; Ed. Tecnos; Madrid; pag. 33 y sigts.

conocimientos producto de observaciones, sino mediante la utilización del método hipotético deductivo y sometiendo a la contrastación empírica las conclusiones deducidas de las teorías. Se busca hacer falsa la conclusión y la teoría (falsación) mediante la contrastación, y si superan la prueba se tendrá, consecuentemente una proposición de determinado grado de verosimilitud.

El enfoque de los positivistas es diferente, ellos buscan nuevos hechos empíricos mediante observaciones o experimentos que permitan un mayor grado de confirmación de las hipótesis.

En este caso se busca confirmar las hipótesis y no detectar mediante la contrastación el hecho empírico que permita falsarlas y por lo tanto desecharlas.

Tanto Popper como los positivistas utilizan el método hipotético deductivo.

Por otro lado surge el método inductivo que permite pasar de enunciados particulares (resultados de observaciones o experimentos) a enunciados generales como ser las hipótesis o teorías.

Este método no es aceptado por Popper quien rechaza aún aquella doctrina que señala que las inferencias inductivas, a pesar de no ser estrictamente válidas, pueden alcanzar cierto grado de seguridad o de probabilidad; y agrega que debe distinguirse netamente entre el proceso de concebir una idea nueva y los métodos y resultados de su examen lógico.

La cuestión acerca de cómo se le ocurre una idea nueva a una persona puede ser de gran interés para la psicología empírica pero carece, para Popper, de importancia para el análisis lógico del conocimiento científico pues éste sólo se interesa por cuestiones de justificación o validez.

Desde un punto de vista más específico, se cuenta con los llamados modelos que constituyen un instrumento de valor explicativo y predictivo.

Un modelo se basa en un sistema formal. A su vez, un sistema formal es una abstracción constituida por proposiciones analíticas (fórmulas) que cuando es de aplicación a la realidad, por tener correspondencia con el sistema empírico, da lugar a un modelo, o sea a un conjunto de proposiciones sintéticas (referidas a la realidad) con capacidad de dar una buena explicación y con poder predictivo.

El poder explicativo y predictivo con que cuentan los modelos, los convierte en instrumentos válidos para la realización de simulaciones, análisis de sensibilidad, testeo de hipótesis, etc.

Deutsch⁵ presenta criterios aplicables a la selección de modelos de interés para una determinada necesidad:

.Criterio de pertenencia. Señala que el modelo será más pertinente cuanto mejor refleje la realidad.

.Criterio de economía. Establece que un modelo será tanto mejor cuanto más sencillo y, consecuentemente, más fácil de operar sea.

⁵ Deutsch, K.W.; Los nervios del gobierno; Ed. Paidós; Buenos Aires, 1971. pag. 48

Criterio de predictibilidad. Vincula la potencia predictiva a las siguientes propiedades:

- Rigor. Es decir, capacidad de dar respuestas únicas en cada etapa de aplicación de las reglas operativas que le son propias.
- Riqueza combinatoria. Implica la capacidad de actuar como generador de nuevas proposiciones, etc.
- Pertinencia prolongada o poder organizativo. Se refiere al grado de correspondencia con lo empírico (la realidad).

En consecuencia, los modelos serán operativos si ofrecen la posibilidad de contrastar facticamente proposiciones o inferencias.

Las referencias efectuadas respecto de las distintas posturas existentes en el ámbito de la metodología de la labor científica, serán tenidas en cuenta en este trabajo según sea el punto.

Así, en lo vinculado al sistema operativo habrá mayor posibilidad de referirse a formalizaciones y a modelos cuantitativos, mientras que al trabajar con sistemas de gestión tácticos o estratégicos, aparecerán factores cualitativos de difícil o imposible cuantificación, como las pautas políticas de la organización, el proceso de negociación, la creatividad, la innovación, etc., todos ellos aspectos de muy difícil teorización y contrastación empírica.

Habrán conclusiones que, aunque de difícil corroboración científica por imposibilidad (o incapacidad) de definir el modelo que permita someterlas a contrastación, serán asumidas como probables en razón de la información existente sobre las mismas.

Debe tenerse en cuenta que muchas afirmaciones son de difícil o imposible cuantificación o vinculación lógica dentro de un modelo, y no por ello dejan de ser, dentro de nuestro ámbito de estudio, de sumo interés.

Esta situación es muy normal en el marco de las ciencias sociales, ciencias que, como ya se señaló, se alistan dentro de las llamadas ciencias fácticas o empíricas.

No es posible restringir el ámbito de este trabajo a tratar de contrastar empíricamente sólo afirmaciones que se vinculen a conceptos cuantificables, y por lo tanto con mayor viabilidad de contrastación, sino que también interesan aquellos conceptos o afirmaciones que tienen que ver, en el extremo opuesto, con aspectos heurísticos como los vinculados a componentes crítico-creativos que aparecen en la labor de gestión.

Distintos autores se refieren a lo heurístico convalidando la importancia del tema en la actividad de gestión.

Bernardo Kliksberg⁶ dice que "la gerencia no sólo administra recursos, la gerencia administra políticas", y agrega que "administrar políticas implica un enfoque estratégico, una visión totalizadora, una perspectiva de largo plazo. Significa entre otros aspectos no reprimir la incertidumbre organizacional, sino hacerle frente. Un ejemplo usual básico de represión de la incertidumbre organizacional es la proyección de las cifras presupuestarias a partir de las cifras del año

⁶ Kliksberg, Bernardo; Ciclo de conferencias sobre "La gerencia en la década del 90"; Departamento de Teoría de la Administración, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1986, pag.10.

anterior. La gerencia que maneja políticas en lugar de mirar hacia atrás, se orienta hacia el futuro con un enfoque heurístico."

Por su parte Kaufmann⁷ señala que "un negocio no puede ya conducirse con sutilezas; conviene conocer el mapa verdadero, el más verdadero posible, de lugares y de hechos, y es preciso fabricar modelos sobre los que se pueda razonar, modelos cada vez más próximos a lo real, más exactos en su poder de explicación y predicción, incompletos quizá en cuanto son representaciones y no objetos, pero solidamente contruidos sobre fundamentos lógicos", y continúa diciendo Kaufmann, "nuestra actitud en la acción no puede ser únicamente lógica ya que conviene atribuir a la influencia del sentimiento un efecto primordial, sin él no habría voluntad de acción, sino automatismos. La actitud conveniente parece, como ya lo indicó Descartes, y después Leibnitz y Bolzano, la actitud heurística, mezcla de intuición inventiva y de lógica"

Por último, es interesante relacionar la cita de Kaufmann con la tesis expuesta por Simon⁸ en su libro "El comportamiento Administrativo" donde indica que "lo que constituye la preocupación central de la teoría administrativa es el límite entre los aspectos racionales y no racionales del comportamiento social humano. La teoría administrativa es particularmente la teoría de la racionalidad intencional y limitada del comportamiento de los seres humanos que se dan por satisfechos porque no tienen la inteligencia necesaria para conseguir el máximo".

Resumiendo, este trabajo se encuadra dentro de lo que se ha citado como ciencia normal ya que la investigación se efectúa, fundamentalmente, utilizando los conceptos y teorizaciones existentes para perfeccionar la tarea esencialmente técnica de evaluación de la gestión y de control de gestión.

En la búsqueda de conclusiones, se orienta hacia la formulación de ideas y proposiciones de orden general, interesando tanto el ámbito de lo cuantificable que, como se sabe, ofrece mayores posibilidades para la contrastación empírica, como el ámbito de lo cualitativo, más asociado al campo de lo inferenciable inductivamente y que tiene que ver, como ya fue señalado, con aspectos heurísticos como los vinculados a los componentes crítico-creativos existentes en la labor de gestión.

⁷ Kaufmann, A.; La ciencia y el hombre de acción; Ed. Guadarrama; Madrid, 1967. Pag. 34 y 35

⁸ Simon, H.A.; El Comportamiento Administrativo; Ed. Aguilar, Madrid, 1970. Pag. XV.

2. LOS SISTEMAS, LA ORGANIZACION, EL PROCESO GERENCIAL Y EL PROCESO DECISORIO.

La gestión es el activador de un sistema abierto, llamado organización, encargado de generar un ciclo operativo, mantenerlo en funcionamiento y adaptarlo de acuerdo con las exigencias del contexto que conforma el entorno de la organización.

El contexto se halla integrado por un sistema ambiental que provee los parámetros sociales, culturales, políticos y económicos; y por un sistema competitivo encuadrado en la estructura económica del sector en el que la organización actúa y en la que se dan, entre otras, las relaciones competitivas entre productores y las relaciones productor-consumidor.

Se abordará primeramente la vinculación existente entre la organización y la noción de sistema para luego considerar el problema de la coordinación entre los componentes de la organización. Posteriormente se analizará la actividad de gestión y su importancia como medio para el alcance de los objetivos de la organización.

2.1 LAS ORGANIZACIONES Y EL CONCEPTO DE SISTEMA.

Las organizaciones son entes inmersos en un contexto, su medio ambiente. Se dan una serie de inclusiones sucesivas, la organización interviene en un determinado sector, y éste, a su vez, forma parte de la estructura económica nacional al tiempo que la misma integra mercados regionales y también es parte de la economía mundial. Estas inclusiones garantizan la existencia de relaciones reales o potenciales entre las partes surgiendo así la noción de sistema, noción que permite un enfoque integrador ya que visualiza a un ente como un todo al tiempo que penetra en su estructura analizando la interrelación de las partes y sus atributos.

Las organizaciones son sistemas y se comportan como tales.

Ackoff define al sistema como "un conjunto de elementos interrelacionados", y a la organización como "un sistema con intencionalidad múltiple, que contiene al menos dos elementos con intencionalidad múltiple, los cuales tienen un propósito común con respecto al cual el sistema tiene una división funcional del trabajo; sus subconjuntos diferenciados funcionalmente pueden responder al comportamiento de cada uno de los otros mediante la observación o la comunicación; y al menos un subconjunto tiene una función de control del sistema".¹

Por su parte un sistema con intencionalidad múltiple es aquel que puede producir el mismo resultado de diferentes formas partiendo del mismo estado inicial, y que puede también producir diferentes resultados partiendo del mismo estado inicial o de diferentes estados iniciales. Esta clase de sistema puede cambiar sus metas, seleccionar fines y medios y mostrar voluntad.

Los seres humanos son ejemplos de sistema con intencionalidad múltiple.

Surge en consecuencia la estrecha vinculación entre los estudios sobre la organización y los estudios sobre sistemas².

1 Ackoff, Russell L.; Hacia un sistema de conceptos sobre sistemas; Management Science, July, 1971.

Una organización opera dentro de tres sistemas considerados mayores:³

- 1- El sistema ambiental, que establece los parámetros sociales, culturales, políticos y económicos.
- 2- El sistema competitivo, referido a la estructura económica del sector en que se actúa, y en el que se dan las relaciones competitivas entre productores y las relaciones productor-consumidor.
- 3- El sistema de organización interno o sea, la estructura organizativa y sus relaciones funcionales.

El cambio social, actuante en primera instancia sobre los sistemas ambiental y competitivo, requiere de la organización un permanente adaptarse, lo que lleva implícito, asimismo, un constante aprendizaje que actúa modificando los comportamientos.

En consecuencia, cabe suponer que la organización sólo podrá asegurarse resultados, expansión y supervivencia, si conoce su contexto (sistemas ambiental y competitivo) y tiene capacidad adaptativa.

Etzioni⁴, citando a Robert Presthus, observa que "nuestra sociedad es una sociedad organizacional", que "las organizaciones son unidades sociales deliberadamente construidas, o reconstruidas, para alcanzar fines específicos" y que su "razón de ser es el servicio de los fines específicos que se han fijado" entendiéndose por fin el estado de cosas deseado al que la organización pretende arribar y que es definido con intervención de los factores de poder que actúan en la organización.

Por otra parte Kliksberg⁵ señala que, como fenómeno social, la organización tiene una inscripción histórica determinada y se da en un marco contextual cuyas variables principales la condicionan y tipifican, y agrega que la validez de las conclusiones, que surjan de un tratamiento teórico de la organización en general, se hallarán restringidas a los marcos y a la historicidad a partir de cuya problemática fueron elaboradas o, de lo contrario, deberán sufrir profundos procesos de reelaboración para poder aplicarse a otras realidades.

Teniendo presente las opiniones anteriores es posible concluir que las organizaciones constituyen entidades abiertas, expuestas al cambio social y tecnológico, que se comportan como sistemas integrados en sistemas de un mayor nivel que las condicionan y orientan sus comportamientos; y que en las mismas se definen los objetivos rectores a través del juego de los factores de poder.

Daniel Katz y Robert L. Kahn⁶, al tratar sobre las organizaciones y el concepto de sistema, hacen mención al concepto de entidad o sistema abierto señalando que:

-
- 2 Mc. Donough A.M. y Gareet L.J.; Management Systems; Ed. Richard Irving, Inc., Homewood, Illinois, 1965, pag. 2.
 - 3 Johnson R.A., Kast F.E. y Rosenzweig J.E.; Teoría, Integración y Administración de Sistemas; Ed. Limusa-Wiley S.A., México, 1970, pag. 43
 - 4 Etzioni, A.; Organizaciones Modernas; Ed. Hispano Americana; México; 1972, pag. 1,4,9,13
 - 5 Kliksberg, B.; Administración, Subdesarrollo y Estrangulamiento Tecnológico. Introducción al Caso Latinoamericano; Ed. Paidós, Buenos Aires, 1973, pag 11
 - 6 Katz, D. y Kahn, R. L.; The social psychology of organizations; Ed. John Wiley & Sons, Inc., Nueva York, 1966.

"El enfoque de sistema abierto comienza por identificar y ubicar los ciclos repetidos de entrada, transformación y producto, y de entrada renovada, que conforman el modelo organizacional. Este enfoque representa la adaptación hecha por Von Bertalanffy y otros, a los trabajos de biología y ciencias físicas.

Las organizaciones como una clase especial de sistemas abiertos, tienen propiedades propias, pero comparten otras propiedades con todos los sistemas abiertos. Estas incluyen la importación de energía del medio ambiente, la transformación de energía importada en algún tipo de producto característico del sistema, la exportación del producto al medio ambiente y la reenergización del sistema por medio de recursos del ambiente."

Por otra parte, agregan que "las teorías organizacionales tradicionales tendían a visualizar a las organizaciones humanas como un sistema cerrado. Esta tendencia ha llevado a una sobreconcentración en principios de funcionamiento organizacional interno, con el consecuente fracaso en desarrollar y entender los procesos de retroalimentación que son esenciales a la supervivencia."

Durante el desarrollo de este trabajo se respetará la posición teórica que sustenta el concepto de sistema abierto.

Vistos desde la organización, los sistemas ambiental y competitivo constituyen lo exógeno e incontrolable.

El sistema de organización interno es lo controlable pero surgirá de la elección de algunas de las alternativas compatibles con los condicionamientos que impone el contexto.

En esa elección se buscará la estructura adecuada combinando los recursos con que pueda contar la organización, teniendo presente, que un sistema se comporta de un modo que no concuerda con el comportamiento que resultaría de la suma de los comportamientos individuales de sus integrantes, al igual que el comportamiento posible de un grupo humano no es igual a la suma de los comportamientos individuales posibles de quienes lo integran.

El comportamiento de un sistema constituye su salida entendiéndose por comportamiento al resultado de la actividad que se desarrolla en su interior sobre la base de las entradas al mismo.

Entre la entrada y la salida se ubica la llamada caja negra. El nivel de caja negra, es decir el límite a partir del cual no se investiga sobre los mecanismos que dan origen a determinada salida -o comportamiento-, se establece, en forma arbitraria, una vez alcanzado el grado de análisis que se considera conveniente, y también en muchos casos posible, en razón del conocimiento existente al momento.

A través de un proceso de factorización de sistemas en subsistemas, o de problemas en subproblemas, se facilita el grado de análisis necesario para un mejor entendimiento de las interrelaciones existentes entre los subsistemas considerados, posibilitando la comprensión de las vinculaciones entre los subsistemas el mejor conocimiento del sistema. Llevado al terreno cuantitativo se aplica aquí el denominado teorema de Bellman para la programación dinámica⁷.

La comprensión de las relaciones internas al sistema, que se dan entre sus elementos, o subsistemas, y de las que se dan entre los sistemas, requiere la construcción de abstracciones mentales simplificadoras de la realidad. Estas abstracciones pueden constituir, si se formalizan, los sistemas formales que, fundados en una lógica determinada, permiten explicar comportamientos (salidas) y predecirlos.

Para que un sistema formal sea de aplicación a la realidad debe poseer una correspondencia estructural con el sistema empírico, a fin de que

⁷ Bagur J., Calvo de Bagur, B. y Perez R.; Modelos de Decisión; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1975, pag 379

las conclusiones que surjan de su utilización como herramienta teórica concuerden con los resultados que se observan de su aplicación en la realidad.

La correspondencia estructural de un sistema formal con la realidad factual a que es aplicable, es necesariamente de tipo homomórfica, ya que no hay un elemento en el sistema formal por cada elemento existente en la realidad, sino que la vinculación es de uno en el sistema formal para muchos en la realidad.

Si la relación fuera uno a uno se tendría un isomorfismo, pero las abstracciones son en sí mismas simplificaciones y estas conducen obligadamente al homomorfismo.

Lo importante es entonces, que los sistemas formales homomórficos posean una estructura similar a la que se da entre los hechos del mundo real a efectos de que las conclusiones que se extraigan de su utilización sean compatibles con él.

Si se toma como ejemplo una estructura, como la que se presenta en el punto 5, de tipo árbol y basada en el índice Dupont, se podrá observar una formalización que, una vez incorporadas las cifras de la realidad, dará origen a un modelo capaz de explicar resultados y de actuar como herramienta de simulación para la predicción de eventuales salidas posibles ante valores alternativos para los componentes del modelo. Este instrumento podría explicar, por ejemplo, porque se obtiene una determinada rentabilidad, para el total de activos empleados por la organización, actuando como modelo para explicar, y también podría ser utilizado como herramienta de simulación y predicción, para generar, dentro de las posibilidades que los recursos existentes brinden, cursos de acción que mejoren la rentabilidad, ya sea, por ejemplo, elevando la rotación de ciertos activos empleados o bien ampliando el porcentaje de utilidad sobre ventas.

El modelo citado, constituye una abstracción que sólo tiene en cuenta algunos elementos fundamentales que permiten explicar o predecir, con determinado alcance, los resultados de la gestión sobre el ciclo operativo; y como ya se señaló, para que esa abstracción sea útil deberá estructurarse como se estructuran los elementos intervinientes en el ciclo operativo, es decir, deberá existir homomorfismo entre la estructura formal y la estructura que aceptan los hechos del mundo real (que son los que se dan en el ciclo operativo).

La abstracción facilita la comprensión de lo real reduciendo el complejo mundo que surge de las percepciones directas a unas pocas entidades principales.

Asimismo, la complejidad del medio interno y externo, controlable e incontrolable respectivamente, obliga a la consideración sistemática de la organización con el fin de comprender mejor para actuar con mayor eficiencia y eficacia.

Fred Waelchli⁸, al referirse a la ley de Ashby, señala que una organización es un sistema complejo que el ser humano crea, o mantiene vivo, con el propósito de generar algún cambio útil en el ambiente que lo rodea (la sociedad), y que para cumplir con su rol social la organización debe contar con habilidad para influir y actuar sobre otros sistemas que conforman su entorno.

La ley de Ashby establece que un sistema controlante debe ser capaz de generar por lo menos tanta complejidad (variety) como la existente en el sistema controlado.

⁸ Waelchli, F.; Ashby's Law as the Iron Law of Management; Defense Systems Management College, Fort Belvoir, Virginia, U.S.A., 1986, pags J-86 y J-87

Waelchli explica esta idea señalando que para ejercer el control se debe reducir la complejidad del sistema controlado, siendo la información (negentropía o entropía negativa) el instrumento para cumplir con esta tarea.

El hombre es la única fuente de información dentro de la organización, y puede mediante ella desplazar la entropía existente en el sistema controlado y orientar su comportamiento en la línea deseada por el sistema controlante.

Pareciera darse una contradicción entre lo dicho más arriba al señalarse que la abstracción facilita la comprensión de lo real reduciendo el complejo mundo que surge de las percepciones directas a unas pocas entidades principales, y la ley de Ashby que establece que un sistema controlante debe ser capaz de generar por lo menos tanta complejidad como la existente en el sistema controlado.

No habría tal contradicción si se interpreta que Ashby también busca simplificar reduciendo la complejidad del sistema controlado mediante el uso de la información y que un modelo válido para la interpretación de determinada realidad por tener correspondencia estructural y funcional con la misma reduce su complejidad permitiendo el uso apropiado de la información orientando la acción.

Por otra parte, toda organización es un sistema dirigido hacia objetivos, que tanto pueden permanecer unificados y constituir la tarea única, como pueden hallarse fragmentados en una cadena de medios a fines configurando subobjetivos para el cumplimiento del objetivo principal.

Resumiendo, el enfoque sistemático, a través de abstracciones simplificadoras de la realidad, permite mejorar la percepción ampliando el ámbito de lo racional; pero no debe caerse en el error de presumir que un modelo de comportamiento organizacional pueda ser omnicompreensivo, en principio por no ser isomófico con la realidad, luego porque por aplicación del metateorema de Gödel y sus corolarios se demuestra que no es posible una estructura matemática totalmente abarcativa de la realidad⁹, y por último por aplicación del reconocido principio de la racionalidad limitada expuesto por Simon.¹⁰

⁹ Gomez, Ricardo; Notas del curso de doctorado sobre Sistemas Formales dictado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1972.
van Gigch, John P.; Decision Making about Decision Making: Metamodels and Metasystems, Ed. Abacus Press, Cambridge, Mass., 1987, pag. 67.

¹⁰ Simon, Herbert A.; El Comportamiento Administrativo; Ed. Aguilar, Madrid, 1970, pag. XV

2.2. COORDINACION, SISTEMAS DE INFORMACION Y ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS

El empresario unipersonal, sin dependientes a su cargo, actuará de acuerdo con su modo normal de comportarse; en este caso, su objetivo operativo no se encontrará factorizado entre distintos individuos que colaboran para su obtención.

En cambio, un ente constituido por sólo dos personas seguramente deberá abrir los objetivos operativos en tareas a asignar surgiendo, en consecuencia, la necesidad de una coordinación, coordinación que será hecha sobre la base del intercambio de información.

La coordinación se verá dificultada por el ruido que aparezca distorcionando la información.

Al ampliarse las organizaciones y producirse una mayor departamentalización del trabajo gerencial se requieren cada vez mayores esfuerzos para mantener una adecuada coordinación que posibilite una efectiva acción de conjunto.

El esfuerzo de coordinación se hace sobre la base de una adecuada red interna de comunicaciones que, con la ayuda de un sistema de informaciones a medida, facilita la interacción entre los miembros de la estructura organizativa.

Si la interacción entre los subsistemas de la organización fuera nula se estaría frente a un caso de independencia operativa completa. Esta independencia completa no puede darse, y de tal imposibilidad surge la necesidad de un adecuado nivel de coordinación y correlativa centralización o descentralización.

Una efectiva coordinación requerirá normalmente un importante flujo de información y los consecuentes costos.

Por otra parte, las dificultades existentes en la búsqueda de una perfecta coordinación, o bien la imposibilidad de asegurarla, originan los llamados colchones de seguridad. Estas defensas resguardan a una subunidad, o subsistema, de las posibles fallas de ensamble o coordinación prestando un cierto nivel de seguridad.

Dicho nivel de seguridad es generado en razón del temor a las fallas de coordinación que podrían alterar el normal funcionamiento del sistema que sufriría el impacto de la falla.

Estos márgenes de seguridad disminuyen el rendimiento de un sistema, saturan sus posibilidades operativas y afectan su productividad.

Tómese, como ejemplo, el caso de un sector de ventas que lleva su propia estadística por cliente en razón de que no confía que el centro de cómputos le provea a tiempo dicha información. Esta situación sería más comprensible si se diera que el sector de ventas retuvo personal que vió disminuida su carga de trabajo como consecuencia del procesamiento electrónico de la información sobre clientes; pero si ello no fuera así, el sector de ventas pronto tendría sobrepasada, o bien mal aplicada, su capacidad de trabajo por el mantenimiento de una tarea ineficiente y no reconocida formalmente.

Las fallas potenciales de coordinación también pueden generar márgenes de seguridad que toman la forma de existencias de insumos más elevadas que las técnicamente recomendables.

En este caso la eficiencia no disminuye, como en el caso anterior, por mala utilización de un recurso, sino por inmovilización de recursos. Las existencias intermedias, propias del sistema productivo interno de la organización, pueden considerarse controlables y por lo tanto los colchones se justifican en menor medida que en el caso de existencias de seguridad mantenidas para superar eventuales fallas de coordinación con el contexto que es el ámbito incontrolable de la organización. Ejemplo de lo señalado sería la tenencia anormal de insumos de abastecimiento crítico.

La solución adecuada será aquella que logre equilibrar el costo de inmovilización (caso de existencias excesivas) o bien la realización de gastos innecesarios (caso de duplicación de tareas), con el costo de oportunidad emergente de una falla de coordinación. Esta solución, la igualación de un costo efectivo con un costo de oportunidad, no es normalmente evaluada con total objetividad ya que existe una marcada tendencia a dar mayor peso relativo al costo de oportunidad. Surge así la importancia de una efectiva coordinación que evite los costos que generan los excesivos márgenes de seguridad, la duplicación de tareas, la falta de comunicación con origen en carencias del sistema de informaciones o en otros aspectos como, por ejemplo, el modo de actuar de los distintos niveles gerenciales.

El control de gestión debe prever dentro de sus funciones, una que evalúe la calidad de la coordinación que se da dentro de la organización a efectos de contribuir a la existencia de una gestión más efectiva.

Respecto de los tipos de estructuras aplicables sólo se mencionarán, dado el alcance de este trabajo, los siguientes tipos de estructuras organizativas:

- a) Estructura por proyecto o por propósito: en este caso un componente de la jerarquía se hace cargo de todas las tareas necesarias para la consecución del objetivo (propósito o proyecto). Este tipo de estructura facilita una alta independencia operativa con menor necesidad de coordinación con otros componentes de la estructura o subsistemas.

Un ejemplo lo constituiría una empresa que formara parte de un grupo, y que tuviera amplios poderes para decidir la mejor manera de cumplir con los objetivos que le fueron asignados actuando, en su consecución, con total independencia de las demás entidades vinculadas al grupo.

- b) Estructura funcional: esta clase de estructura incluye áreas especializadas que pueden servir a múltiples propósitos o proyectos.

Da origen a una alta interdependencia operativa con amplias necesidades de coordinación entre las subunidades especializadas, necesitándose, en consecuencia, una mayor corriente de información entre los componentes del sistema cuya acción concertada se requiere.

Un ejemplo de estructura funcional podría darse en un holding donde la gerencia del grupo contara con un equipo de especialistas que se encargaran de prestar sus servicios y/o controlaran a cada una de las subunidades (las empresas del grupo). El esfuerzo, que representa la mayor circulación de información, tendría aquí como objetivo que mediante una adecuada planificación y coordinación se lograra la mayor eficiencia posible en la utilización de los recursos especializados que, por lo general, tienden a ser escasos.

Es muy común que ambos tipos se presenten asociados conformando estructuras de tipo matricial.

Una organización podrá tener una estructura funcional en la gerencia del grupo dándose al nivel de las empresas incorporadas una estructura del tipo por propósitos en la que cada empresa pueda actuar bajo un esquema descentralizado para el cumplimiento de los objetivos fijados por la gerencia del grupo. Podrá observarse entonces, una mezcla de ambos sistemas; estructura funcional en lo que hace, por ejemplo, al control interno y los procesos contables, y estructura por propósitos en áreas operativas responsables de la producción o comercialización de uno o más productos.

2.3. EL PROCESO GERENCIAL.

La gestión tiene las características del comportamiento finalista y racional. Finalista pues persigue objetivos o metas y racional, de racionalidad limitada siguiendo la tesis de Simon, en la medida que evalúa una determinada situación, genera alternativas viables en función de los recursos existentes y selecciona el curso de acción que representa a la alternativa cuyos resultados permitan alcanzar los objetivos fijados en mayor medida.

En la introducción a la obra de Joseph MC. Guire¹¹ se señala que el hombre que actúa en la organización no es puramente mecánico, ni tampoco puramente emotivo, y que tiende a un comportamiento racional, implicando ser racional:

- a) Actuar de acuerdo con construcciones simplificadas de la realidad, modelos de la realidad.
- b) Perseguir objetivos satisfactorios observando sus limitaciones, no objetivos óptimos independientes de ellas.

Etapas del proceso gerencial:

- A- Planeamiento
- B- Programación
- C- Operación
- D- Control

Howard Timms¹² señala que el proceso gerencial se verifica en todos los niveles jerárquicos de la gerencia y en todos los departamentos de una empresa.

Mientras la dirección superior desempeña esa labor para la empresa en su totalidad, los gerentes actúan cada uno para su departamento; por otra parte, las funciones que constituyen el proceso no se excluyen unas a otras, sino que, por el contrario, están íntimamente interrelacionadas constituyendo un sistema.

A- Planeamiento.

La actividad de planeamiento lleva implícita la necesidad de fijar políticas, objetivos y metas.

Las políticas son las restricciones y pautas básicas que, por propia voluntad, se fija la organización a efectos de definir su ámbito de acción aceptable.

Las políticas son decisiones sobre hechos potenciales que se toman con antelación a efectos de facilitar una rápida elección cuando se requiera decidir un curso de acción.

La conducta organizacional está dirigida, dentro del margen fijado por las políticas, a la consecución de fines u objetivos. Existe una jerarquía de objetivos originándose la llamada cadena de medios-fines.

Asimismo existen objetivos operativos y objetivos no operativos;

Marta Acuña y Luis Ghiglione¹³ señalan que un objetivo es operativo cuando puede establecerse una conexión entre distintos medios alternativos y un fin, y es factible determinar en que medida un medio contribuye al cumplimiento de dicho fin más que otro de los medios alternativos.

¹¹ Mc Guire, J.W.; La Conducta Empresarial, Ed. Hobbs Sudamericana, Buenos Aires, 1965, pag. 11 y 12.

¹² Timms, H.L.; Sistemas de Decisión Gerencial; Ed. El Atenco, Buenos Aires, 1971, pag. 31

¹³ Acuña, M.E. y Ghiglione, L.M.; Introducción al Estudio de los Objetivos de la Organización; Ed. Facultad de Ciencias Económicas, U.B.A., 1972

Objetivos no operativos son aquellos en que no es factible establecer con precisión la relación entre un medio determinado y el cumplimiento del fin perseguido. Los objetivos políticos no cuantificables, como por ejemplo mantener buenas relaciones con la comunidad son típicos objetivos no operativos. Los objetivos operativos son también denominados metas.

Por otra parte se debe tener en cuenta que existen normalmente numerosos objetivos simultáneos entre los que suele darse una relación de interdependencia que lleva a la suboptimización, es decir, a la búsqueda de niveles consensuados de cumplimiento de los objetivos ya que la optimización de alguno de ellos podría representar la imposibilidad de alcanzar satisfactoriamente los otros.

A otro nivel influye lo limitado de la racionalidad, lo que lleva a pensar en objetivos satisfactorios, y no óptimos, como se señaló anteriormente.

La incapacidad humana para captar todos los hechos vinculados a la consecución de un objetivo, como así también la imposibilidad de tomar conocimiento de todas las alternativas posibles, de establecer todas las consecuencias que las mismas son capaces de generar, y la dificultad para establecer las preferencias entre consecuencias cuando el objetivo buscado no es operativo, y no es posible el análisis lógico o matemático de los hechos, justifican suficientemente lo limitado de la racionalidad puesta en juego en el proceso gerencial.

B- Programación.

Programar significa organizar y coordinar la acción conducente al logro de las metas fijadas.

Superado el escalón estratégico, fijación de políticas y objetivos, se deberá elegir el programa o plan de acción- escalón táctico- que permita alcanzar los objetivos fijados.

Se requerirá en primer lugar tomar conocimiento de la situación, es decir, del estado de cosas que representan el ámbito sobre el que se trabajará con criterio correctivo o bien con criterio evolutivo.

Se comenzará a trabajar, en consecuencia, a un nivel táctico y logístico, procurando conciliar los recursos físicos y humanos con la finalidad de alcanzar las metas.

Al organizar se establecerá qué recursos serán utilizados, mientras que a través de la coordinación se fijará el grado y oportunidad de utilización o intervención de los mismos.

Una vez establecidos los programas o planes a cumplir, se tendrán los elementos fundamentales que permitirán canalizar adecuadamente los esfuerzos y, en general, toda la inversión de recursos.

Los conceptos de Emery¹⁴ sobre el tema introducen claridad al señalar que los planes en sus diversas formas proporcionan la fuente básica de información para predecir las acciones ajenas. Esto se verifica tanto para los planes permanentes como para los que se usan con un sólo propósito.

Los planes permanentes como ser las políticas y los procedimientos, juegan casi el mismo papel que el hábito en los organismos vivos, proporcionan estabilidad a la organización y con esto aumentan la exactitud con que una unidad puede predecir el comportamiento de otra. Esto permite a una unidad formular su propio plan sobre la base del nivel de actividad, supuesto o provisional, de las restantes partes de la organización.

Los planes de un sólo propósito describen explícitamente la actividad anticipada de las unidades incluidas en los planes. Esto es transmitido a

¹⁴ Emery, James C.; Sistemas de Planeamiento y Control en la Empresa, Ed. El Ateneo, Bs.As., pag. 132

las personas adecuadas a través de toda la organización, como base para su propio planeamiento.

Para concluir, cabe señalar que todo miembro de una organización incorporará alguna dosis de programación dentro de su tarea desde que tratará de ordenar su acción del modo que le permita los mejores resultados.

Para un gerente, la función de programación será prioritaria ya que él decidirá, en gran parte, como actuarán sus colaboradores condicionando así el nivel de eficiencia del equipo que lidera.

C- Operación.

La actividad de planeamiento se dirige al establecimiento de políticas, objetivos y metas; luego, estas últimas, son tomadas por la actividad de programación la que establece el programa de trabajo para el logro de las metas fijadas.

Aprobado un programa o plan de acción, el paso que media para la obtención de los resultados es la acción concreta, o sea, la actividad operativa dirigida a la obtención de dichos resultados.

La actividad gerencial se materializará entonces en resultados una vez ejercido el mando y llevada a cabo la acción.

En esta etapa del proceso propio de la actividad gerencial, al igual que en las otras, tienen cabida la habilidad de conducción y el liderazgo.

El gerente podrá hallarse investido de los poderes formales que le otorgue su ubicación dentro de la jerarquía establecida por la organización, pero su influencia política y técnica, su representatividad informal, su liderazgo y, en síntesis, su poder formal e informal, serán los elementos que le posibilitarán llevar a cabo la tarea de coordinación de esfuerzos y obtención de resultados a través de la acción concertada de los dirigidos.

D-Control.

No finalizará la gestión con la producción de los resultados, sino que corresponderá cotejar los mismos contra los objetivos buscados a fin de generar el necesario proceso realimentador que, a través de decisiones correctivas, producirá los ajustes que posibilitarán el alcance de los objetivos.

No sería realista suponer que los objetivos fijados se alcanzarán mediante un recorrido carente de desvíos respecto de la acción prevista en los correspondientes programas.

Diversos hechos contribuirán a que esto último no se dé:

-La general imposibilidad de delimitar con absoluta precisión, y amplitud, la situación sobre la que se actuará.

-Los normales errores de predicción, ya que en los pronósticos sólo cabe pensar en un cierto grado de aproximación y no en términos de exactitud; sin entrar a considerar, por otra parte, aquellos otros errores ocasionados por la utilización de deficientes técnicas de predicción o por la incorrecta aplicación de técnicas aceptadas.

-El incesante proceso de cambio que se desarrolla en el contexto y en el interior de la organización y que obliga a la corrección y/o adaptación de los objetivos.

-El proceso de negociación que es propio de toda organización y que, en la búsqueda del necesario consenso, intenta compatibilizar los oscilantes fines de los individuos y los grupos con el objetivo organizacional.

Surge de lo anteriormente expuesto la necesidad de una realimentación dentro del ámbito del desempeño gerencial.

El iniciador del proceso realimentador es el control que, ejercido sobre las políticas, objetivos, metas o programas, producirá el accionamiento del llamado sistema de control estratégico o del sistema de control táctico, y que ejercido sobre los resultados operativos producirá el accionamiento del sistema de control operativo; todo ello con la finalidad de rectificar los resultados a fin de dirigirlos con mayor precisión hacia los respectivos objetivos, o bien, respecto del control estratégico o táctico, con la finalidad de corregir políticas, objetivos, metas o programas, incorrectamente establecidos.

El control será ejercido en base a la recolección de datos propios del ciclo operativo de la empresa, y de lo que surja de las vinculaciones del ciclo operativo con la organización y con el contexto, debiendo tenerse en cuenta que el ciclo operativo, la organización y el contexto son funcionalmente interdependientes.

En el ciclo operativo encontraremos la esencia de la actividad de la organización, ya que dicho ciclo es el receptor de todos los recursos utilizados y el origen de los productos.

Al controlar la eficiencia de la organización estaremos recolectando datos del ciclo a efectos de evaluar si ha habido una salida adecuada en relación a los recursos aplicados; y también a efectos de generar las acciones correctivas que posibiliten una mejora de las diversas relaciones, dentro de los límites que imponen las restricciones materiales, tecnológicas y humanas.

2.4 LA GESTIÓN Y EL PROCESO DECISORIO.

Puede afirmarse que no cabe la actividad gerencial, y más aún cualquier otro tipo de comportamiento, sin una actividad de constante elección de cursos de acción alternativos, es decir, sin una actividad de toma de decisiones.

Cuando se trata el tema planeamiento y el tema programación aparecen las decisiones sobre el objetivo fundamental de la organización (su razón de ser), sobre las políticas, sobre los objetivos no operativos y operativos, y sobre los programas que permiten alcanzar las referidas metas, dentro del marco que fijan las políticas establecidas, y teniendo en cuenta la misión de la organización.

En lo que hace a la actividad operativa aparecen las decisiones que generan la acción concertada para la obtención de los resultados solicitados.

Por otra parte, de la actividad de control surgen las decisiones correctivas de realimentación a nivel estratégico, táctico u operativo.

El proceso decisorio tiene por finalidad alcanzar la decisión, es decir, la selección de una alternativa, o curso de acción, de entre un conjunto de alternativas planteado.

Etapas del proceso decisorio:

1- Establecimiento de la situación.

Implica precisar el cuadro de situación mediante la utilización de una serie de datos sobre la realidad.

Esta etapa, también llamada de inteligencia o de obtención de datos, es la que permite detectar o afianzar la necesidad de tomar una decisión. Los datos deben ser obtenidos de acuerdo con un criterio de búsqueda sistemático que, a través de la garantía de un homomorfismo entre la abstracción instrumental y la realidad absorbida, permita arribar a un cuadro suficientemente representativo y/o explicativo de la realidad. Asimismo, la obtención de datos de la realidad sobre una base sistemática, lleva implícita toda la dosis de análisis puesta en juego en el establecimiento del modelo de absorción de datos. Dicho modelo no sólo es explicativo sino también potencialmente predictivo ya que, mediante la llamada simulación, permite teorizar sobre posibles salidas según varíen las entradas.

2- Análisis.

Sobre la base del objetivo buscado, y del cuadro de situación obtenido, habrá de generarse un conjunto válido de alternativas de acción teniendo en cuenta los estados de naturaleza (sucesos) aceptables como futuros posibles.

Las variables independientes, alternativas y estados de naturaleza, darán lugar a una variable dependiente denominada consecuencia resultante de la confluencia de un determinado curso de acción con un futuro posible; dichos resultados serán producto de la utilización de algún criterio de valoración normalmente influido por los aspectos subjetivos implícitos en todo esquema de valor.

Es importante diferenciar que, en lo que hace a los cursos de acción, en el ámbito controlable, la principal dificultad, propia de la racionalidad limitada, estriba en conformar el conjunto de todas las alternativas posibles o, por lo menos, del conjunto que asegure incluir la alternativa más satisfactoria; mientras que en el ámbito incontrolable, es decir, el de los futuros posibles la dificultad estriba en el estudio de la

información que sobre los mismos se tiene para establecer si se trata de un marco cierto (certeza), o un marco con probabilidades objetivas asociadas (riesgo) o, por último, de un marco de información parcial con imposibilidad de adscripción de probabilidades objetivas (incertidumbre).

3- Selección .

De todas las alternativas generadas, incluyendo siempre como alternativa la no acción, se elegirá aquella que, luego de aplicado un criterio de decisión determinado, surge como la que en mayor medida, teniendo en cuenta las variables intervinientes, satisface los objetivos buscados.

Según que el problema se ubique en un universo convencionalmente cierto, aleatorio o indeterminado, serán aplicables distintos criterios de decisión¹⁵.

En el caso de un universo convencionalmente cierto se estará frente a la típica elección donde cada alternativa tiene un solo resultado posible dado que para el universo sólo se supone una determinada forma. Se aclara convencionalmente cierto, ya que normalmente la información de que se dispone no es completa.

El criterio de selección en este caso responde a la simple elección de la alternativa que aporte el mejor resultado.

Si se trata de un universo aleatorio, donde a cada estado de naturaleza se le adscribe una determinada probabilidad objetiva establecida mediante el estudio de la ley de probabilidad del suceso incontrolable (variable aleatoria), el criterio de decisión normalmente aplicable es el de la esperanza matemática, es decir, el valor medio de las consecuencias de una alternativa ponderadas por la probabilidad asociada al estado de naturaleza respectivo.

Es conveniente tener presente que el criterio de elección basado en la esperanza matemática sólo cabe ser aplicado si se cuenta con suficientes oportunidades de acción como para asegurar que los resultados se darán de acuerdo con la ley de los grandes números, para que se cumpla que la frecuencia relativa sea una aproximación suficiente del valor de probabilidad.

En el caso de universo indeterminado, donde el decididor no dispone de series estadísticas que le permitan estimar las probabilidades asociadas a los distintos futuros posibles, ni tampoco puede tener en cuenta, por no darse, dependencias entre las posibles acciones y los posibles futuros (que si se dan en el caso de los oponentes racionales-teoría de los juegos-), aparecen dos posiciones respecto de la utilización de criterios de decisión.

La primera posición asimila la situación de incertidumbre a una situación de riesgo mediante las adscripción de probabilidades subjetivas "a priori" a cada futuro posible. Es también propio de esta primera posición la utilización del enfoque bayesiano (por basarse en Teorema de Bayes- de probabilidad de las causas-) que mediante la introducción de información adicional transforma las probabilidades "a priori" en probabilidades "a posteriori".

La segunda posición recomienda criterios de decisión que se aplican sin recurrir a probabilidades de los sucesos sino simplemente teniendo en cuenta las consecuencias de los distintos cursos de acción. Ejemplos de criterios propios de esta segunda posición son el criterio pesimista de Wald, el criterio optimista, y el criterio de Savage basado en la matriz de costos de oportunidad.

Asimismo, es importante destacar la importancia que herramientas como el análisis de sensibilidad y los procesos de búsqueda de información adicional, tendientes ambos a reducir el marco de incertidumbre en la decisión, tienen en la etapa anterior a la acción.

¹⁵ Lambin, J.J.; Información, Decisión y Eficacia Comercial; Ed. Deusto, Bilbao, 1968

Ambas herramientas clarifican el cuadro de situación, en el primer caso mediante la detección del campo de variabilidad sustancial de la variable (el campo que interesa), y en el segundo mediante la incorporación racional y económica de mayor información ¹⁶.

No es posible hablar de objetivos y formas de alcanzarlos, ni tampoco controlar que se alcancen, sin tener un enfoque claro del papel que le toca desempeñar al proceso decisorio, y a los criterios de decisión, dentro de la labor de gestión y de la de su control.

En todo sistema abierto -en toda organización- el proceso decisorio se da constantemente como paso previo de la acción.

Resumiendo, este capítulo introduce el marco general de la organización y se concentra en las características de la gestión destacando la conveniencia de una visión sistémica.

Se hace hincapié en las características de sistema abierto que posee la organización, y se destaca que el enfoque sistemático, a través de abstracciones simplificadoras de la realidad, permite mejorar la percepción ampliando el ámbito de lo racional.

Se señala, asimismo, que al ampliarse las organizaciones y producirse una mayor departamentalización del trabajo gerencial, se requieren cada vez mayores esfuerzos para mantener una adecuada coordinación que posibilite una efectiva acción de conjunto.

También se hace un recorrido por las etapas del proceso gerencial, proceso que se da en todos los niveles de la organización, y, al tratar la función del control, se remarca la necesidad de su papel realimentador dentro del ámbito del desempeño gerencial.

Por último se hace referencia al proceso decisorio y a sus etapas, indicando que aparece funcionando simultáneamente al proceso gerencial, y más aún, a cualquier tipo de comportamiento, interviniendo en la constante tarea de elección de cursos de acción alternativos.

Los temas tratados constituyen un basamento para el resto del trabajo. En consecuencia, los próximos capítulos, referidos al control de gestión y a los instrumentos y métodos de evaluación de la gestión, encontrarán en esta parte del trabajo un punto de referencia y apoyo.

¹⁶ Pavese, Pedro; Consideraciones acerca del Análisis de Sensitividad y del Valor de la Información Adicional; Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Publicación E 208, Buenos Aires, 1981.

3. EL CONTROL DE GESTION

El control de gestión contribuye a la existencia de una efectiva gestión colaborando, por lo tanto, en la necesaria obtención, por parte de las organizaciones, de los objetivos de rentabilidad y en la generación de garantías de adaptación, supervivencia y expansión.

Por su parte, la efectiva gestión requiere una eficiente utilización de los recursos, sean estos materiales o humanos.

Se comienza este capítulo analizando los conceptos de productividad, eficiencia, eficacia y efectividad, en razón de que los mismos hacen a la esencia de la actividad de control de gestión, y también se vinculan a hechos que no permiten una consideración absoluta del concepto de eficiencia como ser, por ejemplo, el proceso de negociación basado en el juego político que condiciona el accionar de la organización.

En el punto 3.2 se encuadra y define al control de gestión enunciándose sus funciones.

A continuación se introducen aspectos metodológicos a ser tenidos en cuenta para que la actividad se oriente al establecimiento de diagnósticos correctos y sugerencias terapéuticas efectivas.

Por último, en los puntos 3.4 y 3.5 se comentan dos experiencias de aplicación de los criterios propios del control de gestión en las áreas privada y pública.

3.1 PRODUCTIVIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA Y EFECTIVIDAD

Herbert Simon¹ al tratar sobre la eficiencia señala que:

1- *"En su sentido más amplio, ser eficiente significa simplemente tomar el camino más breve, los medios más baratos para alcanzar las metas que se desean"*(pag. 15).

2- *"El criterio de eficiencia exige que, de 2 alternativas que tengan el mismo costo, se elija la que lleve a una consecución mayor de los objetivos de la organización; y que, entre 2 alternativas que conducen al mismo grado de realización, se elija la que acarree un costo menor"* (pag. 116).

3- *"En el trazado de las organizaciones administrativas, como en su manera de operar, el criterio conductor ha de ser el de eficiencia por encima de todo"* (pag. 36).

4- *"Existen por lo menos dos elementos comunes en todas las formas organizativas. Todas ellas disponen de un mecanismo o mecanismos equilibradores y en todas ellas la eficiencia es un criterio básico de elección administrativa"* (pag. 116).

Las siguientes afirmaciones, a diferencia de las anteriores, son comentadas específicamente debido a la necesidad de precisar totalmente su significado.

5- *"Cuando la cantidad de recursos y los objetivos de la organización vienen dados fuera del control administrativo, la eficiencia se convierte en la determinante que controla la elección administrativa"* (pag. 116).

Es decir que la organización actúa aquí como un mero instrumento para el alcance de los objetivos que se suponen impuestos, para lo cual recibe los elementos (recursos) necesarios para alcanzarlos.

6- *"Cuando los recursos, los objetivos, y los costos son todos variables, no se puede llegar a las decisiones organizativas solo sobre la base de consideraciones de eficiencia"*.

Para comentar este concepto se utilizará también el concepto vertido en la pag. 165 donde Simon indica que el criterio de eficiencia está relacionado con el objetivo de la organización en la medida en que se orienta a maximizar la producción, y que esta relacionado con los objetivos de conservación en tanto busca mantener un balance positivo de la producción sobre la inversión.

Es evidente que una organización lucrativa tiene entre sus objetivos el de maximizar la rentabilidad, y también es comprensible que el proceso de optimización de la rentabilidad solo se dé donde exista un objetivo preciso y recursos de aplicación definida.

Aquí debe considerarse nuevamente lo citado en 5. Si se pasase al nivel de decisión que hace a la formación de los objetivos y la asignación básica de recursos, se tendría que aceptar que en lugar del proceso de optimización se daría el proceso de negociación.

El proceso de negociación no se basa en el criterio de eficiencia sino en el juego político, en el que intervienen distintas escalas de valores como asimismo el poder que ejercen unos miembros de la organización sobre otros. En lo político intervienen lo ético y las decisiones respecto de lo ético no son correctas o incorrectas sino que tienen un carácter totalmente relativizado respondiendo a lo que dentro de un determinado ámbito oscile entre lo malo y lo bueno.

En el proceso de negociación se establece también en gran medida el encuadre general que definirán los recursos posibles.

¹ Simon, Herbert A.; *El Comportamiento Administrativo*; Ed. Aguilar, Madrid 1970, pags. 15, 36, 116, 165 y 167.

Surgiría entonces de lo mencionado que el concepto de eficiencia es, a priori, de aplicación restringida dentro de la organización en razón de las distorsiones que genera la actividad política.

Cabría asimismo agregar que, aún no existiendo la incidencia de lo político, el criterio de eficiencia tampoco es de aplicación estricta en razón de que el mismo aceptado criterio de la racionalidad limitada le impondría límites.

Por su importancia frente al tema de la gestión empresarial del Estado, corresponde adicionar los siguientes conceptos de Simon (pag. 167).

"El criterio de la eficiencia no puede ser aplicado a las decisiones de los organismos gubernativos sin considerar los efectos económicos que pueden tener las actividades de estos organismos. En el lenguaje del economista el problema de la eficiencia de un organismo público debe ser abordado desde el punto de vista del equilibrio general y no del equilibrio parcial". Más adelante se podrá vincular esta afirmación con el concepto de eficiencia macroeconómica.

Por su parte un organismo privado restringe su problema del equilibrio general al nivel de conciliación del objetivo organizacional con los objetivos de los grupos intervinientes en la organización y con los objetivos individuales de todos los individuos que la integran.

De allí que en la esfera privada el ámbito del criterio de eficiencia se vería restringido fundamentalmente en el nivel en que se establecen los objetivos organizacionales, siendo de aplicación amplia en los demás niveles.

Simon agrega que *"es preciso hallar en la administración pública un sustituto del valor en dinero de la producción como medida de valor. Este sustituto nos lo proporciona la declaración de los objetivos de la actividad y la construcción de índices que miden el grado de consecución de estos objetivos"* (Esto último se vincula al concepto de eficacia que se cita en este capítulo).

Debe considerarse que las dos últimas observaciones de Simon se encuentran basadas principalmente en la contemplación de una administración pública típica del Estado gendarme que deja en manos privadas las tareas empresarias y reserva al Estado lo que hace a servicios básicos, sanidad, seguridad y cultura. En consecuencia, cabe plantear que si el Estado encara actividades empresarias primarias, secundarias o terciarias, en competencia con entes privados, puede aplicarse el concepto de Simon que señala que *"cuando la cantidad de recursos y los objetivos de la organización vienen dados fuera del control administrativo la eficiencia se convierte en la determinante que controla la elección administrativa"*.

Marcelo Diamand² se refiere a la eficiencia y su relación con el concepto de productividad en los siguientes términos:

"A diferencia de la productividad que es un concepto neutro y que mide una simple relación aritmética entre el resultado y los recursos invertidos, el concepto de eficiencia implica siempre la comparación con un patrón de referencia ideal. Aplicado a la economía denota la relación entre la producción de bienes y servicios obtenidos y la que se estima posible obtener en condiciones ideales, con la misma dotación de recursos.

De allí las connotaciones de valor de la palabra, las que identifican la eficiencia

² Diamand, Marcelo; Bases para una política industrial argentina, Cuaderno N° 2; Centro de Estudios Industriales, Buenos Aires, 1969, pags. 5 a 10.

con laboriosidad, aptitud, autodisciplina, orden, etc."

Observese que Simón (conceptos 1) y 2) hace referencia a metas y objetivos que podrían ser alcanzados o no en la medida en que la actividad fuera desarrollada con mayor o menor eficiencia.

Al vincular la eficiencia a metas u objetivos a alcanzar dentro del marco organizacional, surge que los conceptos de eficiencia de Simon y de Diamand son compatibles entre sí, ya que en ambos se perfila un entorno de lo posible de obtener en condiciones dadas.

Diamand diferencia la eficiencia microeconómica, o empresaria, de la eficiencia macroeconómica. o de asignación de recursos, señalando que:

"La eficiencia microeconómica, o empresaria, califica el grado de utilización de recursos dentro de una determinada actividad, tomando la elección de la actividad como un dato" y que " una determinada actividad, puede ser calificada como eficiente o ineficiente desde el punto de vista empresario, ya que es posible comparar su nivel de productividad con el de otras actividades similares, que trabajan en las mismas condiciones".

"La eficiencia macroeconómica, o de asignación de recursos, en vez de calificar el desempeño dentro de una determinada actividad, califica la utilización de recursos que implica la actividad como tal".

Diamand da como ejemplo que *"el cultivo de frutas tropicales en Alaska, aunque se realice con una elevada eficiencia empresaria (microeconomía) no sería eficiente como asignación de recursos (eficiencia macroeconómica)".*

Es importante la diferencia señalada ya que se observan con claridad dos planos de decisión distintos.

Un ente estatal, encargado de realizar una eficiente aplicación de los recursos puestos a su disposición, podría tomar decisiones de inversión caracterizables como no totalmente eficientes (desde el punto de vista de la eficiencia macroeconómica) como, por ejemplo, desarrollar una actividad que requiriese la aplicación de recursos obteniendo una productividad inferior a la que podría alcanzarse ampliando la intervención en otra actividad ya desarrollada y de buena productividad marginal.

Sin embargo una vez decidido el desarrollo de la nueva actividad, en las condiciones de aplicación de recursos mencionados, la actividad empresaria debería desarrollarse en condiciones de eficiencia empresaria o microeconómica. En resumen podrá discutirse si la decisión fue o no eficiente macroeconómicamente hablando, pero no podrá discutirse que la operatoria posterior deba forzosamente cumplirse con eficiencia microeconómica.

En un trabajo inédito R. Wainstein y A. Mella³ señalan que:

"El objetivo del control de gestión es evaluar la actuación gerencial a través de la auditoría de gestión y señalar los errores y aciertos parciales como componentes del balance de actitudes que lleva a la empresa a cumplir con las metas y objetivos oportunamente fijados, o sea, que permite considerar el comportamiento de una empresa y detectar las desviaciones que pudieran producirse respecto de estándares fijados a fin de tomar oportunas decisiones correctivas. Para ello el auditor de gestión analizará el cumplimiento de las

³ Wainstein, R y Mella, A.; El Control de Gestión en las Empresas del Estado; trabajo inédito, Buenos Aires, 1974.

políticas y planes de corto y mediano plazo que se le hayan fijado a la empresa, o sea verificará el grado de eficacia alcanzado, pero también verificará el aprovechamiento de los recursos materiales, técnicos, financieros y humanos, reducción de costos y calidad de los productos y/o servicios que fabrica y/o presta la empresa; o sea si se opera en niveles aceptables de eficiencia.

La eficiencia permitirá medir la relación entre el insumo o gasto de un recurso y el resultado obtenido por la aplicación de dicho insumo en tanto que la eficacia, o efectividad, permitirá medir el grado en que se han cumplido los objetivos planteados. Vinculando los indicadores de demanda con los de producción, se mide la eficacia, o efectividad del Estado en el cumplimiento de su misión. Vinculando los indicadores de producción con los recursos se mide la eficiencia en el desarrollo de las actividades del Estado".

El concepto de eficiencia sostenido por Wainstein Y Mella sería similar al de eficiencia microeconómica, o empresaria, dado por Diamand. Como ya se ha señalado el concepto de Diamand es compatible al de Simon ya que ambos vinculan el concepto de eficiencia, que sostienen, con metas y objetivos a alcanzar dentro del marco que determinan la organización y su contexto. Lo que llevó a señalar que el concepto sostenido por Wainstein y Mella (eficiencia) sería similar al de eficiencia microeconómica de Diamand, es que surgiría de lo expuesto por aquellos, que la eficiencia supone un patrón de comparación que permite hablar de "niveles aceptables de eficiencia". No aparece sin embargo en Wainstein y Mella la eficiencia macroeconómica.

Al comenzar el tratamiento de este tema se citó el siguiente concepto de Simon: "En el trazado de las organizaciones administrativas, como en su modo de operar, el criterio conductor ha de ser el de eficiencia por encima de todo". La rigidez de conceptos como el precedente, llevó a que se atacara un eficientismo al que se le criticaba que, en la búsqueda de menores costos, no reparaba en, por ejemplo, afectar la prestación del servicio a que el Estado se halla obligado frente a la comunidad.

Si tenemos en cuenta los planos anteriores, el de la eficacia y el de la eficiencia podríamos reducir la rigidez señalada, ya que pedir eficiencia para el modo de operar es altamente razonable dado que hace principalmente a aspectos técnicos y no políticos.

Es en el plano de la eficacia (relación producción -demanda) donde se decidirá el nivel de transferencia sectorial que implicará el precio de un servicio que preste el Estado. Mientras tanto, el criterio de eficiencia actuará en el plano inferior exigiendo que la relación producción-insumos sea la más favorable posible. De este modo se podrán lograr los menores costos independientemente de que el precio (político o no) sea mayor o menor que el costo total del servicio.

La eficiencia macroeconómica puede ser vinculada al concepto de eficiencia diciendo que una decisión eficaz, teniendo en cuenta que satisface adecuadamente la demanda, puede llegar a requerir una baja eficiencia macroeconómica, pero de ninguna manera autorizará una baja eficiencia microeconómica.

Supóngase que una determinada región del país requiere por razones sociales la existencia de una vía ferrea que la conecte. Un gobierno eficaz buscará satisfacer la demanda social, para ello deberá realizar inversiones en la construcción y mantenimiento en operación de la vía ferrea; estas inversiones podrán llegar a ser catalogadas como de baja eficiencia macroeconómica ya que, en términos

netamente económicos, el retorno de la inversión a través de los valores de la relación insumo-producto podrán ser muy inferiores a los valores que podrían surgir de invertir esos fondos en una planta petroquímica u otro proyecto de mayor rentabilidad; ahora bien, construida la línea férrea, a despecho de que se trate de una decisión con baja eficiencia macroeconómica, la operación de la misma deberá hacerse con la mayor eficiencia microeconómica posible. Como puede observarse los estratos se encuentran bien definidos.

La eficiencia microeconómica, en la medida en que no alcance los coeficientes aceptables, afectará el nivel de prestación de servicio (la eficacia) en forma directa mientras que no tiene porque darse la inversa ya que puede existir ineficacia (no satisfacer suficientemente las necesidades o demanda) a pesar de que se actúe con gran eficiencia (buena relación insumo-producto).

Resumiendo:

En primera instancia tendríamos al concepto productividad, representativo de la simple relación aritmética entre el resultado obtenido (producto) y los recursos utilizados (insumos).

La eficiencia sería el segundo escaño pudiéndose diferenciar en:

a) Eficiencia microeconómica como un concepto cercano al de productividad, aunque no neutro ya que al hablar de eficiencia se supone la existencia de metas y objetivos logrados a través de un proceso de negociación política y optimización económica, dentro del ámbito de la racionalidad limitada, mientras que el concepto de productividad sigue restringido a la simple relación matemática entre insumo y producto.

b) Eficiencia macroeconómica, o sea la eficiencia en la asignación de recursos la que, como insumos, toma los recursos usuales pero para la definición del producto hace intervenir elementos de ponderación que pueden llevar a una menor producción de bienes de una primera escala de necesidades, en favor de otras escalas. Un ejemplo sería la reducción de la producción física en búsqueda de un mayor equilibrio ecológico, y otro sería el mantenimiento de una producción a mayores costos que los internacionales, pero dando nacimiento a un nuevo sector industrial que cuente con la posibilidad de acercarse a mejores niveles a medida que evolucione.

Cabe señalar en este punto que la valoración de la eficiencia debe hacerse sobre una base dinámica, pues una actividad determinada puede afianzarse, por diversas causas, mejorando hasta niveles totalmente aceptables. Tanto la productividad como la eficiencia (microeconómica o macroeconómica) pertenecen al plano que vincula recursos utilizados con productos obtenidos.

Existe otro plano, el que vincula el producto obtenido con la demanda que le da razón de ser. Aquí aparece el llamado grado de satisfacción de las necesidades que dan origen a la demanda.

Según sea el grado de satisfacción que la demanda experimente a través del producto recibido, será el juicio sobre la eficacia de la actividad desarrollada para producir.

Una organización desprovista de suficientes recursos puede ser ineficaz por no poder satisfacer totalmente a la demanda que le corresponde atender y, sin embargo, trabajar a un alto nivel de eficiencia si se da que de la vinculación de lo que produce con los recursos para producir con que cuenta, surge un índice satisfactorio.

Tanto productividad como eficiencia y eficacia son conceptos fundamentales para

las técnicas de control de gestión ya que la gestión es la que origina la actividad responsable de los niveles de eficacia, eficiencia y productividad, y el control de gestión al evaluar la actividad de gestión emite juicios sobre los niveles de productividad que ha generado la organización estableciendo, para cada caso, cuan eficiente o eficaz ha sido la gestión.

Es conveniente antes de cerrar este punto hacer mención al concepto de Efectividad.

En la cita de Wainstein Y Mella dada anteriormente podrá observarse que se tratan los conceptos de eficacia y efectividad como sinónimos concluyéndose, en consecuencia, que sólo se sería efectivo si se es eficaz. Dicho de otro modo, si se fuera eficiente, pero ineficaz, no se podría ser efectivo, es decir, no se podría actuar con efectividad satisfaciendo las necesidades que dan origen a la demanda que justifica la existencia del producto.

Hace algún tiempo, en una reunión, A. Mella señaló que el concepto de efectividad era un concepto relativizado a la escala de valores del que juzga la gestión. Esto último implica un cambio sobre el anterior concepto vertido en la cita ya mencionada; cambio con el que se está de acuerdo.

Si se acepta que la eficacia (satisfacción de necesidades) es un concepto que atiende principalmente al nivel político y que la eficiencia (relación insumo-producto) atiende en esencia a lo técnico, habrá que convenir que el nivel político juzgará de un modo diferente al del nivel técnico. Ambos niveles aplicarán escalas de valores distintas juzgando en consecuencia sobre la base de ópticas que bien pueden llegar a ser hasta incompatibles.

Un Secretario de Estado podrá tener distintas calificaciones sobre su eficiencia y eficacia.

Puede darse que sea totalmente eficaz (cumplió el objetivo político de satisfacer determinada demanda social o política a cualquier costo) pero altamente ineficiente por el alto costo que insumió alcanzar el objetivo. Podría, por otra parte, haberse dado que fuera ineficaz (por no cumplir el objetivo político de satisfacer determinada demanda social por haber puesto el énfasis en utilizar con la mayor productividad los escasos recursos de que dispuso), y haber sido muy eficiente ya que técnicamente no podría haber hecho más.

¿Cómo evaluar a este Secretario de Estado?

Aquellos sectores que buscan que los recursos del Estado sean aprovechados al máximo lo considerarán muy efectivo ya que hizo el máximo posible con los recursos a su alcance.

Por otro lado quienes buscan el cumplimiento de objetivos políticos lo hallarán no efectivo ya que no los ayudó en el alcance de los mismos.

En definitiva si el funcionario fué o no efectivo se reduce a una cuestión relativizada a la escala de valores de quien produce el juicio.

De lo anterior surgen algunas conclusiones:

a) Al establecerse los objetivos debe tenerse en cuenta el necesario equilibrio entre recursos, producción y satisfacción de la demanda potencial.

b) La incoherencia en la fijación de los objetivos por no compatibilización de los niveles de recurso disponibles con la capacidad de producción y los niveles de satisfacción de demanda a alcanzar, dará lugar a un punto de partida frustrante que pondrá al hombre de gestión, encargado de alcanzar los objetivos, ante una opción personal de alianza que le asegure un juzgamiento favorable de parte del nivel que ostente el mayor poder, y en consecuencia le ofrezca la mayor

protección, sin reparar en el cumplimiento de un plan coherente.

c) En el largo plazo no puede existir efectividad desde el punto de vista de la eficacia sin la necesaria efectividad desde el punto de vista de la eficiencia.

3.2 EL CONTROL DE GESTION.

Es conveniente iniciar el tratamiento de este punto recordando algunos conceptos que deben tener presente los responsables del gobierno de una organización.

-Las organizaciones son sistemas abiertos inmersos en un contexto que condiciona su actividad y evolución exponiéndolas al cambio político, social, cultural y tecnológico.

-La complejidad del medio interno y externo, controlable e incontrolable respectivamente, obliga a la consideración sistemática de la organización con el fin de comprender mejor para actuar con mayor eficiencia y eficacia.

-El enfoque sistemático, a través de abstracciones simplificadoras de la realidad, permite mejorar la percepción ampliando el ámbito de lo racional.

Normalmente se gobierna desde lejos forzado por la necesidad de la visión amplia y la equanimidad en la consideración. Esta situación fuerza a los directivos a mantener una visión sistemática de los entes que dirigen y de las realidades que los circundan y condicionan, haciendo que dicha visión sea simple, representativa y constante.

En consecuencia, y como primera observación primaria, cabe suponer que en algún estamento de la organización deberá desarrollarse una actividad permanente que facilite la existencia de una visión simple, representativa y lo más actualizada posible, de la organización, del ciclo operativo, del contexto, y de la acción interdependiente que se da entre ellos, considerando que el ciclo operativo es el nexo entre la organización (lo controlable) y su contexto (lo incontrolable).

Al considerar el contexto se deberá tener en cuenta que en el mismo se dan las relaciones competitivas y que la visión, a la que anteriormente se hizo referencia, debe dar suficiente idea de la posición relativa de la organización respecto de sus competidores.

Surge así, como segunda observación, la necesidad de una comparación en el espacio (entre la organización y sus similares), necesidad cuya satisfacción constituye un principio básico del control de gestión ya que para el mismo no sólo es necesario el control en el tiempo (ayer- hoy - mañana), sino también el control en el espacio (esta organización y las demás) siendo importante que ambas comparaciones, en el tiempo y en el espacio, se den lo más unidas posible (esta organización y las demás, ayer, hoy y en el posible mañana).

Por otra parte, el concepto de coordinación introduce al factor humano en acción dentro de la estructura organizativa ya que la gente, sobre la base de una adecuada red interna de comunicaciones, y con ayuda de un sistema de informaciones a medida, interactúa y coordina su acción en pos de los objetivos establecidos.

En general, en una organización, se coordinan todos los recursos, requiriéndose de cada uno la conveniente dosis de colaboración y el respectivo ritmo de intervención. No obstante, el mayor esfuerzo de coordinación se efectúa respecto de la acción de los recursos humanos.

De lo anterior se desprende una tercera observación que lleva a señalar que se debe verificar el nivel de coordinación existente en la organización el que debe ser evaluado continuamente mediante indicadores tanto cualitativos como cuantitativos, teniendo en cuenta que la organización es el producto final y que los insumos relevantes que en él intervienen son: la estructura organizativa, el sistema de informaciones, los recursos y el grupo humano.

El proceso gerencial, y el proceso decisorio son los dos motores, que siempre unidos, generan la energía necesaria para mantener a la organización en movimiento hacia sus objetivos, adaptándola a una realidad siempre cambiante y desafiante.

No hay gestión sin decisión y sin decisión no hay cambio. Crecer es cambiar constantemente y, en el mundo actual, las organizaciones están forzadas a cambiar y crecer.

Saber decidir es imprescindible para saber dirigir. Saber decidir implica saber observar, saber generar ideas y elegir un buen camino.

La actividad de gestión en sus fases de planeamiento, programación, operación y control, va unida al proceso decisorio.

Surge así una cuarta observación.

Se debe estar atento al funcionamiento de los procesos gerencial y decisorio a fin de contribuir a la existencia de una efectiva gestión.

Corresponde preguntarse quién se hará cargo de facilitar una visión simple y adecuada, garantizar la existencia de comparaciones en el espacio y en el tiempo, verificar el nivel de coordinación existente y estar atento al adecuado funcionamiento de los procesos gerencial y decisorio; todo ello con la finalidad de contribuir a la existencia de una efectiva gestión.

Indudablemente esta tarea puede, y es más debiera, ser realizada por la estructura a cargo de la actividad de gestión; no obstante este trabajo postula que (como una actividad de reaseguro, si es que la realiza la estructura a cargo de la gestión, o como una actividad exclusiva, si es que no es realizada por los responsables de la gestión) las tareas mencionadas son propias de las funciones a cumplir por el llamado control de gestión.

A título introductorio se presentarán algunas opiniones sobre el alcance que se le ha atribuido al tema, pasándose posteriormente a precisar la posición de este trabajo respecto de la naturaleza y las funciones del control de gestión.

Se comenzará con Pombo⁴ quien señala que se lo confunde con un control financiero, mezclado con un control presupuestario y, a veces, algunos datos generales sobre la marcha de obras, ritmo de producción o personal, todo ello aderezado con muchos gráficos y cuadros numéricos" y continua diciendo, "Pensamos que el control de gestión es algo más que todo eso. Que en parte, se esta confundiendo la herramienta con la tarea en sí misma. En un trabajo anterior hemos definido a este control como la sistematización de un conjunto de técnicas en forma integral, para verificar la obtención de los fines trascendentes de la empresa en su medio político y económico, para conseguir hacer de ella un elemento creador de riqueza y propiciador de un sano desarrollo social. Por lo tanto, sus funciones son tan importantes que van desde el análisis de la corrección de los objetivos que ha elegido la gerencia, hasta la verificación

⁴ Pombo, Alberto; El Control de Gestión en la Pequeña Empresa; Primeras Jornadas de Gestión de Empresas - Santa Fé - Mayo de 1975; Ed. El Coloquio, Buenos Aires, 1975, págs 81 a 98.

de los detalles menores para tener la seguridad de que estos objetivos serán alcanzados. Esa es la verdadera misión de control de gestión. Si no evaluamos y cuestionamos a la gerencia lo acertado o no acertado de sus objetivos, de que valdría un sistema de análisis perfectamente llevado para controlar esos objetivos. Cuanto mejor se cumplieran los planes, si los objetivos han sido erróneamente elegidos, más rápidamente irá la empresa camino a la destrucción".

Posteriormente presenta un listado de tareas, que señala ha sido adecuado a nuestro medio, y preparado sobre la base de normas dadas por el Instituto de Controladores de los Estados Unidos y la Comisión de Funciones de la Association National des Conseillers et Controleurs de Gestion de Francia. En consecuencia, para Pombo, son funciones del control de gestión:

- 1) Contribuir a la determinación de objetivos y a la concepción de la estructura, apreciando para ello las fuerzas económicas y sociales del entorno de la empresa, y las influencias gubernamentales en los negocios.
- 2) Preparar y coordinar los planes de largo plazo.
- 3) Coordinar el sistema de información, tanto en lo que respecta a información interna (plan de cuentas, contabilidad, costos, ventas, personal, producción, etc.), como en lo que respecta a la información externa (coyuntura económica general, importación, exportación, etc.)
- 4) Coordinar los planes a corto y mediano plazo.
- 5) Preparar el tablero de comando o carpeta de control superior para cada nivel jerárquico.
- 6) Hacer funcionar el sistema de información, mediante:
 - a) La ayuda a la dirección general para mantener al día la formulación de objetivos generales.
 - b) La explicación a los usuarios de cómo ha sido concebido el sistema y por qué.
 - c) La coordinación del uso, por los responsables, del cuadro presupuestario y de la información pasada a la empresa.
 - d) La coordinación del plan de tesorería.
 - e) El control de las realizaciones con respecto a los objetivos, asegurándose que las informaciones necesarias para dicho control sean provistas en la forma y plazo fijado.
 - f) El control eventual de la veracidad de las informaciones.
- 7) Supervisar las declaraciones impositivas y estudiar la incidencia fiscal en la marcha empresarial.
- 8) Supervisar la confección de los informes estadísticos.
- 9) Efectuar estudios económicos y financieros, a pedido de los diferentes servicios, y coordinarlos en todos los casos, y en particular, dar consejo sobre las distintas políticas empresariales, como la de precios de ventas, inversiones, comerciales, de compras, de personal, etc.

- 10) Comprobar corrientemente que los bienes de la empresa estén asegurados en forma debida, y adecuada a los riesgos que cubren.
- 11) Estudiar, preparar y publicar normas relacionadas con todas las materias y todos los procedimientos de contabilidad, y la coordinación de los sistemas de toda la empresa, registros informes y procedimientos.
- 12) Mantener registros de todos los contratos y locaciones, y verificar su correlación con los objetivos empresarios.
- 13) Controlar el correcto cumplimiento de las disposiciones oficiales sobre leyes laborales y sociales, en forma genérica.
- 14) Controlar el cumplimiento de las disposiciones oficiales sobre precios y comercialización, en general.
- 15) Establecer, coordinar y mantener un sistema de supervisión general, mediante índices u otros procedimientos, de las operaciones referidas a sistemas de costos, presupuestos, pronósticos de ventas, planeamiento de utilidades y políticas de dividendos, programas de inversión y financieros.

En razón de que en este trabajo se sostiene el criterio de que hay que diferenciar netamente lo que es gestión de lo que es control de gestión. Observando la lista de funciones dadas por Pombo sólo serían funciones propias del control de gestión la tarea 5 y en alguna medida la 1, la 9 y la 15, considerándose que el resto son típicas tareas que deben hallarse a cargo de órganos propios de la gestión como son las áreas de contaduría, control interno, sistemas, etc.

Vicente L. Perel⁵ en su obra denominada "El Control de Gestión", presenta un amplio material sobre el tema refiriéndose a antecedentes, concepto y contenidos y ofreciendo en el capítulo final algunas aplicaciones. Define al control de gestión como "un instrumento básico para la conducción de empresas. Su finalidad es proveer al hombre que dirige de un sistema de información integrado para minimizar sus incertidumbres. Este sistema, por su propia naturaleza, tiene una orientación hacia el futuro. Presupone, como ingrediente natural, la posesión de autoridad y mando consentidos dentro de la organización. Las dimensiones del control de gestión concuerdan con las dimensiones del planeamiento; éste es, en su esencia, el ordenamiento de toda la fuerza creativa de la empresa. El control de gestión utiliza la estructura de la organización y se integra dentro de ella, presentándose en series informativas que le permiten mantenerse vivo y activo. La conducción puede así optimizarse gracias a la toma de mejores decisiones, compartidas por quienes ejecutan el planeamiento y aceptan las ordenes que se imparten. El control de gestión, como corolario del poder empresario, se ejercita sobre los contenidos de la organización, es decir, sobre los objetivos de la empresa, sus funciones, los individuos y grupos que la integran, sus recursos materiales, de capital, naturales, ideológicos y todos sus sistemas de actividad; por su propia naturaleza, opera a distancia de los centros de ejecución y dentro de un criterio total de economicidad"

⁵ Perel, Vicente L.; El Control de Gestión; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1976, pags. 14 a 17.

También en este caso corresponde aclarar que en este trabajo se propone un enfoque distinto, asumiéndose que gestión y control de gestión son conceptos totalmente diferenciados.

La actividad de gestión lleva implícito al control. Planeamiento, acción y control son las fases inevitables de la gestión. Siempre que hay gestión hay control, siempre hay una observación posterior, aún inconsciente; aunque puede no haber realimentación. En consecuencia la función control es propia de la gestión en sí misma y ya sea que se controlen resultados comparándolos con objetivos estratégicos o que se comparen con objetivos operativos se estará realizando tarea de gestión.

En consecuencia, tareas de control presupuestario, de control de avance de proyecto, y en general de evaluación para realimentar el proceso gerencial a través de medidas correctivas, adaptaciones de los objetivos, asunción de diferentes escenarios, etc., son todas tareas propias de la actividad de gestión.

Distintas escuelas intentan definir la tarea de control de gestión.

La Escuela Inglesa, partiendo de la tradicional auditoría contable llega a la llamada auditoría operativa mediante el recurso de adicionar al dictamen tradicional, informes sobre otros aspectos técnicos y operativos que no pueden ser observados a través de los clásicos balance y cuadro de resultados. Aparecen así informes sobre la actividad desarrollada por distintos departamentos de la organización citándose los principales aspectos observables y, eventualmente, sugiriéndose correcciones.

Chapman⁶ aclara que *"para la auditoría tradicional la meta buscada es la determinación de la veracidad de lo expuesto por el Directorio respecto a su gestión y la regularidad de ésta en cuanto se refiere a los límites del mando conferido por la ley y los estatutos. La segunda orientación, la de la auditoría operativa, es la que se propone cumplir con el propósito de medir la eficiencia de la gestión directiva. La primera clase de auditoría tiene más de cien años de evolución y tradición y se halla ampliamente legislada y regulada. La segunda clase de auditoría se encuentra en su fase inicial, casi diríase de ensayo, en otros planos que no son todavía los de la Sindicatura"*.

Luego de recordar que la auditoría operativa *"es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización, utilización, y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión"*, concluye señalando que *"esta técnica es propia del trabajo de consultoría o asesoramiento de la dirección de empresas, por ser necesaria una etapa de implantación de las soluciones a las deficiencias que pudieran advertirse durante la auditoría operativa de la gestión social. Concordante con ello se ha estimado que esta tarea, eminentemente constructiva, debe responder al deseo de la dirección de las sociedades de mejorar su eficiencia y por tanto debe ser realizada como un servicio brindado a los directores y administradores. Por ello no puede ser encarada como parte de las funciones de un órgano de fiscalización de la gestión social"*.

La escuela francesa ubica al control de gestión dentro de la empresa, a diferencia de la auditoría operativa que lo ubica preferentemente en el exterior.

⁶ Chapman, William L.; Auditoría, Sindicatura de Sociedades Anónimas y eficiencia directiva. Revista Administración de Empresas, Buenos Aires, Tomo I pag. 113 a 121.

El controller no toma decisiones en el sentido estricto, sino que presenta el material para la toma de decisiones informando sobre el cuadro de situación y el diagnóstico.

Al desarrollar su actividad dentro de la firma, naturalmente actúa como filtro de información y dedica gran parte de su tiempo al control operativo.

La enumeración de funciones propias de la tarea de control de gestión que hace Pombo respondería a esta escuela.

En tercer lugar se sitúa la escuela americana con enfoque de sala de situación con divisiones por áreas geográficas y por temas.

Los M.I.S. (Management Information Systems) dividen la información que manejan los sectores operativos de los que debe conducir la gerencia (sector estratégico y táctico).

En esta escuela se ubica Simon quien, en su obra "*Administración en la Era Electrónica*", nos informa sobre las decisiones programadas y las no programadas.

Esta tercer escuela presenta Sistemas de Control Gerencial (Sistema de Control Estratégico y Sistema de Control Táctico) y los Sistemas de Control Operativo, los que se explican a continuación a fin de ubicar la tarea de control de gestión en relación a los mismos.⁷

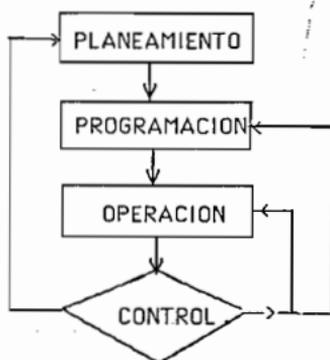
En la medida en que las decisiones se traduzcan en objetivos, será posible la realización de un control mediante la comparación de dichos objetivos y/o metas con los resultados que surjan de la operación, dando lugar a un proceso realimentador que cumplirá una función continua cuyo estímulo serán las desviaciones detectadas en los puntos de control (objetivos y/o metas versus resultados).

Aparece así el concepto cibernético en el proceso gerencial vinculado, asimismo, a las decisiones estratégicas, tácticas y operativas, también definidas como decisiones no programables (estratégicas y tácticas) y decisiones programables (operativas).

S.C.E.

Sistema de Control Estratégico

control de las decisiones de planeamiento



S.C.T.

Sistema de Control Táctico y

S.C.O.

Sistema de Control Operativo

Control de las decisiones de programación (SCT), y operativas (SCO)

⁷ Frischknecht, Federico; Gerencia y Sistema; Publicación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1970, pag. 19.

En términos generales, la alta gerencia reserva para sí la toma de decisiones de estrategia que, al igual que las tácticas, en las que también interviene la gerencia media, en cada caso requieren un tratamiento especial.

Las decisiones de operación, es decir, aquellas de características más cuantificables y que aparecen como programables, son decisiones que suelen quedar en manos de las gerencias operativas.

Cuando el sistema de control detecta un desvío vinculado a una decisión de orden operativo, por ejemplo, el mantenimiento de un stock mínimo, se produce la realimentación hacia ese nivel (operación) con la intención de producir una decisión rectificativa de las acciones. Así actúa el Sistema de Control Operativo (S.C.O.).

Cuando el desvío detectado se vincula a una decisión de planeamiento o de programación requiriéndose el replanteo, por ejemplo, de una política, un objetivo o un programa, la realimentación será orientada hacia la función de planeamiento o a la de programación, según el caso, donde se deberá tomar las medidas necesarias redefiniendo las políticas, ajustando objetivos o corrigiendo programas.

En el primer caso la realimentación se halla a cargo del denominado Sistema de Control Estratégico (políticas- objetivos- metas); en el segundo caso del Sistema de Control Táctico (programas).

Observese que es la función de control la que realimenta hacia el nivel operativo o hacia el nivel estratégico o táctico, haciendo funcionar uno u otro circuito según corresponda.

Los Sistemas de Control Estratégico, de Control Táctico, y de Control Operativo son instrumentos que necesitan del apoyo de sistemas de información; y estos últimos a través de modelos consistentes, además de guardar bien los datos, deberán mantener el significado de los mismos.

Un sistema de control de gestión tendrá que tener en cuenta tanto a los sistemas de control estratégico y táctico como al sistema de control operativo y, basándose en la existencia de un sistema de informaciones que permita el establecimiento de adecuados cuadros de situación, tendrá que brindar la información representativa en forma sistemática a través de un buen modelo de la realidad. Además, será propio de la tarea de control de gestión evaluar el cuadro de situación y proyectarlo en el tiempo manteniendo un diagnóstico permanente sobre la situación actual y su posible evolución.

3.2.1 EL CONTROL DE GESTION COMO METALENGUAJE DE LA GESTION.

En la introducción se señalaba que el control de gestión es un nivel diferente de control, es un control que habla de la gestión.

Se decía, asimismo, que el control de gestión debe potenciar el efecto realimentador propio del clásico control que forma parte de la tarea de gestión. La inexistencia del control de gestión, como se lo define en este trabajo, significará la pérdida de la realimentación especial y adicional que el control de gestión implica respecto de la gestión.

Esta tesis postula discriminar lo que es gestión de lo que es control de gestión.

La gestión significa planeamiento, programación, operación y control.

Por su parte el control que forma parte de la gestión, siempre dentro del enfoque de este trabajo, no es el control de gestión, es simplemente el control que esta implícito en la actividad de gestión y que puede ser realizado con mayor o menor profundidad, y con distintos enfoques.

Herrscher⁸ señala que "meta" es la voz griega para referirse a "encima y más allá" agregando, respecto del metalenguaje, que éste es un lenguaje que permite referirse a otros lenguajes y marcando que Van Gigch⁹ tira la línea entre metalenguaje y metasisistema, al decir que aquel no es sino el lenguaje de un metasisistema requerido para arbitrar ante deficiencias de sistemas.

Concluye Herrscher rescatando la visión de Stafford Beer de enfocar los dos extremos de un problema desde un nivel superior, el nivel meta.

Esta tesis asume la existencia de distintos niveles de sistemas y de lenguajes, y plantea asimismo, que es útil convenir la existencia de metasisistemas y de metalenguajes.

Un metasisistema es un sistema que esta sobre y "más allá" de otro sistema de nivel inferior. A su vez, este metasisistema tiene la propiedad de poder arbitrar ante deficiencias del sistema de nivel inferior.

El metasisistema se vale asimismo de un metalenguaje que es un lenguaje de nivel lógico superior al lenguaje del sistema, y que permite resolver conflictos o aspectos no decidibles en el nivel del sistema.

La actividad de gestión se da, indudablemente, dentro de un sistema de determinado nivel implicando tareas propias del planeamiento, tareas operativas y tareas de control.

La cuestión sobre el rol del control de gestión dentro del marco citado permite plantear diversas alternativas.

1- Suponer que el control de gestión esta dentro de la función de control propia de la gestión.

Este trabajo propone que en ese caso, independientemente de que se utilicen todas las herramientas y criterios de evaluación disponibles, se hable simplemente de control estratégico, control táctico y control operativo.

⁸ Herrscher, Enrique G.; Metasisistemas. Oikos N° 3, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, agosto de 1988, pags. 48 y 49.

⁹ Van Gigch, John P.; Decision Making about Decision Making: Metamodels and Metasystems, Ed. Abacus Press, Cambridge, Mass., 1987, pags. 3, 37 a 47, 257 a 271.

- 2- Definir al control de gestión como el control que abarca los niveles de control de lo estratégico y lo táctico.

Esta postura supondría la existencia de un control operativo por un lado y un control de gestión por el otro lado.

Puede decirse que este es, por lo general, el criterio que surge de gran parte de la bibliografía referida al control de gestión.

- 3- Plantear el rol del control de gestión como un control distinto del control implícito en la actividad de gestión; es decir un control de otro nivel, de un nivel superior, de un nivel meta.

Caben aquí, a su vez, plantear:

3.1. Si interesa tener un control del control.

3.2. Si se busca tener una evaluación de la gestión realizada sobre una base de continuidad, y desde un nivel superior interesado en la efectividad de la gestión del sistema evaluado, considerando que ese nivel superior incorpora una visión global más abarcativa y capaz de observar la compatibilidad de la efectividad del sistema, que es su objeto de evaluación, con la de otros sistemas.

Esta tesis propone la alternativa 3.2 en razón de que la apertura del problema de la evaluación de una organización, o conjunto de organizaciones, en niveles (sistemas y metasistemas) incorpora una garantía metodológica que facilita el arbitraje entre sistemas y favorece una mejor gestión global.

Desde este punto de vista el control de la gestión sería un metalenguaje de la gestión siendo el rol del control de gestión referirse a la gestión desde un nivel distinto; desde un metasistema que incluiría un metacontrol de las diversas funciones de la gestión, es decir un metacontrol del planeamiento (estratégico), de la programación (táctico) y de la operación (operativo).

Se asume que los niveles meta podrán manejarse desde dentro de una misma estructura o desde diferentes estructuras.

Por ejemplo la Sindicatura de Empresas Públicas es indudablemente un metasistema respecto de las empresas públicas, que son los sistemas.

Por su parte, un grupo empresario podrá asignar la función metasistémica del control de gestión a una empresa holding.

En una organización unificada en una sola empresa el control de gestión podrá ejercerse desde el Directorio o, por ejemplo, desde un comité de control de gestión, los que, a esos efectos, en su tarea de evaluación (o autoevaluación) deberán tomar recaudos metodológicos para garantizar realmente una evaluación desde un nivel meta, es decir desde un nivel distinto, superior.

Debe recordarse que la inexistencia de un control de gestión como el que se propone, no implica la inexistencia de gestión y que dentro del sistema organización existirá igualmente un sistema de control estratégico, un sistema de control operativo y un sistema de control gerencial.

Resumiendo:

1º El control de gestión es un control de orden superior, ampliamente abarcativo de toda la actividad de la organización, que implica la evaluación de la gestión en todos sus niveles y funciones, con el objetivo de señalar los aspectos positivos y negativos que afectan a la organización y a la gestión en si misma, en la búsqueda de niveles de eficacia y eficiencia aceptables en el corto, mediano y largo plazo.

2º El control de gestión es un metalenguaje de la gestión, significando esto último, que se ocupa de ella desde otro nivel, desde un metasisistema que incluiría un metacontrol de las diversas funciones de la gestión, es decir un metacontrol del planeamiento (estratégico), de la programación (táctico) y de la operación (operativo).

3º El control de gestión tiene por objeto alentar la máxima efectividad de la gestión y es válido, como metodología, cualesquiera sean el contexto y la organización a que se aplique, con la salvedad de que se requerirá la adaptación del mismo a los objetivos pretendidos y a los recursos disponibles.

4º El control de gestión es, simplemente, una categoría metodológica ya que cualquier organización sólo necesita de la gestión para desenvolverse, incluyendo dicha gestión al control propiamente dicho, ya sea estratégico, táctico u operativo.

5º El control del gestión, como categoría metodológica, pasa a ser un elemento de apoyo en la búsqueda de una gestión más efectiva, pero su aplicación no es una condición necesaria sino una posibilidad al alcance de los órganos a cargo de la conducción de la organización.

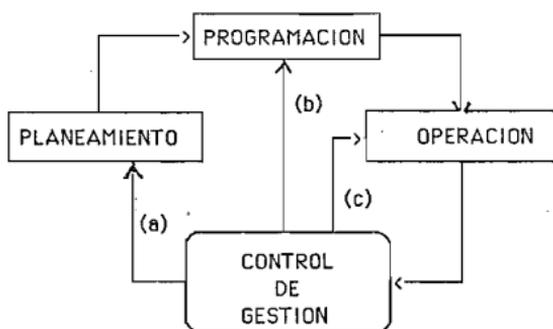
La no aplicación del control de gestión, como aquí fue definido, no implica la inexistencia de control ya que la función de control, bien o mal realizada, siempre estará presente en la gestión porque hace a su esencia, mientras que el control de gestión es un nivel distinto de control, que puede o no existir pero que, obviamente, es de aplicación recomendable ya que, como se señaló, contribuye a la mayor efectividad de la gestión y por su intermedio, a la mejor utilización de los recursos de la organización.

6º El control de gestión se constituye entonces, en un reaseguro, ya que, aunque es normal que sólo los niveles más altos de la organización cuenten con la visión global de la misma y su relación con el contexto ambiental y competitivo, aún dicho nivel tiende a ver las cosas desde el punto de vista que le resulta más familiar.

Actuará entonces como un reaseguro al estimular la realización de evaluaciones más objetivas que posibiliten un diagnóstico acertado y orienten adecuadamente las decisiones de cualquier nivel que sean.

3.2.2 SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION ESTRATEGICO, TACTICO Y OPERATIVO.

Como espejos de los sistemas de control estratégico, táctico y operativo, mencionados anteriormente- recuerdese que el control de gestión es el metalenguaje de la gestión- es posible imaginar sistemas de control de gestión estratégicos, tácticos y operativos utilizables por el estamento de la organización a cargo de la actividad de control de gestión. En el siguiente esquema la función control de gestión toma el lugar del clásico control, dando origen a distintas realimentaciones posibles. Se analizará cada una de ellas comenzando por el caso de inexistencia de control de gestión y siguiendo por el primer circuito posible, y el más sencillo, el circuito de control de la gestión operativa.



(a) Sistema de Control de Gestión Estratégico. S.C.G.E.

(b) Sistema de Control de Gestión Táctico. S.C.G.T.

(c) Sistema de Control de Gestión Operativo. S.C.G.O.

Inexistencia de control de gestión.

Se da en el caso en que no se ejecute ningún control de gestión que verifique el cumplimiento de las políticas, objetivos, programas o acciones operativas establecidas.

¿Puede decirse que en este caso no hay proceso gerencial, en otras palabras, que no hay gestión?

De ninguna manera, el proceso gerencial (planeamiento-operación- control) siempre se dará, de algún modo, dentro de la organización.

Recuerdese que el control de gestión no es mero control primario, incorporado de algún modo en todo proceso gerencial, sino que representa un distinto nivel de control, un control superior, ampliamente abarcativo de toda la realidad organizacional.

Quienes hacen gestión deciden sobre cursos de acción mientras que quienes hacen control de gestión analizan resultados y comportamientos evaluando lo actuado y recomendando medidas que posibiliten un mejor direccionamiento de la gestión en el sentido de las políticas, objetivos y programas establecidos.

Tanto en el nivel de gestión como en el de control de gestión existe control; en el nivel de gestión como elemento de realimentación permanente y en el nivel de control de gestión como realimentación especial y adicional.

Es obvio que en muchas organizaciones no existe control de gestión sino que simplemente existe gestión faltando ese plano de realimentación superior que implica la existencia del control de gestión.

Existencia de control de gestión con aplicación del sistema de control de gestión operativo- S.C.G.O.-

Se presenta cuando la labor de control de gestión se restringe exclusivamente a verificar, desde su nivel de control superior, el correcto accionar operativo, es decir la adecuada generación de resultados a través de una correcta acción directa. Ejemplo de esto sería la verificación del cumplimiento de procedimientos de operación como ser las acciones de comprar, fabricar, vender, distribuir, cobrar, pagar, registrar, archivar, informar, etc.

Al igual que su similar en el ámbito de la gestión, el Sistema de Control Operativo, este circuito de control de gestión realimenta exclusivamente respecto del accionar generador de resultados directos dejando de lado consideraciones tácticas vinculadas a la labor de programación o estratégicas propias del planeamiento.

Existencia de control de gestión con aplicación del sistema de control de gestión táctico - S.C.G.T.

Es el más común de los niveles de aplicación de las técnicas de control de gestión abarcando, en este caso, lo operativo y lo táctico ya que la programación se encarga de establecer que recursos intervendrán (organización) y en que dosis y momentos intervendrán (coordinación) a efectos de alcanzar las metas.

Este circuito funciona igual que el Sistema de Control Operativo y el Sistema de Control Táctico en el caso del proceso gerencial.

Aquí la tarea de control de gestión se concentra en la detección de desvíos entre los resultados y los objetivos fijados, detección que permitirá establecer el cuadro de situación, parcial o general, que luego del proceso de análisis (evaluación), llevará a un diagnóstico y a la eventual sugerencia de medidas correctivas alternativas que podrán tener como consecuencia la revisión del programa, por parte del equipo de gestión, o bien la toma de decisiones de corrección operativa.

Existencia de control de gestión con aplicación del sistema de control de gestión estratégico -S.C.G.E.-

Esta situación implica el circuito más completo.

Aquí el control de gestión actuará según sea necesario detectando las dificultades y/o desvíos que hagan necesaria la revisión de políticas y objetivos dando lugar al circuito planeamiento - programación - operación - control de gestión -.

En este caso la tarea de control de gestión incorpora a la actividad fundamentalmente, aunque no totalmente, cuantitativa citada en el caso de aplicación del S.C.G.T., una actividad de orden altamente cualitativo como lo es el análisis de las políticas, estrategias y objetivos.

Cabe recordar que la actividad de planeamiento es una actividad típicamente estratégica mientras que la de programación es fundamentalmente táctica.

El proceso de detección de dificultades, síntomas, desvíos y situaciones en general que requieren revisión estratégica, pone en marcha el circuito requiriendo del área de planeamiento la adopción de decisiones que pueden dar lugar al establecimiento, cambio, ajuste o eliminación de políticas, objetivos y metas.

Es obvio que las alternativas en este nivel forzarán cambios en el circuito

siguiente los que se podrán iniciar con la reprogramación, cumpliéndose así el recorrido lógico que debe existir entre lo estratégico, lo táctico y lo operativo, ya que este último plano es el generador de los hechos que configuran los resultados que darán lugar a la existencia de nuevos cuadros de situación acordes o no a lo previsto y/o esperado mediante la adopción de políticas, objetivos, metas y programas.

Es al intervenir el nivel de planeamiento cuando aparece un concepto, el de prospectiva, que debe ser tenido muy en cuenta por quienes hacen planeamiento y por quienes hacen el respectivo control de gestión.

3.2.3 DEFINICION DEL CONTROL DE GESTION.

Esta tesis cuestiona todas las definiciones de la tarea de control de gestión que lo confundan con el control implícito en la actividad de gestión.

Se propone la siguiente definición :

" el control de gestión es un control de orden superior ampliamente abarcativo de toda la actividad de la organización, que implica la evaluación de la gestión en todos sus niveles y funciones, con el objetivo de señalar los aspectos positivos y negativos que afectan a la organización y a la gestión en si misma, en la búsqueda de niveles de eficacia y eficiencia aceptables en el corto, mediano y largo plazo."

Un análisis detallado de la definición presentada introducirá precisiones.

Cuando se señala que el control de gestión es un control de orden superior, se quiere significar que el mismo no sustituye al control propio de la gestión.

El control de gestión evalúa la gestión a posteriori y desde un nivel distinto, separándose de la cotidianidad del ámbito de la gestión.

El control de gestión, como se postula en este trabajo, aparece como el metalenguaje de la gestión ya que, desde un nivel distinto, habla de la gestión. Es ampliamente abarcativo de toda la actividad de la organización ya que se orienta a la visión global dado que ve a la organización como una unidad que va en busca de sus objetivos a través de la actividad de gestión que actúa sobre el ciclo operativo disponiendo de recursos humanos (la gente y sus experiencias) y materiales (dinero, equipos, materias primas, etc.) con la finalidad de generar riquezas del modo más eficiente y eficaz.

Metodologicamente se trabaja desde lo general, desagregando y particularizando, tanto como sea necesario, con la finalidad de realizar las evaluaciones requeridas en todos los niveles operativos y respecto de todas las funciones, tratando de identificar los aspectos positivos y negativos que afectan a la organización y a la gestión que en ella se desarrolla.

Para la realización de dichas evaluaciones se tienen en cuenta criterios básicos que aseguren que se generen cuadros de situación representativos, simples y actualizados; que se efectúen las respectivas comparaciones en el tiempo y en el espacio y que se analicen los modos de actuar de la organización y de los distintos niveles encargados de la gestión.

Por último la definición presentada hace mención a la búsqueda de niveles de eficiencia y eficacia aceptables en el corto, mediano y largo plazo. Surge en este punto nuevamente el ya tratado tema de la eficiencia y la eficacia siendo estos últimos conceptos fundamentales, ya que el control de gestión, al evaluar la actividad de gestión, emite juicios sobre los niveles de productividad que ha generado la organización estableciendo para cada caso cuan eficiente o eficaz ha sido la gestión.

En lo que hace a los plazos que se tienen en cuenta en la tarea de evaluación cabe recordar que la dimensión del control es una consecuencia de la dimensión del planeamiento; el planeamiento a largo, mediano y corto plazo marcará los puntos de referencia para la realización de evaluaciones teniendo en cuenta horizontes similares.

Es totalmente posible que en una organización no se efectúe control de gestión en el sentido que se le da en este trabajo y que se acaba de explicitar. En ese caso

sólo habrá gestión, y por supuesto también habrá control ya que como se señaló en repetidas oportunidades, siempre que hay gestión hay control.

En el presente trabajo hay entonces, dos planos perfectamente diferenciados, la gestión y el control de gestión.

En consecuencia, y como ya fuera señalado en el punto 3.2.1, se sustenta la idea de que se justifica hablar de la actividad diferenciada de control de gestión únicamente si se hace un control de nivel diferente y a posteriori que, aunque sea tal vez reiterativo de los controles ya efectuados en la propia actividad de gestión, significa un reaseguro que toma la organización en busca de mejores resultados.

También es necesario señalar que más allá de que el control de gestión implica determinadas funciones y respeto de determinados criterios metodológicos, es una actividad que se vale del mismo instrumental de evaluación que se puede utilizar para la actividad de gestión.

El control de gestión, como metalenguaje de la gestión, es una categoría metodológica.

3.2.4 FUNCIONES DEL CONTROL DE GESTION.

Son funciones del control de gestión:

1- Asegurar la existencia de un cuadro de situación lo más representativo, simple y actualizado posible de la organización, del ciclo operativo, del contexto y de la acción interdependiente que se da entre ellos, considerando que el ciclo operativo es el nexo entre la organización (lo controlable) y su contexto (lo incontrolable).

2- Realizar las comparaciones necesarias en el tiempo (ayer, hoy, mañana) y en el espacio (esta organización, otras organizaciones, este contexto, otros contextos) que permitan la formulación de evaluaciones y diagnósticos, en función de la organización y su medio competitivo, y que posibiliten la proyección de las conclusiones hacia el futuro.

3- Pulsar el nivel de coordinación existente en la organización evaluándolo mediante indicadores tanto cualitativo como cuantitativos teniendo en cuenta que la coordinación es el producto final, y que los insumos que en él intervienen son la estructura organizativa, el sistema de informaciones, los recursos y el grupo humano.

4- Vigilar el funcionamiento dentro de la organización, de los procesos gerencial y decisorio a fin de asegurar la viabilidad de una efectiva gestión.

5- Diseñar, elaborar y mantener actualizado el informe de control de gestión para su tratamiento periódico en las reuniones de evaluación propiciando un estilo que contribuya a la generación de alternativas y facilite la decisión.

6- En los casos en que la función de control de gestión se encuentre a cargo de un órgano específico y distinto de aquellos involucrados en la gestión, adicionar, eventualmente, a la elaboración del cuadro de situación y correspondiente diagnóstico, alternativas de acción y, si se estima conveniente, algún tipo de recomendación.

3.3 ASPECTOS METODOLOGICOS REFERIDOS A LA TAREA DE CONTROL DE GESTION.

Toda la técnica del control de gestión se orienta al estímulo de decisiones de acción o de no acción.

De no acción, si se observa que la situación no debe ser alterada o bien no debe ser rectificadla la tendencia, que de la mencionada situación y otras que le precedieron se logra inferir.

De acción si se requieren correcciones, transformaciones, evoluciones, etc.

En la tarea de control de gestión se pueden observar las siguientes etapas:

- Establecimiento del cuadro de situación.
- Análisis del cuadro de situación.
- Conclusiones y recomendaciones.

Establecimiento del cuadro de situación:

La tarea de control de gestión se inicia con la búsqueda y detección de la información relevante que permita armar el cuadro de situación.

Distintas herramientas serán de aplicación para la conformación del llamado cuadro de situación.

Podrá recurrirse a la búsqueda rápida de información relevante valiéndose de la entrevista directa y la habilidad técnica e intuición del que realiza el trabajo.

También podrán ser utilizados cuestionarios tipos que, a la manera de ayuda-memoria asegurarán un cierto recorrido a través de todas las áreas y funciones a investigar. Estos cuestionarios tipo aunados a una determinada metodología a respetar constituyen en algunos casos métodos para la evaluación de la gestión. Ejemplo de dichos métodos son el método Cegos y el método del A.I.M., ambos basados en un esquema general para el relevamiento y complementados por entrevistas internas y externas que completan y mejoran el cuadro facilitando el análisis que debe conducir al establecimiento del diagnóstico generador de la decisión (de acción o de no acción).

En general debe tenerse presente que a un diagnóstico indefectiblemente le sucede una decisión que se podrá traducir en acción o inacción.

Existen asimismo herramientas más elaboradas que buscan el armado permanente, o periódico, del cuadro de situación.

Como ejemplo se pueden citar los sistemas de información que actúan como una herramienta de obtención de información que responde, por lo general, a una estructuración lógico-matemática que intenta ser representativa (como homomorfismo) de la realidad (el mundo real).

Cuanto mayor sea la representatividad, es decir cuanto más fiel sea la representación, tanto mayor será la efectividad de dicha herramienta.

Cabe recordar nuevamente que se encuentra demostrado (metateorema de Gödel) que no puede existir un sistema totalmente abarcativo de la realidad.

Siempre quedarán partes de la realidad que no serán reflejadas por el sistema formal construido para interpretarla.

Un sistema de información integrado constituye un sistema formal que cobra vida al ser cargado con datos provenientes del mundo real pasando a desempeñarse entonces como modelo de dicha realidad.

Pero siempre será un modelo parcial. Si el modelo ofrece datos inmediatos y en constante evolución se estará ante una interpretación de la realidad en tiempo real.

Si el cuadro de situación se forma periódicamente, mensualmente por ejemplo, y se vuelca en un informe, se deberá tener presente que se actúa sobre la base de información envejecida.

Un estado financiero, un cuadro de pérdidas y ganancias, índices anexos, etc., son típicos componentes de un cuadro de situación.

El estado financiero será una fotografía del ciclo operativo que presentará una visión estática de la ubicación de cada uno de los elementos intervinientes (fondos, créditos, materia prima etc.) en el mismo.

El cuadro de pérdidas y ganancias será el relato de las acumulaciones (positivas y negativ.s) habidas dentro de un determinado periodo.

Y finalmente los índices constituirán relaciones entre distintas magnitudes que podrán surgir de los referidos documentos contables o bien de datos extracontables.

Los elementos mencionados serán componentes de un cuadro de situación pero no serán el cuadro de situación sino en la medida en que realmente estructuren suficiente información sobre la realidad como para ser suficiente modelo de la misma.

Análisis del cuadro de situación:

Un segundo proceso típico del control de gestión será el análisis de lo relevado, es decir el análisis del cuadro de situación conformado.

Esta segunda etapa, esencialmente técnica, es totalmente dependiente de la bondad del cuadro fijado. Así como en lógica se dice que no puede haber conclusión verdadera partiendo de premisas falsas, así también cabe señalar que no podrá surgir un buen diagnóstico partiendo de un mal (no representativo) cuadro de situación.

Existe otro aspecto metodológico importante a señalar y es que el análisis deberá hallarse tan facilitado como sea posible, a efectos de asegurar rápidas conclusiones. También esta última afirmación podemos compararla con el criterio metodológico que señala que si una teoría edificada sobre la base de cinco axiomas (principios) puede ser reestructurada sobre la base de sólo cuatro o tres axiomas, se habrá producido un avance ya que se contará con una teoría mejor por ser más simple.

El cuadro de situación deberá contener el mínimo de información posible, compatible con el necesario nivel de representatividad de la realidad, a efectos de facilitar el análisis. A menor información será menor el número de combinaciones que surgirán de los datos tenidos en cuenta.

Pero existe otro factor que limita el número de combinaciones (alternativas) que pueden originarse sobre la base de la información disponible. Dicho factor está constituido por las relaciones estructurales que se dan en el modelo que conforma el cuadro de situación.

Se comprenderá fácilmente el significado de lo anterior imaginando el esfuerzo analítico que requiere diagnosticar sobre la situación económica de una organización si se cuenta con una sucesión desordenada y tal vez supernumeraria de índices económicos al pie de un balance, frente al esfuerzo que puede demandar arribar a dicho diagnóstico sobre la base del mismo balance y un conjunto de índices piramidados (siguiendo una estructura tipo árbol).

La estructuración posibilita la eliminación automática de repeticiones (índices supernumerarios que están de más), garantiza la continuidad lógica de las relaciones y facilita el entendimiento e inclusive permite realizar ensayos (por simulación) que ayudan a establecer la sensibilidad de determinados resultados frente a determinadas variaciones en los inputs.

Conclusiones y recomendaciones:

El paso posterior al análisis lo constituirá la conclusión sobre la situación observada.

Las conclusiones podrán ser sucedidas por las recomendaciones sobre las decisiones posibles y convenientes, o bien podrán ser tenidas en cuenta en bruto por quienes deben tomar las decisiones.

Observarse que arribar a conclusiones, o a un diagnóstico, implica tomar una decisión que, dentro de la técnica de control de gestión descripta hasta el momento, significa obtener los datos y analizarlos para luego seleccionar la conclusión que se considere adecuada.

Estas conclusiones vuelven nuevamente a poner en marcha el proceso decisorio conformando la etapa inicial (dato) para quien debe decidir sobre la futura gestión.

Si las conclusiones fueron acompañadas de recomendaciones, quien debe decidir ve facilitado, en parte, el segundo paso consistente en la generación de alternativas de entre las cuales surgirá el curso de acción seleccionado (la decisión).

Sin embargo no debe perderse de vista la diferencia que existe entre diagnóstico (conclusiones) y terapéutica, esta última es propia del hombre de gestión no del hombre de control de gestión quien solo podrá intervenir en alguna medida en la zona que separa el diagnóstico de la terapéutica en tanto presente y/o recomiende alternativas de acción correctiva.

Para finalizar es preciso reiterar, que todo el proceso que va desde el relevamiento de información para el establecimiento del cuadro de situación, hasta las conclusiones y consecuentes recomendaciones, debe tener en cuenta tanto el plano del tiempo como el del espacio.

Como ya se señaló en otros puntos, en lo referente al tiempo debe existir una comparación entre el hoy y el ayer a fin de establecer la tendencia y evolución que anticipe de algún modo el posible mañana; en lo referente al espacio la comparación debe realizarse principalmente respecto de los competidores y la economía general y sectorial a fin de relativizar la evolución, la tendencia, y el posible nivel futuro, a las evoluciones, tendencias y posibles niveles futuros de la economía en general, el sector en que la organización actúa y los diversos competidores que intervienen en dicho sector.

3.4 OBSERVACIONES RESPECTO DE UNA EXPERIENCIA DE APLICACION DE LOS CRITERIOS PROPIOS DEL CONTROL DE GESTION EN EL AREA DE EMPRESAS PRIVADAS.

Desde hace varios años se viene desarrollando una experiencia en el sector automotriz de la que se surgen interesantes observaciones.

Ford Motor Argentina S.A. cuenta con aproximadamente 200 concesionarios distribuidos en todo el país, los que desarrollan sus operaciones manteniendo una estrecha relación con la terminal y, partiendo de compromisos mutuamente asumidos, producen información sobre una base metodológica uniforme que posibilita conocer a la par que cada situación particular, la situación consolidada de toda la red de concesionarios.

A su vez, dicha información consolidada, posibilita contar con datos que refieren situaciones y resultados promedios.

El conjunto total es desagregado en tres subconjuntos. Concesionarios con ventas menores a 150 unidades anuales, concesionarios con 150 o más ventas anuales y concesionarios que actúan en áreas metropolitanas.

Existe, en consecuencia, un dato consolidado general y datos para cada tipo de concesionario.

Esta experiencia ha permitido:

- Contar con información comparativa (en el espacio), es decir ha brindado la posibilidad de observar la propia situación, y sus datos, frente a los del promedio nacional o a los del grupo al que se pertenece.

- Establecer tendencias sobre la base de los datos que se fueron acumulando a través del tiempo y, como consecuencia, facilitar diagnósticos y pronósticos.

¿Qué se puede extraer de esta experiencia que tenga validez general, en el marco de lo visto, respecto de la gestión y del control de gestión?

- Se observa que, a los efectos de que el cuadro de situación fuera lo más representativo, simple y actualizado posible, se estableció una base metodológica de aplicación general para la producción de la información.

Asimismo, se implantó un plan de cuentas uniforme y estados contables, índices y otros informes varios, todos ellos normalizados.

Quedaron así definidos los elementos esenciales que permitieron establecer un modelo general representativo.

- Se permitió la realización de comparaciones válidas en el tiempo y en el espacio. Esto significa comparaciones en el tiempo de los propios datos y también de los datos del conjunto y de los propios con los del conjunto.

- El sistema no respondió en sí mismo a la función de permanecer atento al nivel de coordinación existente y a la de vigilar el funcionamiento dentro de la organización de los procesos gerencial y decisorio.

El sistema comentado buscó en primera instancia contar exclusivamente con datos cuantitativos que permitieran las comparaciones, evaluaciones, el establecimiento de tendencias y las eventuales predicciones y simulaciones.

No obstante en segunda instancia, tanto a nivel de cada concesionario, como a nivel de la terminal, que considera a la red en conjunto como instrumento

esencial de su política comercial, estos elementos contribuyeron a la evaluación, junto con otros que en cada empresa se desarrollaron por separado, de aspectos referidos a los comportamientos organizacionales.

Por otra parte, la terminal, para poder controlar estos aspectos a nivel red, incorpora continuamente, a la información cuantitativa que le provee el sistema informativo implantado, la información cualitativa que surge de las visitas que diversos funcionarios realizan a cada empresa a efectos de evaluar la gestión en general.

En lo que hace al punto que se refiere a la necesidad de diseñar, elaborar y mantener actualizado el informe de control de gestión, surge claramente que la periodicidad que se estableció para el envío de la información y la sugerencia de una metodología para el estudio, a nivel de cada empresa, de las comparaciones, variaciones y tendencias, recomendando métodos y formularios específicos, contribuyeron, en parte, al cumplimiento de esa función del control de gestión.

Por último, respecto de la función del control de gestión de colaborar con los órganos de gestión, se observó lo siguiente:

- Internamente, una concesionaria puede utilizar los diversos datos propios y ajenos a efectos de realimentarse en términos de gestión, y por otra parte puede generar una actividad de control de gestión a cargo del Directorio o de un comité específico, en ambos casos con o sin la ayuda de un consultor externo.
- Por su parte la empresa terminal se encuentra en condiciones de realizar externamente una tarea similar de asesoramiento sobre la base del personal especializado que se vale de los datos cuantitativos existentes, los cualitativos que surgen de la experiencia que brinda la permanente visión de organizaciones similares, y la información específica que le suministran las distintas áreas involucradas.

3.5 OBSERVACIONES RESPECTO DE UNA EXPERIENCIA DE APLICACION DE LOS CRITERIOS PROPIOS DEL CONTROL DE GESTION EN EL AREA DE EMPRESAS DEL ESTADO.

En el trabajo "El control de gestión externo, su implementación en las empresas públicas"¹⁰, presentado por la Sindicatura General de Empresas Públicas (SIGEP) ante el Primer Congreso sobre la modernización de la Administración Pública celebrado en Buenos Aires en Octubre de 1981, se señala que el conocido objetivo de maximización de los beneficios necesita de particulares predicados cuando lo que se desea evaluar es la adecuada gestión empresaria en las unidades productivas públicas.

En el caso de la SIGEP se diseñó un sistema de control de gestión externo donde se tuvieron en cuenta distintos niveles.

- Nivel x3 - Nivel de compatibilización política
- Nivel x2 - Nivel de política económica (macroeconómico)
- Nivel x1 - Nivel de política sectorial (macroeconómico)
- Nivel x0 - Nivel de política empresaria (microeconómico)

En razón de que a las empresas públicas, a la vez que se les exige rendimientos propios del sector privado, se las utiliza como instrumentos de política económica, en el corto plazo, las metas establecidas para el nivel microeconómico (x0), pueden no coincidir con los objetivos de nivel macroeconómico, tanto sectorial (x1) cuanto general (x2).

En consecuencia para juzgar la gestión empresaria en su resultado global, el nivel de compatibilización política (x3) debe contar con los resultados empresarios observados a la luz de los tres niveles.

Se señala en el trabajo, que a nivel x0 es necesario contar con estandares representativos de las principales variables empresarias estando su definición condicionada por el nivel de excelencia de los sistemas informativos de la empresa, siendo importante destacar que ante la carencia de uno de ellos se puede desarrollar métodos subóptimos.

¹⁰ Sindicatura General de Empresas Públicas, Ministerio de Economía, República Argentina; El Control de Gestión Externo, su implementación en las Empresas Públicas. Trabajo presentado al Primer Congreso sobre Modernización de la Administración Pública, Buenos Aires, 9 al 10 de octubre de 1981.

ENTE \ NIVEL	Micro (Empresario)	Macro (Sectorial)	Macro (General)	Macro (Final)
Organismo de Control (SIGEP)	X 0	X 1	X 2
Accionistas Estado Nacional	X 3

También se define al Control de Gestión Externo como un elemento sensor que tiende a reestablecer los planes tácticos y estratégicos de la empresa, y a detectar tendencias que puedan desviarla del cumplimiento de sus metas.

Aclaran que ante esta misión del Control de Gestión suelen aparecer dos obstáculos fundamentales.

- Resistencia del ente controlado en razón de que se pierde la posibilidad de actuar a discreción.
- Dificultades técnicas para diseñar un sistema operativo.

Esta actividad de control tiene productos definidos.

- Un informe de gestión anual
- Un informe de gestión trimestral
- Un informe de la situación mensual
- Estudios especiales

El informe anual, por ejemplo, incluye un dictamen único de la gestión dividido en dos capítulos, el económico que hace a la órbita ministerial, y el técnico, que hace al nivel de la Secretaría de Estado correspondiente.

El nivel x3, o sea el definido como nivel máximo a cargo de la compatibilización política, tomará las decisiones finales teniendo en cuenta ambos capítulos.

Se evalúa la gestión técnica por un lado y la gestión financiera por el otro dejando para este último ámbito el análisis de los movimientos tendientes al arbitraje entre las fuentes de fondos y sus aplicaciones.

Si se observa este caso de aplicación a la luz de lo que se señaló son las funciones que debiera abarcar la tarea de Control de Gestión, caben los siguientes comentarios:

-Respecto de asegurar la existencia de un cuadro de situación lo más representativo, simple y actualizado posible, cuando en el trabajo se señala que es necesario contar con estándares representativos de las principales variables empresarias se puede interpretar que se intentará elegir un conjunto de variables con la pretensión de configurar del mejor modo posible un modelo representativo.

- En lo que hace a las comparaciones necesarias, en el tiempo y en el espacio, la búsqueda de estándares representativos de las principales variables asumidas podrían implicar la comparación en el espacio, es decir la comparación entre una magnitud válida para una entidad, o varias, del tipo de la que se intenta controlar, con esta última entidad.

La comparación en el tiempo queda asumida cuando el trabajo se refiere a detectar tendencias.

En este punto también cabe señalar que cuando el nivel de excelencia de los sistemas de información condicionan la posibilidad de valores muy precisos y confiables, se llegan a desarrollar métodos subóptimos que si bien brindarán información de un nivel de calidad inferior brindarán algunas posibilidades de estudiar tendencias y realizar comparaciones con otros entes o con estándares, siempre que se mantenga una continuidad en los criterios de elaboración de la información en cuestión.

-En lo atinente a permanecer atento al nivel de coordinación existente, el punto no ha sido expuesto en el trabajo ya que el mismo parece orientarse, en principio, a lo esencialmente cuantitativo, aunque es de suponer que en los informes y dictámenes se tiene en cuenta toda información que permita evaluar la capacidad de gestión.

-Respecto de la vigilancia del funcionamiento dentro de la organización de los procesos gerencial y decisorio, cabe la misma observación efectuada en el punto anterior.

- El diseño, elaboración y mantenimiento actualizados del informe de control de gestión, es un aspecto plenamente abarcado ya que la producción que se realiza de informes, sobre bases metodológicas definidas y periodicidades establecidas, responde a este punto.

Asimismo es de destacar el papel que el trabajo le asigna al control de gestión como elemento realimentador a nivel estratégico y táctico. En el punto 3.2.2 se presentan los conceptos de sistema de Control de Gestión Estratégico y sistema de Control de Gestión Táctico que responden a similares criterios.

Por último la separación de los conceptos de eficiencia financiera y eficiencia técnica, tal como se tratan en el punto 5.2, se da al dividirse el dictamen de control de gestión en dos capítulos quedando dentro del financiero todo aquello que se vincula a arbitrajes entre costos de las fuentes de financiación y las aplicaciones respectivas.

El informe¹¹ emitido por la SIGEP sobre la gestión anual de Y.P.F. año 1981 se produjo sobre la base de la metodología citada. El mismo es altamente significativo no sólo por la relevancia de Y.P.F. como Empresa del Estado, sino también por las manifestaciones producidas por el uso de esta empresa como instrumento de política económica del Estado.

El informe expone los estándares establecidos para los niveles $\times 2$. y $\times 1$ y los desvíos habidos en este último.

También se verifica el grado de cumplimiento de las metas sectoriales (Y.P.F. estaba, en ese período, un 1,4% por debajo de su meta de producción de petróleo).

¹¹ Sindicatura General de Empresas Públicas, Ministerio de Economía, República Argentina. Yacimientos Petrolíferos Fiscales. Informe de Gestión Anual. Año 1981.

Respecto de x2 se mencionan las tres etapas vividas, en lo que a conducción económica se refiere, durante el año 1981.

Finalmente, la distinta información presentada deriva en un dictamen dividido en dos partes:

a) Dictamen sobre la gestión técnica:

- a.1 Eficacia: respecto de este punto se señala que las metas fueron alcanzadas en un grado adecuado (1,4% por debajo en producción).
- a.2 Eficiencia: se observaron carencias en la comercialización lo que condicionó a la gestión técnica, que en definitiva resultó ineficiente a pesar de los positivos resultados obtenidos en las áreas de explotación, perforación y producción.

b) Dictamen sobre la gestión financiera:

Aquí el informe señala que las condiciones impuestas por la política económica (nivel x2) llevaron a que la empresa se endeudara, a fin de lograr liquidez, independientemente de lo inconveniente del arbitraje entre las tasas de rentabilidad y los costos del capital de terceros.

Como circunstancia agravante, el monto de los pasivos tomados superó las necesidades de financiamiento de operación de la empresa recolocándose los excedentes de fondos tomados, en inversiones transitorias con quebrantos finales en razón de un arbitraje negativo.

En consecuencia la gestión financiera resultó ineficiente.

4- METODOS PARA EL DIAGNOSTICO Y LA EVALUACION DE LA GESTION.

Un recorrido por la bibliografía vinculada al tema permite verificar la existencia de diversos métodos existiendo un marcado predominio de aquellos que se basan en cuestionarios. Esto último se explica en el hecho de que la organización es esencialmente un conglomerado de elementos cuantitativos y cualitativos y por lo tanto no es posible utilizar como única herramienta de detección aquellos elementos capaces de tomar la forma de expresiones lógico-matemáticas y/o gráficas.

Los cuestionarios, incorporados en los distintos métodos, mezclando elementos de corte cuantitativo y cualitativo y valiéndose de la habilidad y experiencias de quien los utiliza en la función de búsqueda y en la función de análisis, pretenden servir de guía para detectar el comportamiento general de la organización, su historia, sus proyecciones hacia el futuro, su capacidad de reacción ante las situaciones críticas y en general su poder de adaptación al cambiante contexto que la rodea.

Dada su representatividad se comentarán el método francés de la Cegos, el método del American Institute Of Management y el Método de Likert basado en el comportamiento de los grupos dentro de la organización. Asimismo, algunos otros métodos que se consideran interesantes serán expuestos en la parte final de este punto.

Existe una clasificación de los métodos de diagnóstico en métodos que se basan principalmente en el análisis de resultados (p. e. Cegos), métodos que, además de los resultados, tienen en cuenta en mayor medida la estructura de la organización y su modo de accionar (p. e. A.I.M.), y métodos que fundamentan el diagnóstico en el comportamiento de los grupos humanos dentro de la organización (p. e. Likert).

El cuadro que se presenta a continuación sigue la clasificación mencionada considerando dos épocas: el pasado y presente, y el futuro, dividiendo el futuro en corto, mediano y largo plazo, y señalando, a su vez, para cada tiempo, el nivel de bondad, o confiabilidad, que puede atribuirse al diagnóstico (pasado y presente) y al pronóstico consecuente (futuro) a los que se arriba mediante la aplicación de las bases metodológicas establecidas por el método utilizado.

Se puede observar que a medida que los métodos se vuelven más cuantitativos, es decir, basan el diagnóstico y pronóstico en datos concretos medibles, el nivel de bondad como instrumento de predicción sobre el futuro se hace menor.

En el caso del método de Likert se señala que si el conjunto humano que constituye la organización obtuvo determinado tipo de resultados desempeñándose de determinado modo puede suponerse que en el futuro podrá mantener su capacidad de gestión garantizando, ante determinadas situaciones posibles, un comportamiento coherente con su estilo del pasado y del presente.

Todo lo señalado debe ser considerado con precaución ya que se trata de calificativos generales que revisten un caracter relativo en razón de que pueden alterarse según el medio en que se aplican.

Los niveles de bondad señalados podrán variar según sea el tipo de organización, como asimismo también variarán las medidas de tiempo que caractericen lo que se identifica como corto, mediano o largo plazo.

Conviene también tener en cuenta que los datos históricos tienen mucha mayor relevancia para las previsiones operativas que para las previsiones de tipo estratégico, las que, en principio, no admitirán ser la consecuencia de extrapolaciones.

TIPO DE METODO	PASADO Y PRESENTE	FUTURO		
		Corto Plazo	Mediano Pzo	Largo Plazo
Resultados p. ej. Cegos	BUENO	REGULAR	REGULAR	MALO
Estructuras y modos p. ej. A.I.M.	BUENO	BUENO	REGULAR	REGULAR
Comportamiento de los grupos p. ej. Likert	BUENO	BUENO	BUENO	BUENO

4.1.METODO CEGOS¹

Este método pertenece a la clase de métodos que buscan llegar a un diagnóstico basándose, en forma sustancial, en los resultados ya habidos, es decir, revisa el pasado, preguntando si los resultados fueron buenos y también si fueron tan buenos como las circunstancias lo hubieran posibilitado.

Fija etapas metodológicas:

- 1- Obtención de información, y su posterior análisis, para permitir elaborar el diagnóstico.
- 2- Generación de un programa de mejoramiento a corto plazo, sobre la base del diagnóstico elaborado.
- 3- Establecimiento, simultáneo al programa de corto plazo, de un plan de desarrollo a largo plazo que mantenga coherencia con el programa de corto plazo.

Este método plantea asimismo, como premisa, que la información contable no es suficientemente demostrativa del potencial de desarrollo de la organización, ni de las riquezas latentes dentro del referido potencial, y señala que cuando se busca diagnosticar para generar acciones futuras adecuadas, interesa más cómo deberán utilizarse los recursos en los períodos futuros que cómo se han aplicado los mismos en el pasado.

Una vez recogida la información básica se entra en la tarea de análisis con el objetivo de detectar, mediante mediciones, los puntos fuertes y débiles, a fin de apreciar la situación actual y sugerir mejoramientos posibles que sirvan de base a la elaboración del programa de mejoramiento a corto plazo y al establecimiento de un plan de largo plazo.

Se basa la tarea de análisis, fundamentalmente, en observar lo actuado respecto de:

- A) La rentabilidad.
- B) La expansión.
- C) El accionar de la empresa y el interés de la comunidad.

La rentabilidad se entiende importante en razón de que la gestión debe crear riqueza para permitir crecientes inversiones acompasando, de ese modo, el ritmo de la empresa al ritmo de la evolución tecnológica. Actualmente el progreso tecnológico es sumamente acelerado y en muchos casos lleva, por ejemplo, a la obsolescencia de los equipos antes de producirse el desgaste total de los mismos.

Se vincula así concepto de rentabilidad con el concepto de expansión, ya que es difícil suponer un continuo adaptarse a los avances tecnológicos sin un razonable proceso de capitalización originado en la rentabilidad.

¹ Querio, Federico; Curso sobre Control de Gestión; Management Center de Argentina, Buenos Aires, 1971.

El método Cegos requiere para la correcta medición de la rentabilidad:
Exacta cuantificación de los resultados.

Correcta valuación del capital invertido, considerándose como capital invertido no sólo lo que usualmente se denomina como Capital, Reservas y Resultados, sino también aquellas otras inversiones que, a pesar de no figurar en los balances en razón de su intangibilidad, tienen participación vital en el potencial de avance de la empresa.

Las referidas inversiones son las típicas inversiones estratégicas entre las que se pueden citar las inversiones en investigación y desarrollo de nuevos productos y en formación de cuadros dirigentes.

Para medir la expansión de la firma deben utilizarse unidades homogéneas (unidades físicas o monetarias a valor constante) y relativizarse la tasa de expansión habida, respecto de las tasas que sean obtenidas por el sector empresario y por la economía del país.

En lo que concierne al tercer basamento del método - el accionar de la empresa y su vinculación con el interés de la comunidad -, el mismo concuerda con la interpretación de que la empresa encuentra su razón de ser en el contexto al que sirve y el que, a su vez, la condiciona.

El método basa las investigaciones sobre la rentabilidad del ente en el análisis de los siguientes puntos:

- 1- Estudio del catálogo de productos.
- 2- Estudio de la eficacia comercial.
- 3- Estudio de los procedimientos de producción.
- 4- Estudio del nivel de utilización de los recursos productivos.
- 5- Estudios sobre el personal ocupado.
- 6- Estudios sobre la estructura organizativa.
- 7- Estudio de la política de inversiones desarrollada.

Mediante el análisis de la información obtenida se buscan las causas a las que atribuir los resultados medidos, sean estos buenos o malos; asimismo se trata de establecer el nivel de permanencia o estabilidad de dichas causas y, sobre esa base, se deducen las posibilidades que existen de consolidación de los buenos resultados, o bien de perfeccionamiento o corrección de los que no satisfacen.

Se concluye así la primera etapa elaborando un diagnóstico explicativo de la situación pasada y actual

Las etapas segunda y tercera, incorporan la recomendación de los programas de evolución, es decir, los programas de mejoramiento a corto plazo y el plan de desarrollo a largo plazo.

El método Cegos es calificado como método basado fundamentalmente en los resultados ya que, por ejemplo, el análisis de los siete puntos citados, en que se basan las investigaciones sobre la rentabilidad, se hacen sobre datos históricos esencialmente cuantitativos. A título de ejemplo, se presenta a continuación la forma en que se realiza el estudio del catálogo de productos -primer punto para el

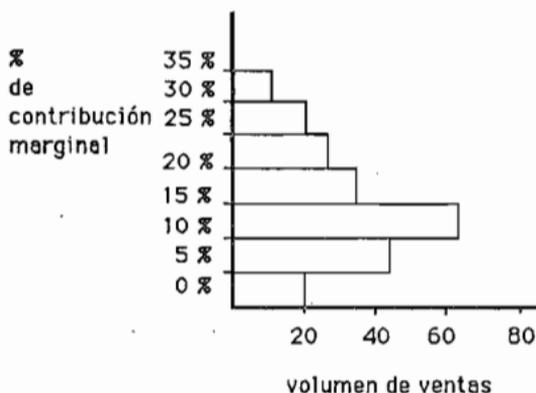
análisis de la rentabilidad- dándose para los demás puntos -segundo a séptimo- una breve explicación.

1) Estudio del catálogo de productos.

Se analizan los siguientes 6 aspectos:

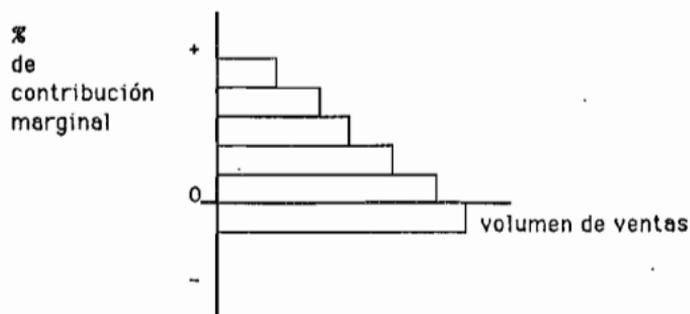
a) Perfil de Contribuciones del monto de ventas.

- Se toma el porcentaje de contribución marginal de cada producto.
- Se agrupan los productos de igual contribución y se determinan las cifras de venta de cada uno.
- Se definen intervalos para los porcentajes de contribución y se establece el volúmen de ventas para cada intervalo.
- Se grafica.

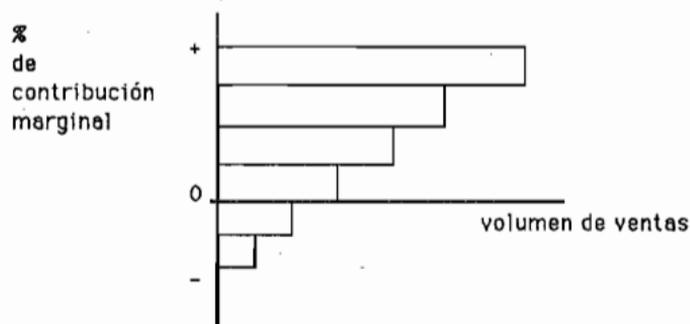


Explicación del gráfico: los productos con un porcentaje de contribución marginal del 0% al 5% implican un volumen de ventas de 20 millones de australes (se supone que no existen productos con contribución negativa), concentrándose el mayor volumen de ventas en los productos con contribuciones entre el 5% y el 20% los que totalizan 145 millones.

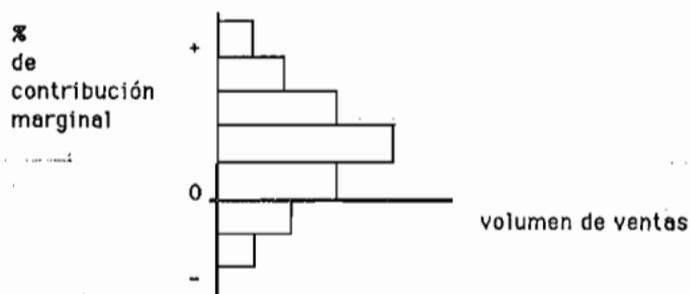
El gráfico puede asumir las siguientes formas:



En este caso los mayores montos de venta corresponden a los productos menos rentables configurándose una situación desfavorable.



Las mayores ventas en los productos más rentables. La situación es favorable.



Los montos de ventas se distribuyen, resultando mayores aquellos que corresponden a los márgenes intermedios. La situación podría responder al ciclo de vida de los productos; aquellos que están en gestación y recién lanzados al mercado, o muy maduros, poseen contribuciones menores y aún negativas, siendo las mejores contribuciones la de los productos en fase de crecimiento.

Si se comparan gráficos de distintas épocas, se podrá observar la evolución indicativa del tipo de situación hacia la que se tiende. Esto posibilitará un análisis sobre las causas a fin de establecer si se originaron en decisiones específicas que las provocaron, o fueron sucesos no buscados.

b) Perfil de edad del monto de ventas.

Se procede de modo similar que en a) pudiéndose observar gráficos del tipo de los siguientes:

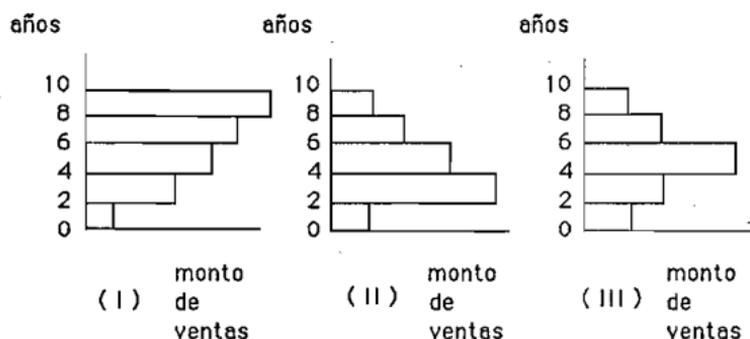


Gráfico I) La renovación de los productos es lenta, o bien el tipo de productos existentes requiere largos períodos para su implantación.

Gráfico II) Hay una rápida introducción de los productos con un ciclo de vida acelerado.

Gráfico III) Responde al ciclo de vida típico con productos que alcanzan su mayor actividad al promediar el ciclo de vida.

c) Relación contribución-edad.

Este análisis vincula los intervalos de edad, que se ubican en las absisas, con los de porcentajes de contribución que se representan en las ordenadas.

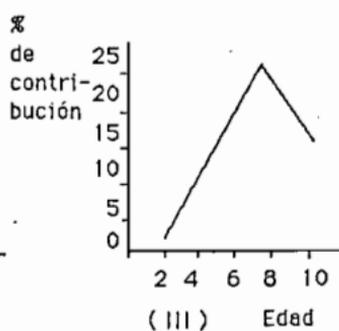
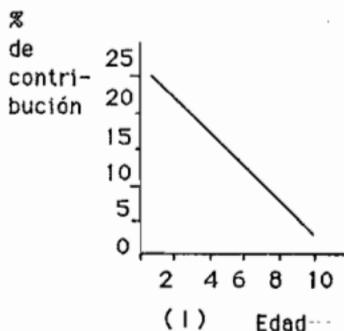


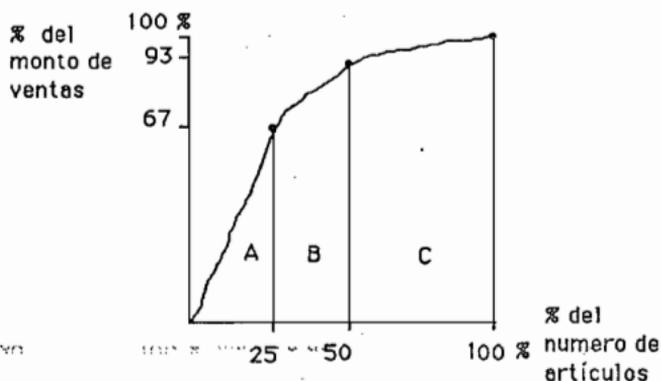
Gráfico I) A medida que avanza la edad de los productos se reduce su margen.

Gráfico II) Situación inversa a la presentada en el gráfico I.

Gráfico III) Baja contribución marginal en edades tempranas y tardías, y máxima en edades medias. Este comportamiento de los productos podría asimilarse al de una clásica manifestación tipo ciclo de vida, con bajos márgenes de contribución para la etapa inicial de gestación, y la final de declinación, y buenas contribuciones en las etapas de crecimiento y madurez.

d) Dispersión.

Se indica sobre las ordenadas el porcentaje del monto de ventas y en las abscisas el porcentaje del número de artículos surgiendo una típica clasificación A. B. C.



Explicación del gráfico. El 100% de las ventas se coloca entre el 100% de los productos. El grupo A abarca un 67% de las ventas participando sólo con un 25% de los productos. El grupo B, un 26% de las ventas con un 25% de los productos, y el grupo C, que incluye el 50% de los productos, abarca sólo un 7% de las ventas.

La dispersión ABC permite, entre otras cosas, direccionar la investigación ya que, por ejemplo, se puede destinar el mayor esfuerzo a un análisis exhaustivo del grupo A y uno menos detallado del B, realizando sólo una revisión superficial del grupo C.

Sin embargo, cabe ser precavido respecto del grupo C, ya que en él podrán estar ubicados tanto los productos que se encuentren en etapa decadente como otros productos que estén en la de lanzamiento o que sean productos asociados comercialmente a productos del grupo A o B.

e) Homogeneidad y disparidad.

Tomando un grupo mayoritario de productos, como base de comparación, se establece que los productos que gozan de similares características son homogéneos y en caso contrario son dispares.

El método Cegos establece 2 tipos de homogeneidad:

- Homogeneidad comercial. Se da entre productos que se dirigen a un mismo tipo de consumidor utilizando una misma estrategia de ventas.
- Homogeneidad productiva. En el caso de tratarse de productos que utilizan similares equipos de producción.

Lo opuesto a homogeneidad es disparidad. La disparidad es un impedimento para la concentración de esfuerzos.

f) Participación en el mercado.

Significa la parte del mercado total, de ese tipo de productos, que capta un determinado producto.

El siguiente cuadro muestra como puede reagruparse la información obtenida sobre el catálogo de productos, a fin de facilitar el análisis y las subsiguientes recomendaciones.

Productos	Dispersión ABC	Edad años	% de contrib.	Homogeneidad		% de mercado	Recomendaciones
				Product.	Comercial		
1	Sector A	14	10 %	H.	H.	25 %	Analizar costos para elevar % de contrib.
6		10	17 %	H	H	20 %	
22	Sector B	6	10 %	D	D	0.5%	Evaluar su eliminación
90	Sector C	3	25 %	H	H	0.2%	Bajar el precio y desarrollar

2) Estudio de la eficacia comercial.

Se trata de verificar si existe el necesario equilibrio entre los productos, los consumidores objetivo, los canales de distribución elegidos y la relación precio-calidad.

A esos efectos se evalúa en primer instancia el equilibrio productos-red de distribución- consumidores, para luego analizar quien tiene el dominio sobre las ventas.

También se estudia, por ejemplo, la implantación geográfica del mercado consumidor por sectores de ingresos, vinculando su dimensión a la de la fuerza de ventas que debe abarcarlo, a los canales de distribución utilizados y a la evolución de los mismos.

3) Estudio de los procedimientos de producción.

Se realizan distintas mediciones de productividad, como ser porcentajes de descartes (materias primas) y de desechos (productos fallados).

Se establece la edad (de acuerdo con la antigüedad del modelo y no del bien), del plantel de máquinas y se analizan los distintos métodos utilizados en el proceso fabril.

4) Estudio del nivel de utilización de los recursos productivos.

Se investigan los factores que permiten alcanzar un nivel óptimo de empleo de las materias primas, la mano de obra y los equipos, como así también, la mayor rotación posible de los stocks intermedios y los productos terminados.

5) Estudios sobre el personal ocupado.

Se realizan distintos estudios como ser: la evolución de la edad media del personal en su conjunto y por categoría; la evolución del presupuesto de formación y perfeccionamiento, la duración de los cuadros jóvenes, la rotación, el ausentismo, los accidentes de trabajo, etc.

6) Estudios sobre la estructura organizativa.

La tarea de análisis se funda en los siguientes criterios:

- División de la organización en departamentos especializados.
- Separación entre sectores de estudio (staff) y de ejecución (line).
- Reagrupación en la mayor medida posible de servicios generales.
- Tenencia de masa crítica, es decir volumen de tareas y personal que justifique ser un módulo específico de la estructura organizacional.

7) Estudio de la política de inversiones desarrollada.

Se parte del concepto de que el patrimonio actual es la resultante de las inversiones del pasado inmediato y mediato. Asimismo, se tiene en cuenta que las inversiones reflejan tanto la política general de la empresa como sus estrategias.

Se distinguen 4 tipos de inversiones.

a) Inversiones de capacidad.

Sus objetivos pueden ser: aumentar la capacidad de producción o venta, conservar capacidades a través de una adecuada política de reemplazos, eliminar cuellos de botella, etc.

b) Inversiones de productividad y prevención.

Las inversiones de productividad buscan mejorar las relaciones insumo-producto mediante el mejoramiento de procedimientos, la modernización de equipos, etc. Las inversiones de prevención tienden a evitar mayores costos por roturas, accidentes, etc.

c) Inversiones obligatorias, sociales y suntuarias.

Las obligatorias provienen de disposiciones legales como ser inversiones en seguridad.

Las inversiones sociales normalmente tienen que ver con el clima de trabajo, mientras que las suntuarias se pueden vincular a la imagen empresaria (edificios, etc.).

d) Inversiones estratégicas.

En este grupo se ubican los gastos en estudios, investigaciones, publicidad institucional, formación de cuadros dirigentes, capacitación general, etc. Hacen al futuro de la empresa.

Por lo general las inversiones de capacidad deben ser más grandes que las de productividad y las estratégicas mayores que las obligatorias, sociales y suntuarias.

Asimismo debe repartirse el gasto en el tiempo, buscando, cuando sea posible, beneficios a corto plazo a fin de permitir la autoalimentación de los planes y una aceleración sostenida de la capacidad de invertir.

El método señala la conveniencia de confeccionar cuadros que muestren la evolución de los montos aplicados, año a año, en cada tipo de inversiones,

relacionando las mismas con las expansiones habidas en la empresa y vinculando estas últimas con las producidas en el sector del mercado.

4.2 METODO DEL AMERICAN INSTITUTE OF MANAGEMENT (A.I.M.)².

Este método basa el diagnóstico en el estudio de los resultados obtenidos, y en los modos operativos observados.

La tarea se inicia con el relevamiento de información referente a las siguientes 10 categorías consideradas claves, a las que se le da un peso relativo que se representa por un puntaje máximo posible y un mínimo a obtener para considerar excelente la posición del ente relevado.

Categorías	Puntaje máximo	Puntaje para considerar excelente
1- Función económica	400	300
2- Estructura organizativa	500	375
3- Solidez de los beneficios	600	450
4- Relaciones con los accionistas	700	525
5- Investigación y desarrollo	700	525
6- Composición y actividad del directorio	900	675
7- Política financiera	1100	825
8- Eficiencia productiva	1300	975
9- Fuerza de ventas	1400	1050
10- Evaluación del cuerpo ejecutivo	<u>2400</u>	<u>1800</u>
Totales	10000	7500

Cada una de estas categorías es estudiada partiendo de un cuestionario general que para las 10 categorías alcanza a 300 preguntas.

Este cuestionario general es de aplicación a típicas entidades industriales y comerciales existiendo además cuestionarios especialmente diseñados para otro tipo de entidades como ser bancos, etc.

El encargado de realizar el estudio inicia su trabajo con un relevamiento primario que le posibilite obtener las respuestas al cuestionario; para cumplir con esto, indaga, dentro de la organización, a los responsables de las distintas áreas a fin de obtener información precisa.

Posteriormente mediante encuestas de opinión, externas a la organización, trata de cruzar la información recibida dentro de la organización con la que sobre la misma proporciona el contexto en que esta actúa.

La información es profundizada por el analista de acuerdo con su criterio personal para así concluir un preinforme que entrega a los responsables de la empresa para que estos emitan un juicio y generen la necesaria realimentación.

Así se arriba al diagnóstico que comenta el pasado y presente de la empresa señalando las tendencias que se proyectan para su futuro.

² American Institute of Management; The Management Audit Series - Vol.1 a X. Cod. H-511-A3M, Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas, U.B.A., Buenos Aires.

El método A.I.M. incorpora gran cantidad de información cualitativa referida fundamentalmente a los modos de comportarse de la organización ante distintas situaciones vividas.

Esta mayor incorporación de elementos informativos de corte cualitativo lo diferencia del método Cegos clasificándolo en una categoría metodológica diferenciada (métodos basados en los modos de comportamiento de la organización).

A continuación se explica brevemente el contenido de cada una de las 10 categorías de análisis en que se fundamenta el cuestionario del método.

1) Función económica.

En este punto la información buscada se refiere fundamentalmente a la naturaleza de la explotación, los orígenes de la empresa, las características generales de los mercados en que actúa y el papel que la organización desempeña respecto de la comunidad.

2) Estructura organizativa.

Se inquiriere sobre la estructura organizativa actual y su evolución pasada, los criterios de departamentalización, centralización o descentralización, la distribución efectiva del poder, el sistema de comunicaciones, etc.

3) Solidez de los beneficios.

Dividendos de los últimos años (normalmente 15), evolución y tendencia de los mismos. Reinversión de las utilidades, reservas, etc.

4) Relaciones con los accionistas.

Distribución del paquete accionario. Política de dividendos. Asambleas. Rendiciones de cuentas. Cotización de bolsa.

5) Investigación y desarrollo.

La actividad de investigación y su ubicación dentro de la organización. Presupuestos para investigación. Estudios de mercado, Becas, etc.

6) Composición y actividad del directorio.

Los administradores del ente, su personalidad, frecuencia de sus reuniones. Comités.

7) Política financiera.

Estructura de capitales, su evolución. Sistema presupuestario, índices económico-financieros (datos para los últimos 15 años), etc.

8) Eficiencia productiva.

Localización e inversión en plantas. Programas de producción y procedimientos. Políticas de relaciones industriales, etc.

9) Fuerza de ventas: Los productos, sus volúmenes de ventas, la atención de reclamos, la política de créditos, las políticas de precios, de publicidad. las relaciones públicas, etc.

10) Evaluación del cuerpo ejecutivo.

Características de los ejecutivos, cambios importantes en el pasado.

Programas de desarrollo, etc.

Es importante señalar que en cada categoría de análisis el método introduce la comparación, inquiriendo sobre los aspectos positivos y negativos que distinguen a la organización de sus competidores.

4.3 METODO DE LIKERT.³

El enfoque de Likert centra su atención en el comportamiento de los grupos humanos que actúan en la organización, dirigiendo el relevamiento de información a determinar que criterio de dirección: autoritario, autoritario benevolente, democrático o participativo, se está aplicando.

A esos efectos se analizan los siguientes puntos:

- 1 - *Procesos de liderazgo existentes.*
- 2 - *Carácter de las fuerzas motivacionales.*
- 3 - *Características de los procesos de comunicación.*
- 4 - *Características de los procesos de interacción e influencia.*
- 5 - *Características del proceso decisorio.*
- 6 - *Características de la fijación de objetivos.*
- 7 - *Características del proceso de control.*

El método facilita el encuadramiento del ente, jefe, departamento, grupo, o bien de la empresa misma, ya que provee la actitud típica que se da en la intersección del criterio de dirección utilizando y los puntos de análisis que se tienen en cuenta.

Es así entonces como se va ubicando el criterio de dirección que rige. Este método puede aplicarse de muchas formas, buscando lo que realmente se da, lo que se quiere, lo que se dió en el pasado, etc.

Dado que el criterio de dirección tiene fundamental importancia dentro de lo que es una organización y, fundamentalmente, respecto de lo que ésta encierra de potencialidades para lo que vendrá, se puede imaginar lo atractivo que puede resultar este método como herramienta de diagnóstico.

Likert prefiere el cuarto criterio de dirección, el participativo, ya que considera que una organización que obtiene buenos resultados operando con un grupo humano participativo tiene mayor posibilidad de mantener y acrecentar esos buenos resultados, es decir que, independientemente de las proyecciones de los datos cuantitativos del pasado, la existencia de un grupo humano coherente, hábil y a la vez interactuante provee mayor estabilidad y por lo tanto más posibilidades de que se mantenga y acreciente el buen desempeño.

El siguiente cuadro, extraído de la obra de Likert, señala, a título de ejemplo, para el primero de los siete puntos de análisis enunciados, cual es su manifestación dentro de cada sistema de dirección.

³ Likert, Rensis; *El factor Humano en la Empresa*; Ed. Deusto, Bilbao, 1965, Cap. II y III.

Características de los distintos sistemas de dirección.

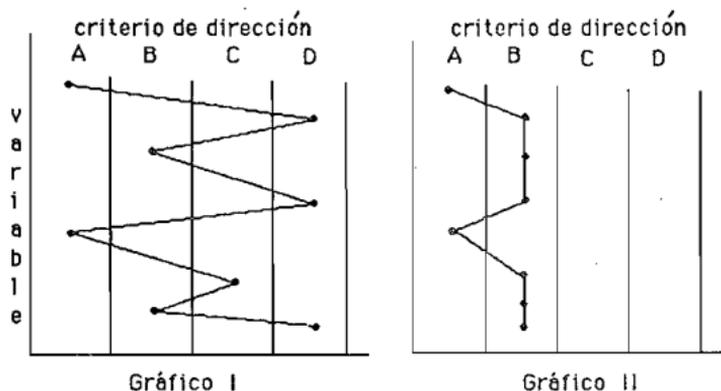
Ejemplo para la primera de las siete variables:

"procesos de liderazgo usados"

variable	A	B	C	D
	Autoritario	Aut. Benevolente	Democrático	Participativo
Procesos de liderazgo usados:				
1-nivel de confianza en los subordinados	ninguna confianza	confianza semejante a la que tiene el amo en sus siervos	confianza importante pero no completa. Subsiste el deseo de mantener el control de las decisiones.	Confianza completa en todo
2-Sentimiento de libertad por parte de los subordinados para discutir lo importante con su superior.	nulo	casi nulo	relativo	amplio
3-Frecuencia con la cual el superior recurre a las ideas y opiniones de los subordinados para resolver problemas.	rara vez	algunas veces	con frecuencia	siempre

Las posiciones que surgen para cada uno de los puntos de análisis presentados, dan lugar a gráficos que permiten visualizar en forma inmediata el tipo de sistema de dirección vigente como, asimismo, si este último se manifiesta de modo coherente.

Los siguientes ejemplos ilustrarán lo señalado:



Una curva como la del gráfico I, indica una visible inestabilidad de estilo, originando una situación confusa y propiciando situaciones, como las de premio castigo, que llevan a una gestión deficiente y aún alienante.

El gráfico II representa un estilo definidamente autoritario benevolente, observándose coherencia de comportamiento, independientemente de que el sistema de dirección elegido sea eficaz o no dentro de la organización. Igual comentario cabría si hubiese prevalecido la columna del sistema D (participativo) u otra.

Este método ofrece algunas alternativas muy interesantes para el análisis de las organizaciones como ser:

Comparar las gráficas que resultan de solicitar al jefe de un departamento que marque su estilo de dirección y al mismo tiempo solicitar a su equipo de colaboradores que grafiquen el estilo de dirección con el que, según ellos, se los dirige. Comparar gráficos de la realidad (una curva) y lo que se desea (una segunda curva). Es decir realidades versus aspiraciones.

Solicitar, a efectos de observar evoluciones y planificar nuevas actitudes, se señale cuál es el estilo actual, cuál era el estilo en un período anterior determinado, y cuál debiera ser el estilo en el futuro.

Puede comprobarse la riqueza informativa que se puede obtener de estos análisis, tanto con criterio de diagnóstico, como con criterio de gestión, como por ejemplo, en este caso, si se estuviera trabajando en programas de desarrollo de organización.

A continuación se presentan distintas gráficas individuales obtenidas en consultas efectuadas a personas empleadas en empresas radicadas en el país, a quienes se les solicitó que caracterizaran a la organización donde trabajaban.

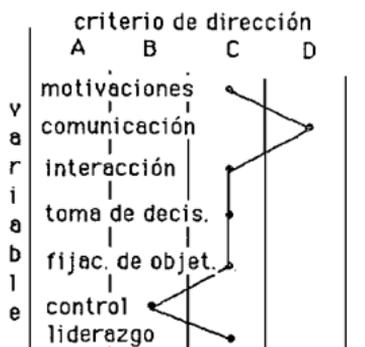


Gráfico I

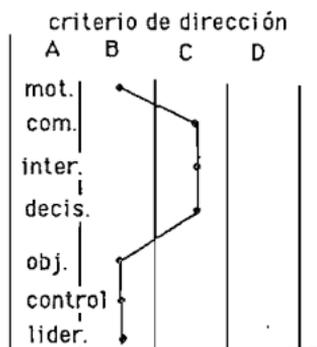


Gráfico II

Persona A

Persona B

Empresa Química Internacional

Distintas personas en departamentos diferentes

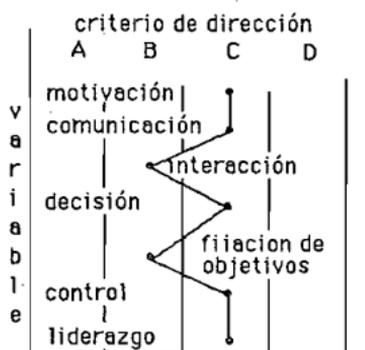


Gráfico I

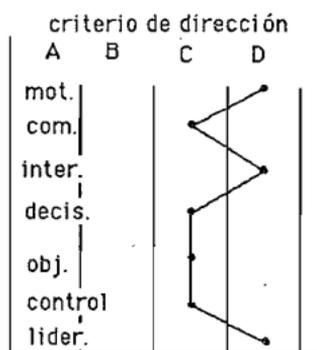


Gráfico II

Gerente departamento Ingeniería

Ing. empleado Dpto. Ingeniería

Empresa Automotriz Internacional

Distintas personas en el mismo departamento

4.4 OTROS METODOS.

Método de Paul Stockes

Método del análisis de eficiencia de Erskine

Método de R.W.Lewis

Método de análisis factorial del Bco.de México

Método de Jaime Podesta Castro y Hector Luchessa

Se ha dejado para último término el método de Podestá Castro y Luchessa en razón de que los autores son argentinos y fundamentan su trabajo en experiencias realizadas en nuestro medio; se lo describe con algún mayor detalle por el valor pragmático de sus proposiciones y por su buen nivel técnico.

Los demás métodos son simplemente presentados en lo que hace a su estructura básica.

En este punto no se pretende hacer un análisis detallado de cada método sino, simplemente, presentar una idea de conjunto de lo que dichos métodos intentan y de las metodologías básicas de que se valen para arribar a un buen diagnóstico.

4.4.1 METODO DE PAUL STOCKES. ⁴

Basándose en que sin selectividad de la información un gerente se vería inundado de datos que le impedirían concentrarse sobre los aspectos más importantes, este método propone indicadores respecto de áreas consideradas críticas.

Las referidas áreas críticas son:

- 1- Estado Financiero.
- 2- Operaciones.
- 3- Productividad.
- 4- Posición en el mercado.
- 5- Relaciones de servicio a la clientela.
- 6- Relaciones públicas y con el gobierno.
- 7- Relaciones con el personal.
- 8- Relaciones internas entre los miembros de la empresa.

En resumen, se analiza cuáles son los aspectos centrales para el éxito de la gestión y, una vez aisladas las áreas críticas, se crean pautas concretas para medir y evaluar los resultados estableciendo indicadores claves. Robert J. Mockler ⁵ al citar el método, señala que en una operación de refinado de petróleo el indicador clave puede llegar a ser el costo de producción por barril correspondiendo establecer entonces un índice específico expresado en valor por barril.

Mockler, como ejemplo, presenta los siguientes indicadores para cada área crítica de una organización donde el control de gestión tiene por finalidad el seguimiento de las operaciones de la empresa.

1- Estado Financiero.

- a) Relación entre ventas brutas y márgenes netos.
- b) Relación entre gastos operativos y ventas brutas.
- c) Relación entre el pasivo y el activo.
- d) Relación entre la liquidez existente y la pauta establecida.
- e) Gastos de capital con referencia al presupuesto.
- f) Días de crédito otorgado con referencia al presupuesto.
- g) Inventario total registrado con referencia a la existencia real verificada.
- h) Relación entre las horas extras y el horario normal.
- i) Recaudaciones diarias por diversos conceptos.

⁴ Stockes, Paul M.; A Total System Approach To Management Control, American Management Association, New York, 1968, pag.33 y 149/151.

⁵ Mockler, Robert J.; The Management Control Process; ed. Appleton Century Crofts, New York, 1975, pags. 77/79.

- j) Costos operativos unitarios.
- k) Costos de entrega comparados con los estándares.

2- Operaciones.

2.1 Compras y otras formas de adquisición.

- a) Costos de ventas comparados con el total de ventas.
- b) Porcentaje de productos en reventa.
- c) Cantidades ordenadas por fábricas y plantas de procesamiento, expresadas en montos.
- d) Superficies de tierra bajo contrato.
- e) Compras comparadas con pérdidas.

2.2 Fabricación y procesamiento.

- a) Total detallado de los productos procesados.

2.3 Ventas.

- a) Ventas presupuestadas versus reales.
- b) Ventas por producto expresadas en volumen.
- c) Objetivos de venta versus resultados.
- d) Montos adjudicados para publicidad de mercaderías disponibles, en relación al total del presupuestado publicitario.

2.4 Distribución

- a) Contribución porcentual del consumo de las zonas del interior respecto del mercado total.
- b) Porcentaje abastecido del mercado.
- c) Aceptación entre la clientela de los productos o servicios.

3 - Productividad.

- a) Relación del producto total comprado con el producto vendido.
- b) Unidades producidas en relación a las horas-hombre aplicadas.
- c) Unidades producidas por equipo.
- d) Costos de mantenimiento por equipo.
- e) Unidades entregadas por máquina, por hombre, por camión, por cliente, etc.
- f) Relación entre el tiempo de operación del equipo y el tiempo muerto o de no operación.

4 - Posición en el mercado.

- a) Porcentaje cubierto del mercado.
- b) Porcentaje de mercado deseado comparado con el porcentaje de mercado actual
- c) Incrementos o disminuciones netos en el total de clientes atendidos o unidades vendidas.
- d) Incrementos previstos en los montos a gastar en publicidad y promoción, comparados con el incremento porcentual del mercado a que se aspira.
- e) Tipo de cliente deseado en comparación con el tipo de cliente disponible.
- f) Descuentos existentes comparados con los descuentos usuales.

5 - Relaciones con el cliente.

- a) Número y tipo de comunicaciones por cliente.
- b) Número y tipo de decisiones referidas a clientes en relación con el número y tipo de otras decisiones hechas.
- c) Conciencia del cliente acerca de problemas operativos claves.
- d) Grado de identificación del cliente con el negocio.
- e) Grado de aceptación del cliente de las decisiones gerenciales de la empresa.
- f) Trabajo en equipo con el cliente y su interés en la participación.
- g) Actitudes del cliente comparadas con las actitudes empresariales.
- h) Tipos y clases de querellas por área de clientela, etc.
- i) Frecuencia de la intervención por día, por semana, por número de entregas o por cliente.
- j) Servicios ofrecidos al cliente comparados con los que se le podrían ofrecer.

6 - Relaciones públicas y con el gobierno.

- a) Actitudes de inspectores y otros funcionarios públicos hacia la empresa, comparadas con las que se desean.
- b) Consideración y respeto de ciudadanos importantes hacia la empresa, comparando con la competencia.
- c) Actitudes de organizaciones cívicas y públicas hacia la empresa, comparadas con las que se desean.
- d) Imagen de la empresa en la comunidad, comparada con la imagen que se desea poseer.
- e) Consecuencias de participar en campañas cívicas, comunitarias, sociales, educativas o de otro tipo, frente a la actitud de no participar.
- f) Grado de apoyo legal necesario: leyes, restricciones, ordenanzas, etc.

7 - Relaciones con el personal.

- a) Porcentaje de bajas.
- b) Rendimiento del empleado comparado con las pautas corrientes.
- c) Relación entre el número de empleados ascendidos y el total de personal.
- d) Relación entre las horas dedicadas a capacitación y perfeccionamiento y el total de horas trabajadas.
- e) Frecuencia de accidentes y días perdidos por esa causa.
- f) Actitud del personal frente a la empresa, comparada con las actitudes de empleados de otras empresas.

No obstante lo interesante que puede resultar alguno de los indicadores o el concepto de áreas críticas en general, corresponde señalar que este método adolece, a priori, de un defecto importante ya que, de la simple lectura de los indicadores, surge que no hay una estructuración clara de los mismos, dado que se presentan como un conjunto de aspectos a controlar incorporados sin una lógica precisa y sin transmitir ser suficientemente representativos como para arribar a diagnósticos y sugerir pronósticos.

Es normal encontrar en la bibliografía sobre evaluaciones y control en general, material no estructurado que puede tener valor informativo

pero que de ninguna manera puede considerarse válido como modelo para el establecimiento de un cuadro de situación suficientemente completo.

4.4.2. METODO DEL ANALISIS DE EFICIENCIA DE ERSKINE.⁶

El análisis de eficiencia de Erskine basa su aplicación en:

- a) El desarrollo de un juego de estándares que se utilizarán con fines comparativos, y sin dejar de considerar que cada empresa tiene sus particularidades. Estos estándares, que Erskine llama normas básicas, deben desarrollarse, en consecuencia, internamente y ser realistas.
- b) La utilización de estados contables mensuales de los últimos 25 meses, período utilizado para la determinación de tendencias trabajando sobre la base de promedios mensuales móviles.
1º mes (prom. del 1º al 12º mes).
2º mes (prom. del 2º al 13º mes).

Para el establecimiento de las normas básicas, se seleccionan, y se promedian, de entre los resultados de los últimos 5 o 6 años, aquellos dos que dieron la relación más favorable.

Se establecen así los siguientes 13 ratios de control y sus consecuentes normas básicas derivadas:

- 1) Porcentaje de caja y bancos sobre activos corrientes.
- 2) Porcentaje de activos corrientes sobre activos totales
- 3) Porcentaje de caja y bancos más cuentas a cobrar sobre pasivo corriente.
- 4) Porcentaje de inventarios sobre el capital de trabajo.
- 5) Porcentaje de cuentas a cobrar sobre ventas mensuales promedio.
- 6) Porcentaje de inventarios sobre costo de venta mensual promedio.
- 7) Porcentaje de activos fijos sobre patrimonio neto.
- 8) Promedio mensual de ventas.
- 9) Porcentaje de beneficio bruto mensual promedio sobre ventas mensuales.
- 10) Porcentaje de gastos operativos promedio mensuales sobre ganancia bruta mensual promedio.
- 11) Porcentaje de gastos operativos promedio mensuales sobre venta mensual promedio.
- 12) Porcentaje de ganancia operativa mensual promedio (después de amortizaciones) sobre venta mensual promedio.
- 13) Porcentaje de ganancia operativa mensual promedio (después de amortizaciones) sobre patrimonio neto.

De acuerdo al criterio citado en b), se obtienen los balances promedios (promedio móvil de 12 meses) y, sobre esa base, los 13 ratios de control que se comparan posteriormente con las normas básicas determinadas según lo señalado en a) y que son el promedio de los 2 mejores años.

⁶ Erskine; Analisis de Eficiencia de Erskine; Apuntes, Buenos Aires, 1972

Se dice que este método provee:

- 1 - Una ayuda a la dirección que suplementa o refuerza el control presupuestario, como base esencial del planeamiento de la empresa.
- 2 - Una evaluación imparcial basada, solamente, en las cifras operativas, mensuales y anuales, existentes.
- 3 - Un mecanismo para percibir señales peligrosas antes que tendencias adversas, en cualquier área de la empresa, comiencen a alcanzar proporciones alarmantes, ya que dichas señales indicarán en forma confiable, mes a mes, donde son necesarias acciones correctivas.
- 4 - Una proyección de tendencias favorables o desfavorables, en forma de gráficos simples y mostrando relaciones esenciales.
- 5 - En general, un cuadro real de la situación operativa.

La utilización de los promedios móviles se basa en que los mismos tienen las siguientes ventajas:

- 1 - Compensan fluctuaciones estacionales.
- 2 - Corrigen las distorsiones que ocurren cuando, por ejemplo, se registran movimientos muy grandes en un mes en detrimento del siguiente.
- 3 - Absorben los cambios o ajustes que se operan por razones de cierre de ejercicio y que alteran las cifras o resultados mensuales.
- 4 - Definen claramente aquellas tendencias que no son fácilmente detectables cuando se comparan cifras mensuales o trimestrales.

4.4.3. METODO DE R.W. LEWIS⁷.

R.W.Lewis, funcionario a cargo del Servicio de Mediciones de la División Contabilidad de la General Electric Co. elaboró el presente método señalando que, la adopción de una estructura de dirección descentralizada los obligó a plantear:

- 1º) Si las mediciones que se realizaban podían ser mejoradas.
- 2º) Si el programa de mediciones era suficientemente amplio.

Asimismo, aclaró que se tuvieron en cuenta los siguientes principios orientadores:

- a) Las mediciones estaban destinadas a medir las performances de los servicios, no de los individuos.
- b) El objetivo del trabajo era proporcionar índices generales de performance, y no estándares de performance ya que estos últimos pueden ser muy distintos según el contexto.
- c) Las mediciones actuaban como dato dentro del esquema del proceso decisorio, no eran la decisión.
- d) Se debía medir para apreciar, simultáneamente, los resultados presentes y las perspectivas futuras a efectos de mantener el equilibrio entre resultados y objetivos a largo plazo.
- e) El número de mediciones debía ser el mínimo posible en cada nivel de la organización.

Se establecieron tres grandes campos de estudio:

- 1) Medición de las performances de explotación. Rentabilidad, posición comercial, etc.
- 2) Medición de las performances de actividades de apoyo funcional. Técnicas de producción, de venta, etc.
- 3) Medición de las performances del trabajo de dirección. Programación, delegación, etc.

Sobre la base de lo señalado, se trabajó tratando de establecer los puntos claves para la medición de los resultados, a cuyo efecto, se asumió que *"una deficiencia continua en un punto clave impediría a la Dirección cumplir con el objetivo de ubicar a la empresa a la cabeza de una economía fuerte y competitiva, aún con buenos resultados en los demás puntos"*.

Se estableció además que *"una medición exacta del rendimiento global requiere un justo equilibrio entre las diversas funciones y los aspectos del trabajo de dirección"*.

Surgieron así los siguientes 8 puntos claves para la medición de resultados.

⁷ Lewis, R.W.; Serie II, Report 3, Controllership Foundation, USA, 1965

1) Rentabilidad:

Se aceptó el índice normal de tasa de rentabilidad, pero se señaló que hay que evitar que los ejecutivos trabajen para obtener el mejor valor para el índice, sin tener en cuenta los objetivos globales de la organización.

Al respecto Lewis marcó que "en una empresa descentralizada es importante considerar la influencia de un índice de medición sobre la motivación de los jefes. En una empresa centralizada, en donde el control está concentrado en la cima, o en una pequeña donde las decisiones son tomadas por el patrón, no es tan necesario considerar el efecto de motivación del índice".

Se buscaron índices que permitieran reconocer la contribución del esfuerzo humano, la maquinaria y el capital.

2) Posición comercial:

Sobre la base de una adecuada catalogación y agrupamiento de los productos, se debía identificar el mercado al que se dirigían a efectos de lograr la máxima participación.

3) Productividad:

En la medida de la relación insumo-producto, base del índice de productividad, debía considerarse la importancia del valor agregado.

4) Adelanto en la concepción de los productos.

La necesidad de estar a la vanguardia del mercado requería una política de investigación y desarrollo de nuevos productos, y un sistema de medición que brindara una guía estratégica permanente.

5) Desarrollo del personal.

La formación de directivos y ejecutivos, teniendo en cuenta los planes de expansión y los posibles retiros, debía ser analizada fundamentalmente por la eficacia de los programas que con ese fin se instrumentaran.

6) Actitudes y moral del personal.

La actitud que el personal asumía, se reflejaba siempre en las mediciones de productividad y rentabilidad, consecuentemente era un punto para tener bajo constante atención.

7) Responsabilidad hacia la comunidad.

Brindar un servicio útil, obtener beneficios para poder continuar una gestión positiva y conducirse como un buen ciudadano constituyen obligaciones ineludibles de la organización.

8) Equilibrio entre objetivos a corto y a largo plazo.

Este punto sería consecuencia de los hechos pasados y de haber asumido que todo lo que sucedía en la organización iba forjando su futuro; de allí que los planes empresarios debían encuadrarse en la estrategia general de largo plazo que debía ser la gran senda conductora.

Como consecuencia de las 8 claves para la medición de

resultados, se propuso el siguiente listado de indicadores:

1 - Rentabilidad.

- Para los años recientes:

Beneficio neto y bruto.

Monto de ventas.

Capital invertido.

Número de obreros.

Número de cuadros calificados o especialistas.

Número de horas de marcha de los principales equipos.

Márgen de utilidad.

Tasa de rentabilidad del capital invertido.

Rotación del capital.

Beneficio por obrero.

Beneficio por cuadro calificado o especialista.

Beneficio por hora de equipo.

Posición financiera y liquidez.

Organización presupuestaria.

2 - Posición comercial.

- Para cada categoría de productos y para los años recientes:

Domínios geográficos y clientelas afectadas.

Parte del mercado total y rango entre los principales competidores.

Posición de los precios de venta en relación a los de la competencia.

Notoriedad y grado de satisfacción de los clientes.

Grado de control de la venta al nivel del consumidor final.

Calidad de la organización comercial.

Vigor comercial y estrategia comercial.

3 - Política de productos.

- Catálogo de los productos actuales con la siguiente información para cada uno de ellos:

Edad del producto.

Número de años de la empresa.

Producto de marca o sin marca, con autonomía de concepción o no.

Fase coyuntural técnica: 0, 1, 2, 3, 4, 5,

Porcentaje del monto de ventas.

Porcentaje del beneficio para los años recientes.

Porcentaje del capital invertido.

Productos en curso de desarrollo y su lugar previsto en el catálogo en el plazo de 5 años.

4 - Adelanto en la concepción de los productos.

- Lista de los productos actuales con la siguiente información para cada uno de ellos:

Calidad comparada con la del mejor competidor.

Adelanto o retroceso de la calidad relativa desde hace 2 años.

Origen de la concepción (interna o del exterior) y autonomía de la concepción.

- Lista de los productos, o productos mejorados, recientemente lanzados:

Por iniciativa de la empresa, con evaluación de su potencial de ventas y beneficios
Por iniciativa de la competencia, con evaluación de su potencial de ventas y beneficios.

5 - Productividad.

- Detalle de los equipos y los procedimientos indicando:
Valor de los equipos por categorías.
Porcentaje del total de los equipos para cada categoría.
Edad y característica técnica del tipo de proceso.
Edad de los equipos existentes.
Porcentaje de tiempo de utilización de los equipos (en relación a 24 hs. por día).
Porcentaje del monto de ventas generado por esos equipos.
Grado de complejidad del circuito de materias primas.
Grado de homogeneidad de las gamas de producción.
- Inversiones de los últimos años:
Reemplazos.
Capacidad.
Mejoramiento de calidad y reducción del precio de costo.
utilaje especializado por producto.
Equipos sociales.
- Plan de inversiones previsto (las mismas subdivisiones del punto anterior).
- Inversión total y anual por obrero.
- Comparación de costos. Factores favorables y desfavorables.
- Monto de Ventas, valor agregado y número de artículos producidos, comparando con los años anteriores:
Por obrero.
Por hora productiva.
Por hora pagada.
Por capital invertido.
- Personal de producción:
Nivel de remuneración.
Nivel de capacidad.

6 - Valor de los cuadros y aptitud para desarrollar los mismos.

- Inventario y evaluación de los cuadros dirigentes actuales.
- Lista de los hombres de calidad que se han formado en la empresa.
- Comprobación de las necesidades a largo plazo y si han sido formuladas por escrito.
- Hombres en vías de formación para el largo plazo.
- ¿Los hombres actualmente más eficientes fueron formados en la empresa o introducidos desde el exterior?

7 - Actitudes y moral del personal.

- Índices de rotación, de ausentismo, de accidentes, de sugerencias.
- Actitudes.

8 - Responsabilidad hacia la comunidad.

- Personal: estabilidad del empleo, servicios sociales, etc.
- País.
- Ciudad o región.

- Proveedores.
- Profesiones.
- Accionistas.
- Educación

9 - Equilibrio entre los planes a largo y a corto plazo
Para cada uno de los capítulos precedentes.

4.4.4. METODO DEL ANALISIS FACTORIAL DEL BANCO DE MEXICO.⁸

El método de referencia fué desarrollado por un grupo de investigadores del Banco y presentado con el título de "Análisis Factorial" por Klein, A.W. y Grabinsky, N.

Consta de un esquema general con 10 factores de análisis incluyendo cada uno de ellos elementos componentes.

- 1 - Medio ambiente.
- 2 - Política y dirección
- 3 - Productos y procesos.
- 4 - Financiamiento.
- 5 - Medios de producción.
- 6 - Fuerza de trabajo.
- 7 - Suministros.
- 8 - Actividad productora.
- 9 - Mercadeo.
- 10 - Contabilidad y estadística.

Las etapas que propone para el trabajo de evaluación son:

- I - Plantear la investigación.
- II - Analizar el tema.
- III - Examinar cada factor.
- IV - Combinar los hallazgos para diagnosticar sobre el total de las operaciones.
- V - Presentar el diagnóstico.

A fin de ampliar el comentario general, se citarán las funciones que el método otorga a cada uno de los puntos de análisis citados, y se hará una breve descripción de cada etapa del trabajo.

- 1) Medio ambiente. Función asignada: mantener informada a la empresa sobre los cambios en el contexto, siendo los elementos de orden físico, político, económico y social.
- 2) Política y dirección. Función asignada: fijación de objetivos razonables y provisión de medios para alcanzarlos. Son elementos: la política de la empresa, la organización para las operaciones y la organización para la supervisión.
- 3) Productos y procesos. Función asignada: selección de productos que presten un servicio a los consumidores y rindan un beneficio a la empresa y determinación de adecuados procesos productivos. Los elementos son: los productos, los procesos y la investigación.

⁸ Fernandez Arena, José A.; La Auditoría Administrativa; Ed. Diana, México, 1973, pags. 47/84

- 4) **Financiamiento.** Función asignada: proveer los recursos monetarios para efectuar inversiones y desarrollar las operaciones. Elementos del factor: política de financiamiento, fuentes de financiamiento, requisitos, plazos y costos.
- 5) **Medios de producción.** Función asignada: dotar a la organización de terrenos, edificios, maquinarias y equipos para desarrollar adecuadamente las operaciones. Son elementos de factor: la política de inversión y reposición y los servicios externos.
- 6) **Fuerza de Trabajo.** Función asignada: seleccionar, adiestrar y organizar al personal tratando de alcanzar, para su trabajo, la mayor productividad. Son elementos de este factor: la política de empleo del personal, la organización, el nivel de ocupación y de los salarios y las relaciones industriales.
- 7) **Suministros.** Función asignada: posibilitar una corriente continua de materiales y servicios de calidad y precios convenientes. Los elementos son: política de compras, clase, volumen y origen de los productos y servicios, métodos de compras y existencias e investigación acerca de los abastecimientos.
- 8) **Actividad productiva.** Función asignada: organizar y efectuar las operaciones de producción en una forma eficiente. Elementos: métodos de fabricación, organización para la producción, productividad e investigación.
- 9) **Mercadeo.** Función asignada: garantizar un flujo continuo de productos al mercado con óptimo beneficio tanto para la empresa como para los consumidores. Los elementos a considerar son: política de comercialización, mercados, ventas y distribución e investigación.
- 10) **Contabilidad y estadística.** Función asignada: establecer y tener en funcionamiento un sistema de recopilación de datos, fundamentalmente financieros y de costos, con la finalidad de mantener informada a la empresa. Elementos: organización contable, informes y auditoría.

Etapas de trabajo:

- I- **Planear la Investigación.** Determinar el tema, los objetivos perseguidos y los recursos con que se contará para la realización de los trabajos.
- II- **Analizar el tema.** Precisar los factores pertinentes y las funciones de cada factor. Se debe determinar la información necesaria, recopilarla, verificarla, y asegurarse de que esté completa.
- III- **Examinar cada factor.** Verificar la concordancia de cada factor con la función respectiva. Evolución y tendencia observadas. Elementos del factor que estimulan la operatoria y elementos que la limitan. Objetivos que debieran tenerse para cada factor y medios existentes para su alcance.

IV-Combinar los hallazgos para diagnosticar sobre el total de las operaciones. Exámen total de los hallazgos en función de los objetivos

V- Presentar el diagnóstico. Exposición de los hallazgos y estímulo de las decisiones sin perder de vista que la decisión es prerrogativa de las personas responsables de la ejecución o dirección.

Sobre la base de los factores señalados se realizan tabulaciones.

El siguiente es un ejemplo de tabulación y combinación de evaluaciones para el factor medios de producción.

Clasificación tentativa por importancia	Porcentaje de contribución del elemento	Porcentaje de efectividad	$\frac{b \times c}{100}$ observado	Elementos de escasa efectividad	
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	
Política de inversión y reemplazo	4 º	10 %	50 %	5.0 %	(+)
Servicios externos	2 º	25 %	90 %	22,5 %	
Servicios internos	3 º	15 %	80 %	12.0 %	
Inversión para las operaciones	1 º	$\frac{50 \%}{100 \%}$	60 %	$\frac{30.0 \%}{69.5 \%}$	(+) (+)

En el ejemplo citado, puede observarse que existe sólo un 69,5 % de eficiencia ponderada, sobre un 100% posible, imputable principalmente a la baja eficiencia del primer y cuarto elemento.

Conviene tener en cuenta que en un método como éste debe buscarse un criterio homogéneo de evaluación, que permita que distintos analistas puedan arribar a similares resultados partiendo de un mismo cuadro de situación.

El siguiente cuadro brinda un análisis de varios ejercicios.

	<u>Factores</u>	<u>Años</u>				
		'81	'82	'83	'84	'85
1-	Medio ambiente	+	+	+	-	-
2-	Política y dirección	+	o	o	-	-
3-	Productos	o	+	+	+	o
4-	Financiamiento	-	-	o	+	
5-	Medios de producción	-	o	o	+	+
6-	Fuerza de trabajo	-	-	+	+	o
7-	Suministros	-	+	o	o	-
8-	Actividad productora	+	o	o	-	+
9-	Mercadeo	+	+	o	-	-
10-	Contabilidad y estadística	+	+	o	o	o

Ref: - Disminución de la ejecución
o Ejecución estática
+ Aumento de la ejecución

4.4.5 METODO DE J.PODESTA CASTRO Y H. LUCHESSA.⁹

Este método presenta 8 puntos críticos a analizar para tener un cuadro de la situación. Dichos puntos críticos de los que, al solo título ilustrativo, se señalan algunos de los interrogantes básicos, son:

1- Estado económico financiero.

Estudio de la participación relativa de cada rubro dentro del total del activo y del pasivo para los 3 a 5 últimos años.

Expansión habida en los rubros de balances sucesivos, sobre la base de números índices, a efectos de analizar la evolución en el tiempo. Análisis de los índices Dupont, liquidez, prueba ácida y otros como ser rotaciones, períodos de cobranzas, etc.

Estudio de la estructura de costos y su evolución, tomando el índice 100 para el año base (evolución anual), y para el primer mes (evolución mensual de 19 meses sobre la base de promedios mensuales).

También se estudia el punto de equilibrio, el estado de origen y aplicación de fondos que surge de la comparación de balances sucesivos, y el flujo de fondos a corto y mediano plazo.

2- Organización y formas de conducción.

Se analiza el organigrama al igual que el manual de organización, utilizándose además un cuestionario de autoanálisis que permite establecer las relaciones de autoridad y distribución de tareas tal como se dan. Asimismo se estudia el proceso de toma de decisiones mediante un diagrama de participación de los distintos puestos.

Para el análisis de las formas de conducción (autocrática a participativa) menciona el método de Likert, en el que se basa.

3- Información.

Se estudia con qué finalidad se genera información y quién la utiliza, en dónde se origina y cuáles son sus características, como así también, cuáles son los sistemas de procesamiento en uso.

Se toma como premisa que la información es la materia prima básica

para el proceso de control tanto en la etapa de establecimiento de los objetivos como en las sucesivas de registro, comparación, toma de medidas correctivas y revisión de los objetivos iniciales.

Asimismo se verifica la calidad de la información, es decir, si la misma es escasa, normal o excesiva y si llega a quien la necesita a costo razonable siendo debidamente utilizada en tiempo y forma adecuados.

Hacen mención los autores a un punto metodológico básico, cual es la piramidación de la información, o sea, el proceso de condensación que permite que la información de base se estratifique y concentre a medida que sube en la escala jerárquica, facilitando así la aplicación del principio de excepción y posibilitando visiones integrales. Recomiendan, a estos efectos, que todo proceso informativo forme parte de un sistema integrado de información.

⁹ Podesta Castro, Jaime y Luchessa, Hector; Diagnóstico/Evaluación Sistemática de los Problemas de la Empresa; Ed. Macchi, 1973

4- Producto.

Se manifiesta la necesidad de codificar los productos para luego analizar la evolución en el tiempo de la producción, las mezclas de producción, las ventas y su estacionalidad.

Al igual que para otros puntos de estudio, se aplica el análisis de distribución de Pareto, también llamado técnica A B C, para conocer qué porcentaje de artículos representa el grueso de la producción.

Se verifica también, la ubicación de los productos vigentes en la curva de ciclo de vida y se analizan los que están en investigación y desarrollo.

Se averigua, asimismo, que experiencia, sobre el funcionamiento y la calidad, surge de los datos que proveen los departamentos de servicio y de las opiniones que el sector comercial recoje sobre la funcionalidad y la estética.

La utilización efectuada de las técnicas de "value analysis" es investigada a efectos de confirmar si el valor de cada uno de los componentes de un producto está justificado por la función que cumple.

5- Proceso productivo y su control.

Se analizan los procesos de producción (materias primas, mano de obra y equipos utilizados), el nivel de productividad existente, los esfuerzos para un mejoramiento constante a través de un área de estudio de métodos, la distribución en planta, el estado de los equipos, el sistema de mantenimiento, las inversiones en equipo e instalaciones y las tareas de programación y control de la producción. También se revisan los criterios aplicados para la realización del control de calidad.

6- Administración general y financiera.

Se revisa el plan de cuentas, a fin de verificar si, al igual que los procedimientos contables, se adapta a las necesidades informativas de la firma y contribuye a la existencia de métodos que posibiliten la calidad de la información y su tenencia oportuna.

El sistema de costo utilizado es analizado y se observa si existe integración del sistema de costos con la contabilidad.

Se constata también el nivel de utilización de técnicas de control presupuestario. Al respecto es de destacar el siguiente concepto de los autores sobre ese punto. *"Una de las formas de introducir las técnicas de control presupuestario, con mayores probabilidades de éxito en pequeñas y medianas empresas, es como consecuencia de la implantación de un sistema de información. Una vez que el empresario comprueba cómo, mediante su tablero de mando o juego de informes, puede observar la evolución del negocio en sus diversos aspectos, detectará que, para mejorar el control, necesita patrones con los cuales comparar esas cifras históricas. Es el momento entonces de efectuar los primeros presupuestos (ventas, gastos, etc.) para introducir luego paulativamente un sistema de control presupuestario".*

También se analiza el proceso de compras y sus métodos.

7- Comercialización.

Son temas de estudio: ¿Qué se vende, a quién, cómo, y dónde? La vinculación de la empresa con el mercado y la competencia, las técnicas de pronóstico, los métodos de fijación de precios, los sistemas de promoción y de distribución, etc.

8- Personal y relaciones industriales.

Se analiza la estructura humana de la firma y su clasificación en categorías; el ausentismo y sus causas, la rotación, los procesos de selección y la política de remuneraciones existentes.

5. EL TABLERO DE COMANDO Y EL INFORME DE CONTROL DE GESTION.

Según Pierre Lauzel¹ el tablero de comando es una organización de información permanente destinada a facilitar el ejercicio de las responsabilidades de la empresa.

Sintot² señala las virtudes centralizadoras del tablero de comando cuando lo asemeja al cuadro de mando de un avión.

Con un solo piloto, varias decenas de toneladas se desplazan de un punto a otro con toda seguridad. ¿Como es esto posible?

Por varias razones:

.Todos los elementos de conducción están reunidos en un mismo sector geográfico del aparato, el puesto de pilotaje.

.Todas las partes vitales y secundarias del avión están conectadas en el cuadro de mando.

.El cuadro de mandos está concebido de manera tal que, si todo funciona bien, no hay que tener permanentemente la vista fija sobre los numerosos cuadrantes; pero, cuando algo no funcione bien surgirá la señal de alerta.

.En el cuadro de mandos figuran los datos del pasado en aparatos registradores, y también los datos del presente, en aparatos de lectura instantánea; pero también se encontrarán datos para pronosticar el futuro: evolución metereológica, velocidad y dirección de las corrientes aéreas, tráfico en la zona de vuelo; todo ello se reunirá en el plan de vuelo que fije la conducta a seguir en lo inmediato.

Otro autor, Moisson³, se refiere al cuadro de mandos de seguridad de la Dirección - así llama al tablero de comando- haciendo hincapié en seis sucesos de gravedad que pueden afectar a la organización y señala que la Dirección debe conocer esos sucesos así como sus síntomas.

Los referidos sucesos son:

a-La insuficiencia o mala gestión de los capitales.

b-El exceso de existencias.

c-El exceso de equipo.

d-El exceso de expansión y desarrollo.

e-La insuficiencia de rentabilidad.

f-La insuficiente integración del personal en la vida económica y social de la empresa.

Luego mediante 31 elementos básicos de control pone en observación dichos sucesos.

Según Moisson *"la organización puede ser atacada no sólo en su rentabilidad, sino también en su propia vida, por una serie de sucesos cuyos avances y evoluciones, pueden ser puestos de relieve por las premisas y síntomas que acompañan a dichos incidentes"*.

Agrega luego que *"el objetivo del cuadro de mandos de seguridad de la dirección es controlar las premisas y síntomas de los sucesos midiendo sus intensidades y determinando el momento preciso en que se hace necesaria la intervención para que esta resulte útil"*.

1 Lauzel, Pierre; El Control de Gestión; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1967, pag. 235 del tomo II.

2 Wainer, Carlos L.; El tablero de Comando; Apuntes con referencia a Sintot, pag. 3.

3 Moisson, Marcel; El Control de la Gestión mediante el Cuadro de Mandos - Tableau de Bord-, Ed. Técnicos Asociados, Barcelona, 1971, pags. 3 a 79.

No obstante presentar una cantidad de interesantes relaciones para el estudio de puntos específicos, como comentario general a lo expuesto por Moisson, puede señalarse que sólo hace mención a un conjunto de información para el análisis, sobre la base de los seis sucesos que él considera de gravedad, pero de ningún modo presenta un verdadero sistema de informaciones que permita explicar y predecir, sobre bases objetivas y lógicas, ya que no existe una estructuración que configure un sistema y facilite el análisis.

Asimismo no parece posible que el cuadro presentado, señale el momento preciso para la medida correctiva, como dice Moisson, sino que sólo brinda la posición y la evolución de cada punto de análisis; la acción correctiva, en el momento oportuno, surgirá de la habilidad de la gestión.

El análisis de algún otro material sobre el tema permite observar diversos inconvenientes clásicos como, por ejemplo:

-Enfoques parciales originados en la utilización de elementos informativos totalmente endógenos a la organización dándose, como consecuencia, exclusivamente la comparación en el tiempo (la organización en distintos momentos) y careciéndose de la comparación en el espacio (la organización frente a otras organizaciones).

-Inexistencia de un control de objetivos. La sólo incorporación de índices históricos puede dar idea de lo que se hizo pero no de lo que se dejó de hacer. Asimismo, no es posible realizar un análisis del plano estratégico exclusivamente mediante índices.

-Presentación de análisis totalmente cuantitativos, dificultándose, en consecuencia, la adecuada evaluación del equipo de gestión.

-Inexistencia de estructuraciones que faciliten el análisis de lo relevante.

Por su parte Podesta Castro y Luchesa⁴ dicen que "si se piensa que la empresa es un sistema y no un rompecabezas de funciones y procedimientos aislados, se tiene el mejor argumento para asegurar que el análisis debe ser integral".

Los comentarios críticos efectuados se verán corroborados por los señalamientos metodológicos que se realizarán, en este mismo capítulo, más adelante.

4 Podesta Castro, Jaime y Luchessa, Hector; Diagnóstico. Evaluación Sistemática de los Problemas de la Empresa; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1973, Cap. I.

5.1 NATURALEZA Y ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL TABLERO DE COMANDO.

Este trabajo sostiene que el tablero de comando debe hallarse constituido, en su faz cuantitativa, por un conjunto de elementos estructuralmente relacionados entre sí (sistema) que tengan carácter homomórfico respecto de los hechos que se den en la realidad del ciclo operativo y de la organización misma.

En general, puede decirse que el tablero de comando es un sistema que pretende ser tan representativo como sea posible del ciclo operativo, de la estructura organizativa que actúa sobre él y de la actividad gerencial que se desarrolla en la organización.

Como sistema de información posibilita, asimismo, un adecuado control capaz de detectar las inconsistencias y manifestar los desvíos que requieran cambios o medidas correctivas.

El tablero de comando, en su parte cuantitativa, tomará como elementos, aquellos que se consideren centrales, los que sean elementos esenciales y suficientes para constituir un sistema formal que, cuando sea cargado con datos, provea de buenas explicaciones sobre lo que este ocurriendo y, asimismo, permita realizar buenas predicciones.

5.2 REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR UN TABLERO DE COMANDO.

1-Debe ser representativo de la realidad que pretende explicar.

Para ello debe basarse en una estructura compuesta por elementos esenciales y respetar las reglas funcionales de la realidad que busca representar.

2-Debe ser lo más simple posible. Debe evitar la duplicación (lo supernumerario), lo superfluo, lo que pueda inducir a error, lo que dificulte el análisis.

Cuanto más simple sea el tablero de comando, tanto más fácil será extraer las conclusiones sobre la realidad que explica, requiriéndose así el menor esfuerzo analítico.

3-Debe ser utilizado con una frecuencia regular, sobre bases consistentes en lo que hace a las fuentes de los datos y los procedimientos para su elaboración.

4-Debe ser utilizado como herramienta explicativa y predictiva para lo cual es necesario que quienes lo utilicen hayan recibido las instrucciones respectivas y posean la adecuada capacitación.

Hay que considerar que la simpleza de su diseño, la frecuencia regular de presentación de material para analizar y el entrenamiento en el manejo del tablero, lo hacen una herramienta poderosa, tanto para unificar las visiones globales que se puedan tener de la realidad, como para generar alternativas de acción estratégica, táctica u operativa.

5-Debe incorporar la comparación:

a) de objetivos. Datos reales frente a los pronosticados.

b) de datos reales.

b1) en el tiempo, analizando la evolución que se de y la tendencia que se manifiesta como proyección de dicha evolución.

b2) en el espacio, analizando las cifras de un ente en relación a otros que lo incluyen o no, como por ejemplo el país, el sector industrial o la competencia.

b3) en el tiempo y en el espacio, analizando la evolución en los datos de un ente con relación a la evolución y tendencia de los mismos datos en otros entes que lo incluyan o no.

Resumiendo, al establecer los requisitos que debe cumplir un tablero de comando cualquiera, surge como debe estructurarse y funcionar. Hace a la estructura que sea representativo de la realidad, es decir, permita armar buenos modelos de la misma y, también hace a la estructura, que sea simple, es decir, que evite todo aquello que sea supernumerario y tenga por consecuencia turbar el proceso de análisis o acomplejarlo inutilmente.

En lo que respecta al funcionamiento debe tenerse en cuenta la frecuencia con que debe brindar sus frutos (cuadros de situación), y la instrucción de quienes lo utilizarán para que, de acuerdo con el cuadro de situación que se les brinda, generen alternativas y tomen, o recomienden, las acciones necesarias.

Un tablero de comando es un sistema integrado por subsistemas pudiendo también existir sistemas (tableros) complementarios que, aunque formen parte de un determinado nivel informativo, no se encuentren integrados estructuralmente. Esto es así porque no es posible matemáticamente un único sistema integrado omnicompreensivo de la realidad organizacional (ver punto 2.1.).

En consecuencia un eventual sistema de información general total puede estar integrado por tantos tableros de comando como sean necesarios a fin de permitir definir claramente el cuadro de situación y la evolución y tendencia respectivas a cada nivel de análisis.

A su vez la condensación de información que se produce al ascender en la estructura organizacional provoca que existan varios niveles dentro del tablero de comando dando lugar a una pirámide de pirámides vinculadas entre si.

El máximo nivel recibirá la información más condensada, pudiendo solicitar a los responsables de los niveles subsiguientes las respectivas aperturas de las cifras informadas.

El nivel 1 debe recibir la información condensada pero no filtrada, es decir, que si en los niveles subsiguientes del tablero aparecen señales de atención importantes, la estructura del tablero debe asegurar que dichas señales puedan percibirse, aunque naturalmente más condensadas, en el primer nivel.

5.3 EL TABLERO DE COMANDO Y EL INFORME DE CONTROL DE GESTION.

Respecto del informe de control de gestión y su relación con el tablero de comando puede señalarse lo siguiente:

El tablero de comando configura un sistema de informaciones que colabora en la realización de una adecuada gestión; mediante información cuantitativa y cualitativa presenta el cuadro de situación que la gestión necesita para orientar permanentemente las decisiones.

En definitiva es un instrumento de gestión.

El informe de control de gestión es un instrumento del control de gestión que puede tener una periodicidad determinada en lugar de ser un instrumento en tiempo real como debiera tender a serlo el tablero de comando.

El informe utiliza el material del tablero y lo completa y complementa con información adicional necesaria para una evaluación periódica y de un diferente nivel de control.

Esta evaluación se efectúa a posteriori y hablando de la gestión; no como parte de la gestión misma.

5.4 INSTRUMENTOS UTILIZABLES EN LA CONSTRUCCION DEL TABLERO DE COMANDO Y DEL INFORME DE CONTROL DE GESTION.

El objetivo del tablero de comando es, desde el punto de vista de la gestión, brindar permanentemente el cuadro de situación de la organización, para lo cual debe presentar la información necesaria para una efectiva gestión. Por otra parte, desde el punto de vista de la evaluación de la gestión, que se realiza a través de la labor de control de gestión, el objetivo será medir la eficiencia y la eficacia de la gestión en el corto, mediano y largo plazo, requiriéndose, en consecuencia, diversos instrumentos como ser estados contables, datos varios de origen contable o extracontable, índices, cuestionarios de evaluación, etc.

La información para la conformación del tablero de comando y del informe de control de gestión, debe responder a ciertas condiciones a efectos de que la riqueza informativa que implican pueda ser aprovechada totalmente, con confianza, y en el momento oportuno.

En consecuencia, la información, sea de origen contable o extracontable, debe cumplir las siguientes condiciones:

- .Claridad.
- .Amplitud.
- .Homogeneidad
- .Adaptabilidad
- .Economicidad
- .Periodicidad
- .Destino
- .Comparabilidad
- .Controlabilidad
- .Exactitud
- .Estandarización
- .Actualidad

En terminos generales, es indispensable que la información sea generada, procesada y utilizada en función del rol que la misma tendrá en un sistema de informaciones determinado.

De ese modo se evitará lo supernumerario, y se mantendrá una cierta coherencia (consistencia) entre toda la información disponible, con lo cual no sólo se poseerá el dato, sino también el conocimiento de su interrelación con los demás datos. Asimismo se deberá tener presente que los sistemas formales y sus consecuentes modelos, como ya se señaló anteriormente, son representaciones homomórficas de la realidad.

El modelo no será un mapa punto por punto (isomorfismo) calcado de la realidad, sino que estará constituido por unos pocos puntos que, unidos estructuralmente, representarán, con un determinado nivel de bondad, dicha realidad.

La selección de dichos puntos (elementos básicos de cualquier modelo) debe hacerse con el mayor cuidado y respetando los requisitos metodológicos, pues será a través de ellos que se conocerán los cuadros de situación y se podrán establecer los diagnósticos y dar base a la tarea terapéutica posterior.

Los estados contables clásicos: balance general, cuadros de pérdidas y ganancias, y demás anexos informativos constituyen una base de datos valiosa aunque limitada.

El balance general representará, como una fotografía, la situación patrimonial y financiera a un momento dado.

El cuadro de pérdidas y ganancias será una expresión de lo acumulado, tanto respecto de lo positivo (ganancias), como de lo negativo (costos y gastos) durante todo el período considerado, representará lo sucedido durante dicho lapso y brindará las causas de las transformaciones contables observadas entre el balance de origen y el balance de cierre del período.

Por otra parte son de utilidad los informes que realizan un análisis horizontal, de por ejemplo una serie de balances generales, indicando los cambios producidos en la estructura de activos y su correspondiente estructura de financiación (pasivos y patrimonio neto) como consecuencia de las aplicaciones de fondos y de los orígenes de dichas aplicaciones. El estado de origen y aplicación de fondos es un ejemplo de esta clase de informes.

También se puede hacer un análisis horizontal partiendo de una base 100 para el ejercicio base y otros informes del tipo.

Por su lado el análisis vertical de los estados contables permite efectuar balances de porcentajes donde el activo totaliza el 100 %, al igual que el pasivo y patrimonio neto en conjunto. Estos informes brindan datos sobre la composición estructural y también pueden ser de interés.

Todo este cúmulo de información forma parte de la base de datos de la que deberá extraerse, de modo estructurado, aquello que se considere relevante para el modelo de tablero elegido, teniendo siempre en cuenta que se debe evitar lo supernumerario y lo no sistemático.

Los índices:

Los índices merecen una atención especial en razón de que son instrumentos de medición que, a través de la vinculación que efectúan de diversas magnitudes, buscan brindar información sobre productividad, eficiencia, eficacia, relaciones estructurales, etc.

Los hay de diverso tipo:

- Índices de productividad y eficiencia (Insumo-producto). Por ejemplo la relación costo sobre venta.
- Índices de eficacia (producto-demanda). Es el caso de los porcentajes de cumplimiento de objetivos.
- Índices estructurales como ser las relaciones de endeudamiento y liquidez.
- Índices de rotación de existencias de cuentas a cobrar, etc.

Otra posible clasificación sería:

-Índices operativos: se ubican en esta categoría los índices de productividad, es decir los típicos índices de insumo-producto.

Ejemplo:

$$\frac{\text{costos de venta}}{\text{venta}} =$$

Los índices cuando son comparados con los estándares, que denotan el nivel a que se aspira, se convierten en índices de eficiencia.

Por otra parte los índices de eficacia vinculan el producto con la demanda de dicho producto o necesidad.

Ejemplo:

$$\frac{\text{viviendas construidas}}{\text{viviendas necesarias}} =$$

En general los índices operativos son índices vinculados a las actividades que se dan en el ciclo operativo, tanto respecto de lo económico como de lo financiero, y a los resultados que de ellas surgen.

-Índices estructurales: Son índices que relacionan componentes del activo, pasivo o patrimonio neto, u otros elementos estáticos, vinculando, por ejemplo, la denominada estructura de activos, o estructura de capitales, y la respectiva estructura de la financiación.

Ejemplo:

$$\text{liquidez} = \frac{\text{activo corriente}}{\text{pasivo corriente}}$$

-Índices de vinculación operativo-estructural.

El clásico ejemplo lo proporcionan los índices de rotación de existencias o cuentas a cobrar en los cuales se vinculan magnitudes netamente operativas (por ejemplo: costos, ventas) con magnitudes estructurales (existencias, cartera de créditos, etc.)

Las clasificaciones dadas son totalmente convencionales y fueron expuestas con el propósito de mantener consistencia de enfoque con lo tratado en puntos referidos a la productividad, la eficiencia y la eficacia.

Cabe señalar que más importante que clasificar a los índices, es tener claro cual es el grado de representatividad que poseen como pequeños modelos abstractos y la posibilidad de análisis que brindan.

En general los índices o indicadores son instrumentos de detección que se instalan como sensores de determinados puntos de la realidad (ciclo operativo, organización, contexto).

Es normal observar que los índices sean presentados a continuación de distinto tipo de documentación como ser, balances, cuadros de pérdidas y ganancias e informes en general, y que dicha presentación no guarda un orden lógico. Así se podrá encontrar al pie de un estado financiero u operativo, una amplia lista de índices divididos, por ejemplo, en índices operativos e índices financieros siendo por lo general los primeros, índices que vinculan cifras del cuadro de pérdidas y ganancias exclusivamente.

Surge la cuestión sobre la medida en que es posible hacer un análisis rápido de los estados, y de los índices brindados, a efectos de establecer el cuadro de situación económico-financiero que de lugar al diagnóstico y a los pasos subsiguientes.

Independientemente de que los índices y los estados expuestos sean o no elementos suficientemente representativos y amplios como para, sobre la base exclusiva de ellos, establecer un cuadro de situación, es obvio que el analista (considerese que muchas veces no es un analista sino un hombre de gestión

apenas adiestrado en el manejo de estas herramientas) deberá hacer un esfuerzo considerable para extraer conclusiones sobre la base de toda la información disponible ya que deberá relacionarla, y para esto probablemente utilizará su experiencia en el manejo de dicha información.

No obstante puede suceder que dicha experiencia tanto lo lleve a establecer el cuadro de situación sobre la base de algunos pocos elementos que selecciona, y que él considera críticos, desechando la influencia de los demás; o bien, a obtener el cuadro mediante un análisis de toda la información disponible y teniendo en cuenta sus interrelaciones.

Este último caso representaría un gran esfuerzo ya que la cantidad de combinaciones (interrelaciones) que deberá examinar su mente es enorme y puede implicar una limitación tanto intelectual como temporal (en términos del tiempo de que dispone para arribar a una decisión).

Se impone en consecuencia que, en la medida de lo posible, los índices se estructuren de algún modo sistemático de tal forma que se perciba claramente el lugar que cada uno ocupa en el sistema, tanto desde el punto de vista estructural como funcional.

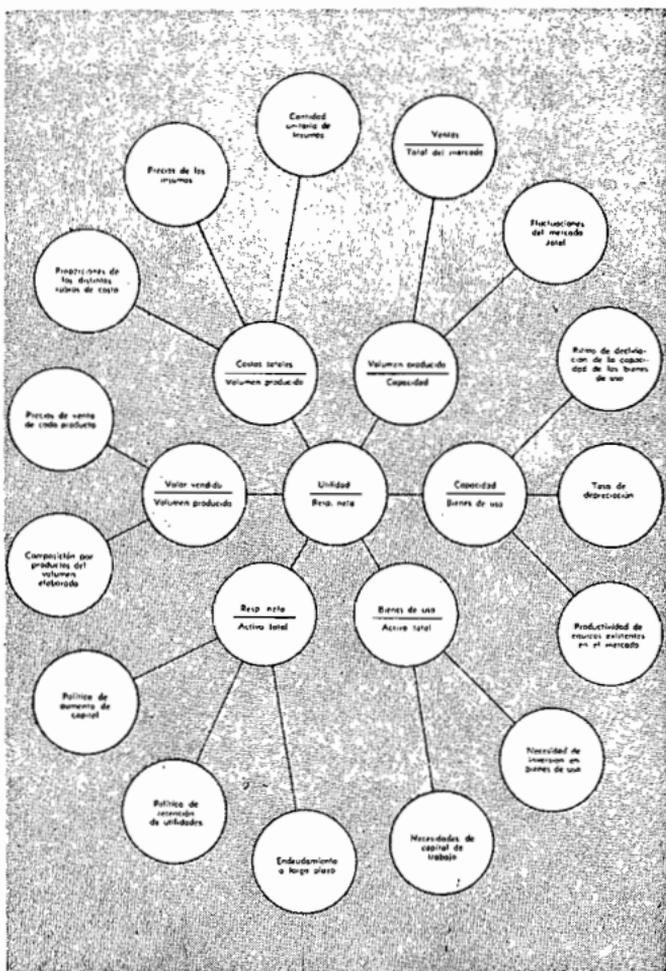
La piramidación de índices es uno de los criterios posibles ya que permite que la estructura y la vinculación de los índices sea claramente observable.

Un caso muy conocido de piramidación es el índice Du Pont y sus desagregaciones.

$$\frac{\text{utilidad neta}}{\text{ventas}} \quad X \quad \frac{\text{ventas}}{\text{activos}}$$

Otro ejemplo de estructuración sistemática lo brindan Gold y Kraus⁵ al presentar la siguiente estructura de tipo estrella ramificada que vincula lo que ellos denominan índices primarios de control gerencial con los factores que los afectan.

5 Gold, Bela & Kraus, Ralph M; Uso Combinado de Indices Financieros y de Volunen para Control Gerencial; Revista Administración de Empresas, Buenos Aires, pag. 851, Tomo I.



USO COMBINADO DE INDICES FINANCIEROS
Y DE VOLUMEN PARA CONTROL GERENCIAL
Rev. ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS p. 81 T. I.

Teniendo en cuenta que la tarea de control de gestión implica básicamente establecer el cuadro de situación, diagnosticar sobre la base del mismo y eventualmente recomendar cursos de acción alternativos, surge de inmediato la gran importancia que tiene el uso de indicadores.

Dicho uso debe hacerse asumiendo que debe facilitarse al máximo las tareas mencionadas, y que el mejor modo de facilitarlas es presentar a los índices como parte de un sistema de información estructurado.

Corresponde señalar además que algunas veces se podrá dudar de la total representatividad de un índice, indicador o resultado, en la medida en que se lo considere un valor absoluto aislado o de atributos algo inciertos.

Sin embargo una sucesión de valores absolutos a través del tiempo, siempre que se mantenga consistencia en la medición y cálculo, dará una serie que podrá ser representativa de la real evolución de ese indicador.

5.5 PROPUESTA DE MODELO DINAMICO APLICABLE EN EL ESTABLECIMIENTO DEL TABLERO DE COMANDO

Un modelo dinámico permite establecer cómo se pasa de condiciones existentes en un momento determinado a condiciones nuevas en un momento posterior. Se constituye así en una herramienta explicativa y fundamentalmente predictiva de gran valor en las tareas de diagnosticar y pronosticar, y por lo tanto de interés para la labor de control de gestión y para el establecimiento del tablero de comando.

Forrester⁶ presenta un modelo dinámico muy elaborado señalando que un sistema empresario se encuentra constituido por cinco sistemas de flujo elementales y un sistema adicional que los interconecta.

Esos seis sistemas son:

- 1) El sistema de flujo de pedidos.
- 2) El sistema de flujo de materiales.
- 3) El sistema de flujo de equipos.
- 4) El sistema de flujo de personal.
- 5) El sistema de flujo de dinero.
- 6) El sistema de flujo de información (sistema de interconexión).

Esta clasificación sin dejar de ser convencional y arbitraria, como el mismo Forrester lo reconoce, tiene validez ya que, mediante dichos flujos pueden construirse modelos suficientemente representativos de dinámicas empresarias.

La estructura básica del modelo dinámico, dinámico porque en él interviene la variable tiempo, se compone de:

a) Niveles: Son los típicos inventarios que, bajo la forma de acumulaciones, configuran los valores que en un determinado momento resultan de las diferencias acumuladas de flujos de entrada y de salida. Son ejemplos de niveles, el saldo de caja, los inventarios de materias primas, el conjunto humano, etc.

b) Tasas de flujo: Son la expresión de la actividad que se da en el modelo dinámico. Las tasas hacen referencia a las entradas (inputs) y salidas (outputs) y dan origen a los niveles que en lugar de representar actividad, representan estados.

Señala Forrester que *"una prueba que permite definir si una variable es un nivel o una tasa consiste en considerar si la variable continuará existiendo o teniendo significado en un sistema que se ha detenido"*.

c) Funciones de decisión: Son también llamadas ecuaciones de tasa y señalan de que forma la información disponible acerca de los niveles conduce a las decisiones (por ejemplo generación de pedidos ante alteraciones en el nivel normal de pedidos de cumplimiento).

d) Canales de información que conectan las funciones de decisión con los niveles.

El sistema de flujo de informaciones realiza la interconexión de los otros cinco sistemas: pedidos, materiales, equipos, personal, y dinero. *"La red informativa*

⁶ Forrester, Jay W.; *Dinámica Industrial* Ed. El Ateneo, Buenos Aires, pags. 13 a 134.

comienza en los niveles y tasas de las otras 5 redes y concluye en las funciones de decisión de generación de tasa en esas cinco. Transfiere la información de nivel a los puntos de decisión y la información de tasa de las otras redes a los niveles en la red informativa", "la mayor parte de un modelo habitualmente estará dentro de la red informativa. La información es la esencia de la toma de decisiones, el vínculo que permite interactuar a las otras cinco redes".

El análisis de los entrelazamientos que se dan entre los seis sistemas mencionados permite observar los efectos de alteraciones en las políticas, objetivos, metas, formas de organización, etc.; apareciendo así, un importante método de análisis de los comportamientos de las organizaciones y de sus conductores. La posibilidad de simular alteraciones en parámetros y variables y estudiar el consiguiente impacto permite utilizar al modelo dinámico no sólo como instrumento de información y de predicción sino también considerarlo una herramienta para la instrucción de los cuerpos directivos en la tarea de conducir y administrar una organización.

El modelo dinámico, dice Forrester, es una descripción detallada que revela como las condiciones en un momento, llevan hacia condiciones subsiguientes en otro momento posterior.

Se observa el comportamiento del modelo y se llevan a cabo experimentos para dar respuesta a preguntas específicas acerca del sistema representado en el modelo.

Simulación es el nombre que se da a ese proceso de realización de experimentos sobre un modelo en lugar de hacerlo sobre un sistema real.

Se podrán probar, mediante este instrumento, diferentes alternativas gerenciales, y suposiciones respecto del mercado, a fin de determinar las posibilidades de éxito de la empresa.

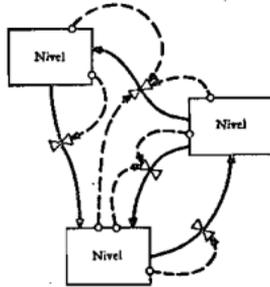
Las anteriores citas del libro de Forrester han sido incorporadas con el propósito de introducir el concepto de modelo dinámico y marcar su importancia como herramienta de gestión, ya que sobre una base sistemática (lógico - matemática) posibilita la investigación empírica del ciclo operativo y facilita un mayor conocimiento del mismo y de su sensibilidad, posibilitando diagnósticos más seguros y, consecuentemente, mejores decisiones.

La amplitud del tema impide explicar toda la técnica de montaje del modelo y los elementos intervinientes como ser, además de la estructura básica, el sistema de ecuaciones, los símbolos, la forma en que se representan las demoras, etc.

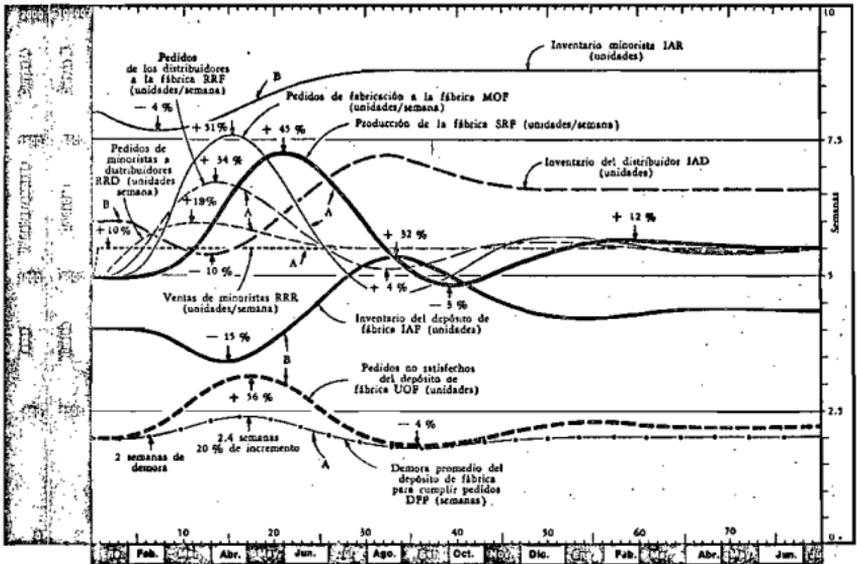
En consecuencia se completa este punto presentando solamente dos gráficos extraídos del autor ya citado.

El primero representa la estructura básica del modelo, y el segundo una gráfica donde se observa la evolución en el tiempo de distintos niveles, que constituyen un sistema de producción - distribución, ante un incremento repentino del 10% en las ventas minoristas.

- Función de decisión
- Canal de flujo
- Fuentes de información



ESTRUCTURA BASICA DEL MODELO
DINAMICO DEL SISTEMA
FORESTER, PAG. 69



EJEMPLO DE RESPUESTA DEL SISTEMA DE PRODUCCION-DISTRIBUCION
ANTE UN INCREMENTO REPENTINO DEL 40% EN LAS VENTAS
MINORISTAS.

FORESTER, PAG 24

5.6 EJEMPLO DE PIRAMIDACION DE INFORMACION PARA EL CONTROL DE LA EFICIENCIA Y EFICACIA DE LA GESTION DIFERENCIANDO LA EFICIENCIA FINANCIERA DE LA EFICIENCIA PROPIAMENTE DICHA.

Este trabajo propone, como una posible alternativa, que la información cuantitativa que presente el tablero, en apoyo a la gestión, o con fines de control de gestión, se estructure a partir del índice de leverage también denominado de efecto de palanca.

Se parte así, de un índice que vincula la rentabilidad del capital total (propio y ajeno) con la rentabilidad de los activos totales.

De ese modo se puede diferenciar la eficiencia microeconómica en: "*eficiencia en la explotación del capital total*", o sea, en la explotación de los bienes (activos totales) que el ente productivo tiene en su poder para desarrollar su actividad; y en "*eficiencia financiera*" por la cual la empresa traslada a su favor la diferencia entre la tasa de retorno que obtiene de la aplicación de los recursos productivos que tiene en su poder, y la tasa de interés que debe abonar al capital ajeno, logrando como consecuencia que por un "*efecto de palanca*", originado en la mencionada diferencia de tasas, la rentabilidad del capital propio pueda ser superior a la rentabilidad del capital propio y ajeno en conjunto, es decir, a la rentabilidad de los activos totales.

Asimismo, el nivel de eficiencia financiera surgirá del equilibrio que la empresa logre establecer entre el nivel de endeudamiento que, a tasas favorables, al elevarse eleva el efecto de palanca, y el nivel de riesgo que también se eleva al elevarse el endeudamiento pero con el efecto secundario de que, a mayor riesgo el costo del capital ajeno crece reduciendo el efecto de palanca.

En este esquema de equilibrio, tendiente a la mayor eficiencia financiera, también debe ser considerado un ingrediente de valoración subjetiva, que actúa como ponderador del riesgo puro que surge del endeudamiento, y que puede denominarse habilidad administrativo-financiera.

Como efecto de dicha ponderación se podría dar que empresas de muy diferente nivel de endeudamiento impliquen riesgos similares y aún inversos (por ejemplo la de mayor endeudamiento menor riesgo y viceversa).

En resumen, aquellas organizaciones que mostrando una buena gestión inspiren la confianza que generan la existencia de objetivos claros y definidos cursos de acción, junto a un sistema de alerta ante hechos actuales o potenciales que atenten contra los fines de la organización, tendrán una mejor calificación de su habilidad administrativo-financiera, y podrán aspirar a costos de capital que no se vean acrecentados por el riesgo originado en las dificultades o incapacidades de la propia organización.

Se introducirá la eficiencia financiera en el primer nivel, es decir en la relación entre la rentabilidad del capital propio y la rentabilidad del capital total. Este índice será el primero de un conjunto de índices concatenados entre sí bajo la forma de una estructura piramidada.

A partir de ese punto se pasará a considerar la eficiencia en la explotación del capital total prescindiéndose de los costos financieros habidos ya que, la rentabilidad del capital total surge de relacionar la utilidad antes de intereses pagados con el activo total.

ESQUEMA PARA UN TABLERO DE COMANDO BASADO EN LA
PIRAMIDACION DE INDICES

EFECTO DEL CAPITAL AJENO
(leverage)

RENTABILIDAD DEL CAPITAL PROPIO	%	RENTABILIDAD DEL CAPITAL TOTAL
Utilidad antes de impuestos a las ganancias	%	Utilidad antes de impuestos a las ganancias e intereses
Capital Propio		Capital Total

Apertura de la rentabilidad del
capital total por departamento

La rentabilidad del capital total de cada departamento podrá, a su vez, ser analizada en términos de las utilidades sobre la venta y de la rotación del capital total, es decir de los activos totales:

$$\frac{\text{utilidad del Depto A antes de impuestos e intereses}}{\text{activo total Depto A}} = \frac{\text{ventas Depto A}}{\text{activo total Depto A}} \times \frac{\text{util. del Depto. A antes de impuest. e intereses}}{\text{ventas Depto A}}$$

A este nivel aparecen las consideraciones propias de la productividad. El análisis del índice anterior permitirá vincular insumos por unidad de producto con independencia del factor tiempo.

Pero los insumos juegan dentro del ciclo productivo un papel marcado por 2 factores: su valor y el tiempo que permanecen dentro del ciclo.

El valor es tomado en la relación utilidad sobre ventas, no así el tiempo que recién aparece al vincularse la "salida del ciclo productivo" con el período transcurrido, indicándose la cantidad de unidades físicas y/o monetarias que cumplieron el ciclo productivo (compra-producción- ventas-cobranza-pagos).

Si además se vinculase las unidades de capital puestas en juego dentro del mismo período se lograría el siguiente índice:

$$\frac{\text{salidas del ciclo operativo}}{\text{cantidad de tiempo insumido}} \times \frac{\text{cantidad de tiempo insumido}}{\text{activo total utilizado}}$$

Este indicador es del mismo tipo que el índice de ventas sobre activo total utilizado, ya que las salidas ocupan el lugar de las ventas.

El índice "utilidad sobre activo total" anteriormente presentado, se podría reestructurar introduciendo el factor tiempo.

utilidad del Depto. A
 antes de impuestos
 e intereses _____ =
 activo total Depto. A

$$\frac{\text{salidas del ciclo}}{\text{= operativo}} \times \frac{\text{tiempo insumido}}{\text{activo total Dep.A}} \times \frac{\text{utilidad antes de impuestos e intereses}}{\text{salidas del ciclo operativo}}$$

Si se continua con la desagregación, las salidas pueden desdoblarse a su vez en:

- Salidas de insumos en existencia a la espera de entrar en producción (abastecimiento)
- Salidas de producción (producción)
- Salidas de Ventas (Ventas)
- Salidas de Distribución (Entrega)
- Salidas de Cobranzas (Cobranza)

Se tendrá así una relación precisa de insumos con productos en cada fase del ciclo operativo y una medida vinculada de la salida en relación al tiempo que insume cada fase, es decir al tiempo transcurrido para que se produzca esa salida.

Corresponde aclarar que todos los subciclos deben homogenizarse respecto de un período base, por ejemplo el anual.

Para producir dicha homogeneización deberán expresarse todas las salidas en cantidades totales para el período elegido.

En el supuesto de una base anual se tendrá que si en un ciclo que dura 100 días se producen 100 unidades en el año deberá computarse una salida de 360 unidades. Los análisis que se efectuen en este punto permitirán detectar cuellos de botella y ociosidades.

En consecuencia las consideraciones sobre productividad no solo se harán sobre la base de valor de insumos y productos sino que también se introducirá el factor tiempo y el capital utilizado en la fase correspondiente al ciclo operativo.

En anexo a este punto se presenta una estructura piramidada, que sigue los lineamientos citados y que muestra un desarrollo numérico con la finalidad de introducir mayor claridad.

Un modelo como el presentado en el anexo permite analizar, con las restricciones propias de su abstracción y las limitaciones abarcativas de los sistemas formales (el metateorema de Gödel demuestra que no es posible una estructura matemática totalmente abarcativa de la realidad), el comportamiento del ciclo operativo en general y el de sus fases en particular sobre la base del concepto de productividad (considerando valor y tiempo) a la vez que permite medir la eficiencia empresarial mediante la incorporación de los valores propios de la empresa con los valores standard o técnicamente ideales para la actividad (esto se hace al comparar cada índice con el standard).

Además la medición de la eficiencia financiera, a través del efecto de palanca, también se hará comparando los valores del índice con los standards (en este caso muy variables en el tiempo como consecuencia de las oscilaciones propias de los mercados financieros) aplicables a la actividad.

Queda aún por ver donde interviene la eficiencia macroeconómica y la eficacia. Así como el Estado se encuentra ante la necesidad de tomar una decisión desde el punto de vista de la eficiencia macroeconómica o de asignación de recursos teniendo en cuenta, como lo señala Simon, el equilibrio general (político, económico y social) y no el equilibrio parcial, la organización también toma decisiones de asignación de recursos dirigidos al equilibrio general.

Ejemplos de este tipo de decisiones pueden ser:

-La búsqueda de una integración vertical que, a pesar de mayores costos relativos, favorezca desde un punto de vista estratégico (esto se daría de igual modo que a nivel de naciones o comunidades económicas)

-Como consecuencia de la búsqueda de la necesaria coalición de los objetivos de la organización con los de los grupos y los de las personas que la componen, la puesta en marcha de planes que impliquen una inversión con tasas de rentabilidad menores a las consideradas óptimas. Sería el caso de las inversiones en obras sociales (independientemente del efecto positivo que sobre la moral de la organización y consecuentemente sobre su eficacia global pudieran tener).

Corresponde aclarar que la menor eficiencia, para los casos señalados, queda circunscripta al nivel de eficiencia macroeconómica pues luego la actividad deberá desarrollarse a un nivel de eficiencia microeconómica tan alto como sea posible.

El concepto de eficacia se encuentra vinculado, como ya se señalara, al grado de satisfacción de las necesidades que se manifiestan bajo la forma de demanda. Ser eficaz es brindar satisfacción a quien experimenta la necesidad quien, en forma directa o indirecta, es también quien señala el objetivo al que deberá dirigirse la actividad.

Esa necesidad podrá significar tanto la prestación de un buen servicio (transporte, telecomunicaciones, energía, etc.), como la generación de la tasa de rentabilidad que satisfaga las necesidades del capital (dividendos a que aspiran los accionistas), como así también la necesidad de crear recursos para la reinversión y consecuente expansión.

En términos generales eficacia se vincula, entonces, al cumplimiento de una meta o un objetivo, significando consecuentemente la adecuada satisfacción de lo demandado.

Recuérdese que se puede ser muy eficiente a la vez que ineficaz ya que ser eficiente implica lograr el mayor producto posible (teniendo como punto de referencia rendimientos promedios obtenidos por entes que actúan en condiciones similares) mientras que ser eficaz significa lograr justo aquello que se necesita y solicita, o sea que quien produzca a buen nivel algo innecesario podrá ser muy eficiente a la vez que muy ineficaz.

Surge como conclusión que, en oportunidad de definir los objetivos, debe pensarse en términos de eficacia y luego, al desarrollar los programas de acción, deberá actuarse con la mayor eficiencia posible.

No se puede ser eficaz si se es ineficiente, aunque se puede ser muy eficiente y totalmente ineficaz.

Anexo: ejemplo de estructura de información piramidada de aplicación en un tablero de comando o informe de control de gestión.

El ejemplo que se dará a continuación responde a una estructura de información piramidada siendo el índice de cabecera el coeficiente de efecto de palanca, o leverage, que relaciona el porcentaje de utilidad que se obtiene del total del activo puesto en juego por la organización, con el porcentaje de utilidad sobre el capital propio de la misma.

Surge del ejemplo que un leverage de 1,125 frente a un objetivo de 1,1263 implica un 99,88% de eficacia (o efectividad) frente al mencionado objetivo.

A esta altura se conviene desdoblar la eficiencia financiera de la eficiencia propiamente dicha.

La eficiencia financiera se encuentra vinculada al nivel de endeudamiento y al costo de capital, mientras que la eficiencia propiamente dicha responde a la forma de utilizar los activos a disposición de la organización.

Este último concepto "*eficiencia propiamente dicha*" permite ser analizado incorporando la variable tiempo.

Así puede observarse que el 28% de utilidad sobre los activos empleados será consecuencia de la cantidad de unidades que atraviesen el ciclo operativo durante un período dado, del volumen de activos empleados y de la utilidad, antes de impuestos a las ganancias e intereses, que la cantidad de unidades en función de precios y costos produjo en el referido período.

La utilidad sobre las ventas puede ser analizada más profundamente mediante las variaciones de precios y el nivel de los costos y gastos.

A su vez la circulación a través del ciclo operativo de unidades terminadas puede ser analizada en función de los volúmenes que atravesarán cada una de las etapas del ciclo. Así es posible observar las unidades salidas de producción y las unidades comercializadas y las distribuidas.

Idéntico análisis puede hacerse a nivel de las demás áreas.

La observación de los datos que se exponen permite la realización de los siguientes comentarios:

- El efecto de la eficiencia financiera puede observarse en la hoja 1 surgiendo que se obtiene un mayor retorno sobre el capital propio (31.5%) que sobre el capital total (28%) como consecuencia de un endeudamiento a una tasa del 21% anual que es menor a la tasa interna de retorno que alcanza un 28% anual.

Se aplica la fórmula:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{capital} & & \text{rentabilidad} & & \text{capital} & & \text{rentabilidad} \\ \text{propio} & \times & \text{del capital propio} & + & \text{ajeno} & \times & \text{del capital ajeno} = \\ \\ \text{capital} & & \text{rentabilidad} & & & & \\ = \text{total} & \times & \text{del capital total} & & & & \end{array}$$

$$100.000 \times 31.5\% + 50.000 \times 21\% = 150.000 \times 28\%$$

El endeudamiento, al que convencionalmente se puede definir como capital ajeno sobre capital propio, es de 0,5.

Los siguientes son los objetivos planteados:

$$100.000 \times 33.16\% + 50.000 \times 22\% = 150.000 \times 29.44\%$$

Puede observarse que el haber obtenido una tasa del 21% en la financiación en lugar del 22% permitió compensar, en parte, la menor eficiencia en la explotación del capital total.

Cabría plantear si fueron aprovechadas todas las posibilidades, pues de haberse endeudado en un 100% más y mantenido el 28% de tasa interna de retorno, se hubiera "palanqueado" la rentabilidad del capital propio al 35%.

$$100.000 \times 35\% + 100.000 \times 21\% = 200.000 \times 28\%$$

Una restricción que pudiera haber hecho no factible tal endeudamiento (de 0,5 hubiera pasado a 1), podría haber sido el nivel de riesgo máximo que los acreedores estaban dispuestos a asumir y más allá del cual se hubiera tenido que renegociar la tasa.

Otra restricción podría haber sido la imposibilidad técnica de producir, vender o distribuir las unidades incrementales originadas en la mayor aplicación en los activos totales.

Como comentario general al ejemplo, se puede señalar que una vez que se ingresa al análisis de la utilidad sobre activos totales, caben numerosas aperturas analíticas, como ser:

- El manejo de los tiempos (demoras, tiempos de producción, etc.)
- La estructura de los costos, diseño del producto, sistemas de producción, etc.
- El precio de venta y su elasticidad.
- En general, la correcta aplicación de los recursos (activos) a fin de asegurarse la exclusión de aquellos con efecto marginal negativo.

Si se estuviese frente a un contexto turbulento, para el ejemplo dado podría haberse tenido en cuenta otro tipo de riesgos como una eventual alteración en las condiciones del mercado financiero que hubiesen convertido al costo de capital en positivo frente a la tasa de retorno provocando un efecto de palanca negativo.

Como referencia pragmática cabe señalar que, en nuestro país, la situación de turbulencia que se viene dando desde hace tiempo, esta actuando como elemento de freno a las inversiones y a la expansión en general, entre otros motivos, por la inseguridad respecto de los efectos finales que podría tener un determinado esquema de endeudamiento sobre la rentabilidad del capital propio. Así es como puede observarse que gran parte de las empresas sanas y rentables operan con un bajo nivel de endeudamiento no atreviéndose a utilizar plenamente el efecto de palanca, a diferencia de lo que sucede en contextos más estables donde el capital ajeno y los mercados de capitales son factores esenciales para el logro de los objetivos de rentabilidad y expansión.

% de UTILIDADES / CAPITAL PROPIO	
$\frac{\text{UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS}}{\text{CAPITAL PROPIO}} =$	
$= \frac{31.500}{100.000} = 31,5\%$	
OBJETIVO	EFFECTIVIDAD
38,16 %	94,93%

EFECTO de PALANCA	
$\frac{\text{UTILIDAD SOBRE CAPITAL PROPIO}}{\text{UTILIDAD SOBRE ACTIVOS TOTALES}} =$	
$= \frac{31,5\%}{28,0\%} = 1,125$	
OBJETIVO	EFFECTIVIDAD
112,63	99,88%

% de UTILIDADES / ACTIVOS TOTALES	
$\frac{\text{UTIL. ANTES DE IMPUESTOS}}{\text{ACTIVOS TOTALES}} =$	
$= \frac{42.000}{150.000} = 28,0\%$	
OBJETIVO	EFFECTIVIDAD
29,44%	95,1%

DE HOJA 2

SALIDA DEL CICLO OPERATIVO		
$\frac{\text{SALIDA EN UNIDADES} \times \text{PRECIO UNITARIO}}{\text{PERIODO CONSIDERADO}} =$		
$\frac{27.600 \text{ UNID} \times 10 \text{ ₡}}{360 \text{ DÍAS}} = \frac{276.000 \text{ ₡}}{360 \text{ DÍAS}}$		
OBJETIVO 1	OBJETIVO 2	EFICIENCIA GLOBAL
50.000 un.	10 ₡	92%
EFICIENCIA VOLUMEN	EFICIENCIA PRECIO	
92%	100%	

DE HOJA 3

% de UTILIDAD/ACTIVOS TOTALES	
$\frac{\text{UTIL. ANTES DE IMPUESTOS E INTERESES}}{\text{ACTIVOS TOTALES}} =$	
$= \frac{43.000}{150.000} = 28.0\%$	
OBJETIVO	EFFECTIVIDAD
29,44%	95,1%

A HOJA 1

TIEMPO DE UTILIZACIÓN DEL ACTIVO TOTAL
$\frac{\text{PERIODO CONSIDERADO}}{\text{Activo Total empleado}} =$
$= \frac{360 \text{ días}}{150.000}$

UTILIDAD sobre SALIDA del CICLO
$\frac{\text{UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS E INTERESES}}{\text{SALIDAS EN UNIDADES} \times \text{PRECIO UNITARIO}} =$
$= \frac{43.000}{27.600 \text{ unid} \times 10 \text{ ₡}} = 0,15 = 15\%$

OBJETIVO DE UTILIDAD
44100 / 300000 = 14,72%
EFICIENCIA GLOBAL
0,1517 = 103,37%
0,1572

* NOTA = 92% x 103,37% = 95,1%

PRODUCCION	
$\frac{\text{UNIDADES SALIDAS} \times \text{DIAS DE PERIODO}}{\text{DIAS DEL CICLO}}$	
$\frac{1000 \times 250}{10} = 25.000$	
OBJETIVO	EFICIENCIA
30 000	83,33%

DE HOJA 4

SALIDA del CICLO OPERATIVO		
$\frac{\text{Salida en unidades} \times \text{Período de tiempo}}{\text{Período considerado}}$		
$\frac{27.600 \text{ unid} \times 12 \text{ m} \cdot}{360 \text{ días}} = 27.600 \text{ u} \cdot$		
OBJETIVO 1	OBJETIVO 2	EFICIENCIA
30000 un.	10 u	92%
EFICIENCIA VOLUMEN	EFICIENCIA FINANCIA	
92%	100%	

A HOJA 2

VENTA	
$\frac{\text{UNIDADES SALIDAS} \times \text{meses de venta}}{\text{mes}}$	
$\frac{2600 \times 12}{1} = 31.200$	
OBJETIVO	EFICIENCIA
30 000	104,0%

DISTRIBUCION	
$\frac{\text{UNIDADES SALIDAS} \times 12 \text{ meses}}{\text{mes}}$	
$\frac{2300 \times 12}{1} = 27.600$	
OBJETIVO	EFICIENCIA
30 000	92,0%

NOTA: SURGE QUE EN EL PERIODO FUERON HECHOS ALGUNOS STOCKS.

AREA DE PRODUCCION 1	
UNIDADES SALIDAS x 250 =	
DIAS DE CICLO	
$330 \times 250 = 27500$	
3	
OBJETIVO	EFICIENCIA
30000	91.67%

AREA DE PRODUCCION 2	
UNIDADES SALIDAS x 250 =	
DIAS DE CICLO	
$500 \times 250 = 25000$	
5	
OBJETIVO	EFICIENCIA
20000	83.33%

AREA DE PRODUCCION 3	
UNIDADES SALIDAS x 250 =	
DIAS DE CICLO	
$240 \times 250 = 30000$	
2	
OBJETIVO	EFICIENCIA
30000	100%

PRODUCCION	
UNIDADES SALIDAS x 250 =	
DIAS DE CICLO	
$1000 \times 250 = 25000$	
10	
OBJETIVO	EFICIENCIA
30.000	83.33%

A HOJA 3 ←

NOTA: EL AREA DE PRODUCCION 2 CONDICIONA CON SU EFICIENCIA A LAS 1, 3, CONSTITUYENDOSE EN UN "CUELLO DE BOTELLA"

ANEXO
HOJA 4/4

Resumen de los objetivos planteados y los resultados obtenidos.

	<u>objetivo</u>	<u>real</u>
unidades vendidas	30.000	27.600
precio de venta por unidad	10	10
periodo considerado - dias -	360	360
activos totales empleados	150.000	150.000
capital propio (patrimonio neto)	100.000	100.000
capital ajeno (pasivos)	50.000	50.000
util. antes de impuest. e intereses	44.160	42.000
intereses	11.000	10.500
utilidad antes de impuestos	33.160	31.500
costo del capital ajeno - % tasa anual -	22	21

5.7 EL USO DE GRAFICOS Y LA UTILIZACION DE COMPUTADORAS.

Aún las personas más hábiles en el manejo de series de valores encontrarán dificultoso interpretar los datos y establecer evoluciones y tendencias mediante la simple lectura de valores numéricos.

La representación gráfica tiene la virtud de facilitar en gran medida la percepción a la vez que constituye una herramienta simple y de fácil comprensión.

Observar una estructura geométrica o su similar algebraica requiere esfuerzos obviamente diferentes.

De algún modo la representación gráfica, manteniendo el nivel de abstracción de la fórmula algebraica y los valores seriados que surgen de ella, anticipa el modelo de situación que la mente buscará identificar sobre la base de la información que recibe.

La existencia de programas de computación del tipo Lotus o Excell facilitan, hoy día, enormemente la elaboración y presentación de la información en forma de planillas con datos en forma de series y otro tipo de información y permiten asimismo, la realización de gráficos lineales, de barras, circulares, etc. Se gana así claridad y se facilita una comprensión rápida y precisa, siendo esto último muy relevante ya que quienes deben informarse de la situación observando, por ejemplo, el informe de control de gestión, o el tablero de comando, dedican un tiempo mínimo a tomar conocimiento de la situación y reservan el esfuerzo para la tarea de análisis conducente a la generación de alternativas de acción.

Por último, cabe señalar la extraordinaria importancia que tienen los programas de computación, del tipo de los citados, no sólo en la explicitación de modelos descriptivos de la situación, sino también en la realización de simulaciones que permiten todo tipo de análisis de sensibilidad y que posibilitan suponer los diferentes estados a que se arribaría frente a alteraciones en los escenarios considerados y cambios en las operatorias de la organización.

5.8 EL AMBITO DEL CONTROL PRESUPUESTARIO Y LA COMPARACION EN EL TIEMPO Y EN EL ESPACIO.

Como se señaló anteriormente, entre los requisitos que deben cumplir el tablero de comando, o el informe de control de gestión, se encuentra la realización de distintas clases de comparación.

Debe incorporarse la comparación:

- a) de objetivos. Datos reales frente a los pronosticados.
- b) de datos reales.
 - b1) en el tiempo, analizando la evolución que se da y la tendencia que se manifiesta como proyección de dicha evolución.
 - b2) en el espacio, analizando las cifras de un ente en relación a otros que lo incluyen o no, como por ejemplo el país, el sector industrial o la competencia.
 - b3) en el tiempo y en el espacio, analizando la evolución en los datos de un ente con relación a la evolución y tendencia de los mismos datos en otros entes que lo incluyan o no.

La comparación es el estímulo para que se produzca el efecto realimentador del control y por lo tanto hace al la esencia del proceso de gestión.

La comparación puede accionar el sistema de control operativo induciendo medidas correctivas que actúen sobre la operación, como también puede accionar el sistema de control táctico provocando medidas que actúen sobre la programación, o si activa el sistema de control estratégico, medidas que originen adaptaciones en las políticas o estrategias.

El control presupuestario se asocia a la comparación de objetivos operativos (metas) teniendo como ámbito fundamental el propio ámbito de la organización, es decir, la comparación que se realiza es de datos propios reales contra datos propios pronosticados.

Esto último no excluye, obviamente, que en la elaboración del presupuesto se hayan tenido en cuenta los datos de los competidores y los demás datos del contexto a los efectos de realizar buenos pronósticos y establecer adecuados objetivos.

Pablo Matossian⁷ siguiendo a Messuti señala que el presupuesto integral debe concebirse como "la expresión concreta de un plan integrado de operación que signifique la expresión máxima de la traducción, en términos financieros, de los planes de la empresa", y agrega, que los presupuestos son utilizados para la toma de dos tipos de decisiones; por un lado las relativas al ámbito de planeamiento y por el otro las que implican control.

El primer caso se dará cuando las cifras del presupuesto sean utilizadas para tomar decisiones que requieran el uso de información sobre posiciones futuras y en el segundo cuando se utilicen para verificar si los objetivos (metas), que el presupuesto asume, están siendo alcanzados por los resultados que se producen.

⁷ Matossian, Pablo D; Prácticas Empresarias Argentinas- II, La Gestión Presupuestaria; CIDIE, Buenos Aires, pag. 5 y subsig.

El sistema presupuestario integral parte de un estado financiero inicial, el que, luego de asumido todo el proceso operativo presupuestado, deviene en un estado financiero proyectado.

El proceso operativo presupuestado tiene su expresión totalizada en el cuadro de pérdidas y ganancias proyectado.

Los estados financieros inicial y proyectado son cuadros de situación de un momento determinado, representativos exclusivamente de ese momento en razón de ser elementos estáticos.

El cuadro de pérdidas y ganancias, si lo es de lo realizado, será una manifestación de lo acumulado, tanto respecto de lo positivo (ganancias) como de lo negativo (costos y gastos) durante todo el período considerado, representará lo sucedido durante todo el lapso y constituirá el elemento transformador de la situación observada en el punto de partida (estado financiero inicial).

Si el cuadro lo es de lo presupuestado, será el elemento explicativo de las variaciones estructurales (activo, pasivo y patrimonio neto) que surjan de comparar el estado financiero inicial con el estado financiero proyectado.

Surge de lo anterior que como herramienta de planeamiento el presupuesto integral permite no solo fijar las metas operativas que originarán determinada utilidad, sino también visualizar los cambios estructurales (variaciones entre activos, pasivos y patrimonios netos) que surgirán como consecuencia de lo presupuestado al comparar la posición futura proyectada (estado financiero proyectado) con el estado financiero que sirve de punto de partida.

El control de gestión recurrirá al sistema de control presupuestario al igual que el sector de gestión, para ambos el control presupuestario será un elemento esencial para evaluar la gestión en un período determinado.

El sector de gestión lo usará constantemente ya que la función realimentadora del control, como fué visto al tratar sobre el proceso gerencial, tendrá en el sistema de control presupuestario una de las herramientas más efectivas. Se deduce, en consecuencia, que el sistema de control presupuestario es uno de los pilares sobre los que se apoya el tablero de comando.

También es de gran utilidad, el planteo crítico-creativo implícito en la técnica de presupuestación base cero, ya que incorpora en la tarea de presupuestación un enfoque más vinculado con lo prospectivo que con la proyección de las cifras históricas.

Este instrumento promueve un análisis sin ataduras y permite, asimismo, la comparación del punto de partida de que se dispone, y su proyección, con el recorrido necesario (retrospección prospectiva) para alcanzar el futuro deseable (futura) de entre los diversos futuros posibles (futuribles).

Por último, tanto el tablero de comando como el informe de control de gestión, deberán incorporar las comparaciones en el tiempo y en el espacio.

En el tiempo, analizando la evolución habida en los datos de la organización y la tendencia que se manifiesta como proyección de dicha evolución. Esta comparación es, en definitiva, un relato histórico de lo sucedido en la organización y constituye un fuerte basamento para la realización de pronósticos.

La comparación en el espacio significa la comparación con otras organizaciones similares o, por ejemplo, con el sector que las alberga, y permite establecer la evolución de la posición relativa de la organización o de alguno de sus datos. Por su parte, la combinación de ambos tipos de comparación permite establecer relaciones entre la evolución de la organización y la evolución que tuvieron otras organizaciones o sectores.

La realización de este tipo de comparaciones incorporará excelentes bases para efectuar buenos diagnósticos y permitirá, junto con otros elementos de juicio, la realización de pronósticos confiables.

5.8.1 LA HOMOGENEIZACIÓN DE LOS DATOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LAS DISTORSIONES.

Todas las comparaciones deben hacerse utilizando bases homogéneas a efectos de evitar relacionar los datos antes de liberarlos de las distorsiones que los inutilicen.

Esto último es tan válido para el control presupuestario, como para las comparaciones de informes contables o series de datos de cualquier tipo.

La inflación es un elemento distorsionante que debe ser tenido en cuenta siempre, y cualquiera sea su magnitud.

Los estados contables ajustados constituyen un instrumento esencial en la eliminación de las distorsiones que se originan en la inflación pero la tarea de homogeneización de los datos debe extenderse a todos los elementos que se utilicen en el establecimiento del cuadro de situación.

En lo que respecta a magnitudes físicas, el problema se reduce a identificar bases de referencia sencillas y compartidas.

Por ejemplo, en el sector automotriz se suele comparar la venta de repuestos y accesorios que efectúan las diversas terminales, no sólo en moneda constante sino también en toneladas, ya que es muy difícil precisar otra unidad de medida física para un rubro que cuenta con miles de piezas muy dispares en valor y tamaño.

Otro intento de homogeneización aplicado en el referido sector lo constituye el establecimiento de una unidad de medida del capital de trabajo.

A estos efectos se acostumbra elegir una unidad tipo que puede coincidir con una unidad física (modelo) determinada, o que puede surgir de la ponderación de la mezcla de producción y los valores de los distintos modelos involucrados.

No obstante la unidad de medida por excelencia, el común denominador de las transacciones de la economía es la moneda.

No se puede prescindir de una unidad de medida de tanto significado, pero, indudablemente, se deben eliminar las distorsiones que la invaliden como elemento aplicable en las comparaciones.

En consecuencia, se debe tener extremo cuidado en que los datos expresados en moneda se conviertan en datos comparables efectuando permanentemente una homogeneización de los mismos mediante bases válidas, si es posible de un uso muy extendido y a las que se prevea utilizar en forma constante.

Algunos ejemplos de ese tipo de bases son:

- El índice de precios mayoristas nivel general.
- El índice de precios al consumidor.
- La cotización del dólar.

En este caso hay que tener presente que esta base suele incorporar distintas distorsiones originadas en desdoblamientos del tipo comercial y financiero, los términos del intercambio, la inflación en el país emisor de la moneda, etc.

- Índices de ajuste específicos como lo son las series de variación de precios de un determinado bien.

6. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En la introducción al presente trabajo se señaló que se pretendía establecer qué era la evaluación de la gestión, qué era el control de gestión y cuales debían ser los principales aspectos metodológicos a respetar para garantizar los beneficios de su aplicación.

Al control de gestión, en muchos casos, se lo confunde con el simple control que se encuentra presente en todo proceso de gestión.

Este trabajo discrimina lo que es gestión de lo que es control de gestión ya que postula que:

"el control de gestión es un control de orden superior ampliamente abarcativo de toda la actividad de la organización, que implica la evaluación de la gestión en todos sus niveles y funciones, con el objetivo de señalar los aspectos positivos y negativos que afectan a la organización y a la gestión en sí misma, en la búsqueda de niveles de eficacia y eficiencia aceptables en el corto, mediano y largo plazo".

Como fuera señalado en el punto 3.2.1, el control de la gestión es un metalenguaje de la gestión, siendo su rol referirse a la gestión desde un nivel distinto, desde un metasistema que incluiría un metacontrol de las diversas funciones de la gestión, es decir un metacontrol del planeamiento (estratégico), de la programación (táctico) y de la operación (operativo).

El Control de gestión bien entendido e implantado, actúa a posteriori de los hechos y en un nivel diferente, da mayor agilidad a la gestión y no la traba, sino que la realimenta potenciando el efecto primario del clásico control que forma parte de la tarea de gestión.

Vicente L. Perel¹ señala que la dimensión del control es una consecuencia de la dimensión del planeamiento, y que tal como sea el planeamiento así será el control.

Es interesante vincular esta afirmación con la que efectúa Steiner² quien recuerda que se sabe que no existe una manera única de realizar planeamiento estratégico.

Perel cierra la relación diciendo que cada sistema de control de gestión es único, y tan único como lo es cada organización usuaria.

Esta última referencia es totalmente aplicable a la categoría de metalenguaje que se le da al control de gestión en este trabajo ya que el metalenguaje se posiciona respecto de su objeto que es el lenguaje, en este caso la gestión; y así como cada organización tendrá sus formas de actuar, cada organización requerirá un control de gestión a su medida.

Se descartó la búsqueda de recetas tipo ya que no se cree en la existencia de baterías de farmacos que se puedan recomendar a una organización para orientar la terapéutica originada en un diagnóstico, como asimismo, no se cree viable un instrumento, tipo cuestionario, de validez general en la realización de diagnósticos.

Cada organización es un sistema viviente que requiere trato diferenciado.

¹ Perel, Vicente L.; El Control de Gestión; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1976. Pag.

² Steiner George A.; Planeación Estratégica, Lo que Todo Director debe saber; Ed. Continental, México, 1986, pag. 330.

Etkin³ al referirse a las dimensiones del control señala que *"las características del espacio organizacional y la ubicación de las operaciones en dicho marco son factores que condicionan las formas de ejercer el control"*, agregando más adelante, *"cuando el ambiente es conflictivo o turbulento, los procesos de control ya no pueden generar soluciones preestablecidas, su función se mediatiza y pasa a ser un soporte para las decisiones de política. El control opera entonces como un alerta temprana"* y *"se convierte en un medio que indica la llegada de nuevas oportunidades para replantear las estrategias de acción"*. Esta es también una situación atendida por el control de gestión táctico y por el control de gestión estratégico, desde su nivel de metalenguaje, ya que a su indudable valor instrumental en condiciones de ambientes conflictivos o turbulentos, se agrega la conveniencia de su presencia permanente en la organización, cualesquiera sean las condiciones del medio ambiente, pues poseer capacidad adaptativa para la supervivencia y la expansión hace a la esencia de la gestión efectiva y, para alcanzar dichos objetivos la acción creativa, estratégica y táctica, es vital en cualquier contexto.

El control de gestión no implica sólo métodos de evaluación y de apoyo a la gestión, sino además una postura frente a la organización a la que ve como un sistema abierto que, a través de la gestión que la activa, genera un ciclo operativo y lo mantiene en funcionamiento, teniendo en cuenta sus objetivos y el contexto que conforma su entorno.

La actividad de control de gestión requiere un enfoque generalista que posibilite mantener la visión de conjunto, sin desatender la eventual necesidad de especialidades que permitan la profundización de temas vinculados a áreas o funciones específicas.

El profesional formado en administración es el que, usualmente, más adiestrado está en tareas de control, y por ello es el que más vinculado a la función de control de gestión suele estar, pero para lograr ser efectivo en el ejercicio de la función de control de gestión, debe asumir una postura amplia y creativa y entrenarse en la tarea de conducción general.

El directivo debe contar con el conocimiento teórico y la habilidad adquirida que le permitan percibir los aspectos relevantes de su organización y los del contexto que la condicionan.

La capacidad para percibir y entender la realidad ocupa el primer lugar dentro de los requisitos para una efectiva gestión.

No se puede ser netamente teórico, ni tampoco se puede basar el accionar sólo en la experiencia.

Quienes se amparan excesivamente en la experiencia, en lo histórico, tienden a no innovar y suelen inclinarse por un estilo gerencial burocrático.

El estilo gerencial innovador, así como el anticipativo o el adaptativo obligan a mirar hacia afuera constantemente.

Por otra parte la complejidad del mundo actual requiere, como garantía de efectividad, una formación de buena base teórica con orientación generalista e interdisciplinaria.

En consecuencia, quienes realicen tareas de control de gestión, deberán poseer una excelente percepción de la realidad organizacional para lo cual, necesitarán

³ Etkin, Jorge; Viabilidad de las organizaciones; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1985. Pags. 375 y 376

una razonable formación teórica en lo que a ciencia administrativa respecta, y en lo que hace a los instrumentos y métodos de que se vale el control de gestión. Tendrán que poseer además el entrenamiento, y la habilidad, que les garantice una adecuada sensibilidad empresarial.

Como se señaló en el capítulo introductorio, siguiendo las ideas de Mintzberg, es posible afirmar que la relación entre el pensamiento y la acción es un concepto esencial y que en algunas organizaciones suele darse una exagerada separación entre el trabajo manual- léase operativo- y el trabajo intelectual - léase táctico y estratégico-, afectándose la vital retroalimentación que debe darse entre el pensamiento y la acción, entre lo operativo y lo directivo, entre lo que está más cerca del conocimiento y aquello que además del conocimiento requiere fundamentalmente de las habilidades desarrolladas.

La evaluación de la gestión y el control de gestión son actividades de apoyo que tienen por finalidad contribuir al logro de una gestión eficiente y eficaz buscando hacer aún más potente la acción basada en el conocimiento y en la habilidad, tanto en el ámbito de la creación estratégica como en el ámbito de la concreción.

Frente al planteo de, como hipótesis de trabajo, lograr una formalización, una teoría científica del control de gestión, explicitando los sistemas sintácticos y semánticos en busca de un lenguaje de valor explicativo y predictivo, se concluyó que ya que no existe, en principio, una teoría científica de los sistemas de información a la manera de las teorías científicas desarrolladas, sino que sólo existen desarrollos resumidos, proposiciones explicativas que son principalmente enunciados acerca del objeto de estudio (por ejemplo los sistemas de información), no puede plantearse razonablemente un objetivo tan ambicioso como una teoría del control de gestión⁴.

En un sentido más general Leschinsky⁵ aclara que *"la administración se nos aparece más como una vocación científica que como una evidencia científica. En el campo de la administración es muy difícil hacer afirmaciones de valor universal que sean excluyentes. Por el contrario, todo reviste un carácter sumamente hipotético, y de valor inferencial relativo."*

Como el objeto de la administración como disciplina son las organizaciones no se puede excluir al contexto como sucede en la física o las matemáticas y en consecuencia, la complejidad del objeto de estudio (la organización) no solo resulta de la cantidad de variables que lo determinan sino también de la cantidad de variables que impiden determinarlo y que lo modifican en forma constante. Y continúa diciendo *"nosotros vemos sólo aquello que nos hemos capacitado para ver, y nuestra cultura a su vez, nos ha preparado para percibir el objeto desde cierto ángulo del conocimiento, desde un profundo contenido ideológico. En un contexto dinámico e imprevisible e inmerso en una determinada ideología, debemos preparar al administrador a tratar con lo imponderable y lo imprevisible; con lo dinámico y lo cambiante, y sustraerlo de una visión de la realidad como estática y estable"*.

⁴ Saccomano, Jose M.; Tesis sobre el Sistema Organización, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1973, pag. 103.

⁵ Leschinsky, L.; La administración como ciencia. Trabajo preparado para la unidad temática nº 1 del Módulo 500. Cátedra de Principios de Administración. Fac. de Cs. Económicas, Universidad Nacional de Buenos Aires, 1986, Pags. 2 a 7

6.1 CONCLUSIONES:

1º El control de gestión es un control de orden superior, ampliamente abarcativo de toda la actividad de la organización, que implica la evaluación de la gestión en todos sus niveles y funciones, con el objetivo de señalar los aspectos positivos y negativos que afectan a la organización y a la gestión en sí misma, en la búsqueda de niveles de eficacia y eficiencia aceptables en el corto, mediano y largo plazo. En otras palabras, el control de gestión es el metalenguaje de la gestión, significando esto último, que se ocupa de ella desde otro nivel.

2º El control de gestión tiene por objeto alentar la máxima efectividad de la gestión y es válido, como metodología, cualesquiera sean el contexto y la organización a que se aplique, con la salvedad de que se requerirá la adaptación del mismo a los objetivos pretendidos y a los recursos disponibles. Si se orienta la gestión hacia un estilo innovador y anticipativo, partiendo de un enfoque prospectivo que identifique un futuro deseable y establezca el recorrido a realizar para alcanzarlo, la función de control de gestión, a nivel estratégico, podrá estar activamente presente como elemento de estímulo de la creatividad y la efectividad.

En la misma medida, a nivel táctico y operativo contribuirá al adecuado funcionamiento de los planes de acción y a la obtención de los resultados deseados.

3º El control de gestión es, simplemente, una categoría metodológica ya que cualquier organización sólo necesita de la gestión para desenvolverse, incluyendo dicha gestión al control propiamente dicho, ya sea estratégico, táctico u operativo.

El control del gestión, como categoría metodológica, pasa a ser un elemento de apoyo en la búsqueda de una gestión más efectiva, pero su aplicación no es una condición necesaria sino una posibilidad al alcance de los órganos a cargo de la conducción de la organización.

La no aplicación del control de gestión, como aquí fue definido, no implica la inexistencia de control ya que la función de control, bien o mal realizada, siempre estará presente en la gestión porque hace a su esencia, mientras que el control de gestión es un nivel distinto de control, que puede o no existir pero que, obviamente, es de aplicación recomendable ya que, como se señaló, contribuye a la mayor efectividad de la gestión y por su intermedio, a la mejor utilización de los recursos de la organización.

4º El control de gestión se constituye entonces, en un reaseguro, ya que, aunque es normal que sólo los niveles más altos de la organización cuenten con la visión global de la misma y su relación con el contexto ambiental y competitivo, aún dicho nivel tiende a ver las cosas desde el punto de vista que le resulta más familiar. Actuará entonces como un reaseguro al estimular la realización de evaluaciones más objetivas que posibiliten un diagnóstico acertado y orienten adecuadamente las decisiones de cualquier nivel que sean.

5º El control de gestión debe:

- 5.1 - Asegurar la existencia de un cuadro de situación lo más representativo, simple y actualizado posible de la organización, del ciclo operativo, del contexto y de la acción interdependiente que se da entre ellos,

considerando que el ciclo operativo es el nexo entre la organización (lo controlable) y su contexto (lo incontrolable).

5.2 - Realizar las comparaciones necesarias en el tiempo (ayer, hoy, mañana) y en el espacio (esta organización, otras organizaciones, este contexto, otros contextos) que permitan la formulación de evaluaciones y diagnósticos, en función de la organización y su medio competitivo, y que posibiliten la proyección de las conclusiones hacia el futuro.

5.3 - Pulsar el nivel de coordinación existente en la organización evaluándolo mediante indicadores tanto cualitativos como cuantitativos teniendo en cuenta que la coordinación es el producto final, y que los insumos que en él intervienen son la estructura organizativa, el sistema de informaciones, los recursos y el grupo humano.

5.4 - Vigilar el funcionamiento dentro de la organización, de los procesos gerencial y decisorio a fin de asegurar la viabilidad de una efectiva gestión.

5.5 - Diseñar, elaborar y mantener actualizado el informe de control de gestión para su tratamiento periódico en las reuniones de evaluación propiciando un estilo que contribuya a la generación de alternativas y facilite la decisión.

5.6 - En los casos en que la función de control de gestión se encuentre a cargo de un órgano específico y distinto de aquellos involucrados en la gestión, adicionar, eventualmente, a la elaboración del cuadro de situación y correspondiente diagnóstico, alternativas de acción y, si se estima conveniente, algún tipo de recomendación.

6º El análisis debe hallarse tan facilitado como sea posible para lo cual debe basarse en la permanente existencia de una visión sistemática, simple y representativa de la realidad (buen modelo).

Debe evitarse la sucesión desordenada y supernumeraria de información.

La estructuración de la información necesaria posibilita la eliminación automática de repeticiones, garantiza la continuidad lógica de las relaciones, facilita el entendimiento y permite, por ejemplo, la realización de simulaciones con la finalidad de establecer la sensibilidad de determinados resultados frente a variaciones en los datos.

7º Los instrumentos de que se vale el control de gestión son utilizados tanto para el establecimiento del cuadro de situación como para facilitar el análisis que conduzca a buenos diagnósticos y a la generación de alternativas de acción.

En lo referente a dichos instrumentos caben las siguientes conclusiones:

7.1 - La organización, el ciclo operativo y el contexto, constituyen un conglomerado de elementos cuantitativos y cualitativos. En consecuencia, no es posible utilizar como única herramienta de detección aquellas capaces de tomar la forma de expresiones

lógico-matemáticas y/o gráficas. Los cuestionarios, incorporados en distintos métodos de evaluación, que mezclan elementos de corte cuantitativo y cualitativo, y se valen de la habilidad y experiencia profesional de quien los utiliza en la labor de búsqueda de información y en el análisis de la misma, sirven como guías de investigación del comportamiento de la organización, su historia, sus proyecciones hacia el futuro, su capacidad de reacción ante las situaciones críticas y, en general, su poder de adaptación al cambiante contexto que la rodea.

7.2 - Existen métodos (instrumentos) de diagnóstico que se basan principalmente en el análisis de los resultados, son métodos básicamente cuantitativos como por ejemplo el método Cegos.

Asimismo, existen métodos que tienen en cuenta los resultados pero otorgan importancia a la organización y su modo de actuar. A esta categoría pertenece el método del American Institute of Management (A.I.M.).

Likert plantea una herramienta de diagnóstico que se fundamenta en el comportamiento de los grupos humanos que constituyen la organización, siendo éste un típico método cualitativo.

Los tres métodos mencionados fueron tratados en este trabajo.

Como conclusión final, respecto de este punto específico, puede decirse que a medida que los métodos o instrumentos se vuelven más cuantitativos, es decir, basan el diagnóstico y consecuente pronóstico, en datos concretos medibles, su nivel de bondad, como instrumentos de predicción, se hace cada vez menor al alejarse el horizonte.

7.3 - Un recorrido por los métodos de evaluación citados en este trabajo, permite observar algunas deficiencias típicas, como ser:

a) La información a obtener no suele surgir estructurada como para conformar un sistema con poder explicativo y predictivo. Se produce una cantidad de información a tener en cuenta para el análisis. Esta acumulación de información se efectúa en ciertos casos partiendo de la determinación de áreas y puntos críticos como por ejemplo en la metodología que propone Stockes, y en otros basándose en campos para los que se prevén índices de performance, siendo ejemplo de esto último el método de Lewis.

Generalizando, se puede argumentar, que si no se recoge la información de acuerdo con un enfoque sistemático cabría la posibilidad de proponer infinidad de métodos y formas de acumulación posibles.

b) No se suelen plantear las comparaciones en el tiempo y/o en el espacio.

c) No se aplican patrones estandar para evaluar la eficiencia, la eficacia o la efectividad.

d) Se restringe el método a lo cuantitativo dejándose de lado la información cualitativa y viceversa.

7.4 - En consecuencia en la búsqueda de un método válido a aplicar en una situación dada deberán tenerse en cuenta los siguientes requisitos mínimos:

a) Representatividad del cuadro de situación a obtener a través del modelo explicativo-predictivo elegido.

A efectos de que las conclusiones que surjan de la aplicación de un modelo, como herramienta teórica, concuerden con los resultados que se observen de su aplicación a la realidad, debe existir una correspondencia estructural homomórfica con la realidad factual (el mundo real).

b) Simplicidad.

Cabe la aplicación del concepto metodológico que señala que si una teoría edificada sobre la base de cinco axiomas, puede ser reestructurada sobre la base de sólo cuatro axiomas, se habrá producido un avance ya que se contará con una teoría mejor por ser más simple.

c) Comparación en el tiempo y en el espacio.

d) Consideración de las características de la organización y del estilo de gestión.

e) Análisis de las aptitudes para la adaptación y la supervivencia, la obtención de resultados a corto, mediano y largo plazo, la expansión y la innovación.

7.5 - La existencia de recursos informáticos con aplicación de equipos de costo normalmente decreciente y potencia y versatilidad crecientes, facilita actualmente de un modo muy significativo la tarea de detección y de análisis posibilitando rápidos diagnósticos, simulaciones y proyecciones. Asimismo la aparición de los computadores personales, conectados o no a las redes generales, ofrece a los responsables de la gestión, la posibilidad de acceder a información estructurada (por ejemplo piramidata) contribuyendo al achatamiento de las estructuras organizativas, y a la expansión de su capacidad de análisis. Se reducen así los niveles de responsabilidad y delegación, y se potencia el alcance de la gestión y la generación de ideas a todo nivel.

7.6 - Así como los métodos cuantitativos ven reducir su nivel de bondad como instrumentos de predicción al alejarse el horizonte, también reducen su efectividad al pasar del nivel operativo al nivel táctico o estratégico. Inversamente, los métodos cualitativos considerados de mayor capacidad predictiva para el largo plazo, también poseen mayor aplicabilidad relativa en los niveles táctico y estratégico que en el operativo.

8º Respecto del estamento de la organización que deba tener a cargo la aplicación de la metodología de control de gestión, debe asumirse que la labor de control de gestión requiere un enfoque generalista ya que no implica sólo métodos de evaluación y de apoyo a la gestión, sino también una postura de observación global de la organización que permita mantener, en forma continuada, la visión de conjunto.

Por otra parte la unidad a cargo del control de gestión debe ser pequeña, en relación a la estructura encargada de la gestión, y específica ya que su labor está vinculada a lo esencial y general.

El órgano natural para la realización de la tarea de control de gestión es el Directorio de la organización. También puede hacerse cargo de la función un Comité de Control de Gestión compuesto por miembros de la alta dirección de la organización quienes reportarán al Directorio.

Los miembros del Directorio, o del Comité en su caso, deberán instrumentar algún procedimiento que les ayude a desprenderse transitoriamente, y de algún modo medianamente estructurado, de la labor cotidiana de gestión de la que son responsables, a efectos de autoevaluarse desde el nivel distinto que implica el control de gestión.

Obviamente esta autoevaluación es difícil ya que no sólo requiere formación profesional sino que también debe buscar los mecanismos que posibiliten neutralizar los riesgos de falta de objetividad en aquel que está involucrado en la gestión.

La función de control de gestión podrá ser realizada con el apoyo de algún área específica de la organización que se encargue de la preparación del material que requerirá el Directorio, o el órgano que cumpla con la función, para la realización de la tarea.

La labor de apoyo podrá ser efectuada por un área específicamente determinada y con un responsable a cargo, o bien podrá realizarse en el área a cargo de la función administrativa.

Asimismo podrá ser de utilidad la existencia de un servicio provisto por un ente externo a la organización, al modo de las auditorías externas, que asesore sobre la implantación y utilización de la metodología de control de gestión y que, ante pedidos específicos realice los estudios correspondientes.

Los servicios externos también serán adecuados para la realización de diagnósticos de la organización o evaluaciones específicas de la gestión.

Estas pueden ser tareas determinadas con o sin repetición periódica preestablecida. Habrá un diagnóstico, un pronóstico y recomendaciones, correspondiendo a la organización administrarse, a sí misma, aquellas medidas que le ayuden a alcanzar los estados deseados.

La labor de control de gestión, en cambio, debe ser realizada sobre una base continua lo que hace difícil que su cumplimiento esté a cargo de un ente totalmente externo a la organización.

Un organismo externo puede contar con el conocimiento técnico pero difícilmente pueda incorporar la habilidad, y el enfoque empresarial existentes dentro de la organización y necesariamente presentes en el estamento a cargo de la función de control de gestión.

En el caso de organizaciones que responden a algún determinado grupo de control, a la manera de un holding, donde se centralizan las decisiones sobre aspectos esenciales propios del grupo, la labor de control de gestión podrá ser realizada en dicho nivel, sin que ello impida si se lo cree conveniente, que en la organización dependiente se aplique la metodología de control de gestión desde la óptica restringida de la propia organización y en función de la misión

asignada. Este podría ser el caso de la Sindicatura General de Empresas Públicas y de algunos grandes grupos empresarios descentralizados en organizaciones de distinto tipo.

9º-También cabe concluir que la búsqueda de la eficiencia sigue siendo un criterio básico de elección administrativa cuando la cantidad de recursos y los objetivos de la organización son un dato para el administrador, pero en el nivel de decisión que hace a la formación de los objetivos, y a la asignación básica de recursos, en lugar de darse el proceso de optimización propio de la eficiencia se da un proceso de negociación que no se basa en el criterio de eficiencia sino en el juego político en el que el concepto de eficiencia puede ser tenido en cuenta en grados muy variados.

En consecuencia el criterio de eficiencia es a priori de aplicación restringida dentro de la organización no sólo en razón de las circunstancias que genera la actividad política sino también en razón de la teoría de la racionalidad limitada. La eficiencia hace a la relación insumo-producto y se refiere principalmente al nivel técnico; la eficacia atiende a la satisfacción de los objetivos (necesidades, demandas) y asume las circunstancias del nivel político.

La efectividad es un tercer concepto, de orden relativo, que es utilizado por el nivel que tiene a cargo la evaluación, de acuerdo con su escala de valores y que indistintamente podrá asignar mayor peso a la eficiencia o a la eficacia.

Concluyendo, eficiencia, eficacia y efectividad son conceptos válidos y necesarios para el control de gestión que aparecen con distinto peso según se trate de aspectos que hagan a los niveles operativos, tácticos o estratégicos.

6.2 REFLEXION Y PROPUESTA FINAL.

Nuestro país ha sufrido en las últimas décadas un proceso de deterioro relativo respecto de las economías más avanzadas, manifestándose esto último en diversos aspectos entre los que, entre otros, se pueden citar el estancamiento del producto bruto por habitante, la emigración de científicos y técnicos, la reducida apertura de su economía, etc.

Las organizaciones de todo tipo y nivel son ámbitos alcanzados, o al menos amenazados, por el referido proceso de deterioro.

El país, sus organizaciones y los que los conducen deben orientar sus esfuerzos no sólo a adaptarse y sobrevivir, sino principalmente a anticiparse e innovar dejando de lado rigideces burocráticas que provocan que las cosas sigan su curso y el deterioro se consolide.

Una gestión efectiva a todo nivel, desde las máximas jerarquías del Gobierno Nacional hasta las más pequeñas organizaciones, constituye un recurso vital en cualquier condición y mucho más cuando la complejidad del contexto y el acelerado avance tecnológico agigantan los problemas.

Se debe crear la convicción de la necesidad de una gestión efectiva por respeto a la gente, a sus necesidades y aspiraciones y en definitiva por el bien del país y de las organizaciones que lo constituyen.

Quienes intervienen en la conducción de las organizaciones, ya sea como dirigentes, empresarios, directivos, funcionarios públicos o ejecutivos, tienen una ineludible responsabilidad social pues administran recursos y esfuerzos.

La gestión efectiva es, en consecuencia, una obligación social tanto para el dirigente político, como para el pequeño artesano.

Este trabajo, sobre la gestión y el control de gestión, ha intentado contribuir en la búsqueda de metodologías que faciliten una gestión más efectiva.

También corresponde señalar el rol vital que le cabe a la Universidad contribuyendo a crear conciencia sobre las necesidades del país, alentando la investigación y preparando profesionales con aptitud crítica y creativa.

Surge así la propuesta de intensificar la presencia de la Universidad en todos aquellos emprendimientos que contribuyan a la generación de metodologías que favorezcan una gestión más efectiva.

A esos efectos se sugiere investigar la realidad factual de las organizaciones del país, plantear sobre esa base metodologías y, con la colaboración de las organizaciones, contrastar en dicho ámbito la validez del material teórico generado.

Sería alentador que las conclusiones de este trabajo dieran lugar a investigaciones o desarrollos posteriores, dado que el mismo se caracteriza por abarcar una multiplicación de aspectos en razón de la amplitud del tema abordado.

De ser así se estaría haciendo más efectivo y, ya fuera que se encontraran argumentos que mejorasen el grado de verosimilitud de las conclusiones o bien que se encontraran otros que permitiesen falsar las mismas, se estaría avanzando ya que, al decir de Popper, no hay explicaciones últimas, el progreso no tiene fin.

Aclaración: en este anexo sobre bibliografía las obras son citadas una sola vez, lo que no significa que estén exclusivamente vinculadas al capítulo en el que están incluidas.

Algunas de dichas obras, como se puede observar a lo largo del trabajo, aparecen en notas al pie en más de un capítulo.

Capítulo 1: Introducción general a los temas de la tesis. Contenido, objetivos y metodología.-

Archier, Georges y Sérieyx, Hervé ; La empresa del tercer tipo. Una nueva concepción de la empresa. Ed. Sudamericana-Planeta, Buenos Aires, 1985.

Deutsch, K.W. ; Los nervios del gobierno; Ed. Paidós; Buenos Aires, 1971.

Drucker, Peter y otros ; El futuro de la empresa. Problemas en los '80 y '90. Ed. Fraternal, Buenos Aires, 1982.

Eco, Umberto ; Cómo se hace una tesis. Técnicas y procedimientos de investigación, estudio y escritura; Ed. Gedisa y Ed. Celta, Buenos Aires, 1988.

Hume, D. ; Del Conocimiento; traducción, selección e introducción del libro I de la obra "A treatise of human nature. Being an attempt to introduce the experimental method of reasoning into moral subjects" por Segura Ruiz, J.; Ed. Aguilar; Buenos Aires, 1965.

Kaufmann, A. ; La ciencia y el hombre de acción; Ed. Guadarrama; Madrid, 1967.

Kliksberg, Bernardo; Ciclo de conferencias sobre "La gerencia en la década del 90"; Departamento de Teoría de la Administración, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1986.

Kuhn, T. ; The Structure of Scientific Revolutions; Ed. University of Chicago Press; Chicago, Ill., 2nd. Ed., 1970.

Mintzberg, Henry; Modelando estrategia; Harvard Business Review, Julio-Agosto '87.

Popper, Karl R. ; La lógica de la investigación científica; Ed. Tecnos; Madrid, 1971.

Popper, Karl R. ; El desarrollo del conocimiento científico. Conjeturas y refutaciones; Ed. Paidós, Buenos Aires, 1967.

Simon, H.A. ; El comportamiento administrativo; Ed. Aguilar, Madrid, 1970.

Capítulo 2: Los sistemas, la organización, el proceso gerencial y el proceso decisorio.

Ackoff, Russell L ; Hacia un sistema de conceptos sobre sistemas; Management Science, July, 1971.

Acuña, M.E. y Ghiglione, L.M. ; Introducción al estudio de los objetivos de la organización; Ed. Facultad de Ciencias Económicas, U.B.A., 1972.

Bagur J., Calvo de Bagur, B. y Perez R. ; Modelos de decisión; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1975.

Emery, James C.; Sistemas de planeamiento y control en la empresa, Ed. El Ateneo, Bs.As., 1973.

Etzioni, A. ; Organizaciones modernas; Ed. Hispano Americana; México; 1972.

Gomez, Ricardo ; Notas del curso de doctorado sobre Sistemas Formales dictado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1972.

Johnson R. A., Kast F. E. y Rosenzweig J. E. ; Teoría, integración y administración de sistemas; Ed. Limusa-Wiley S.A., México, 1970.

Katz, D. y Kahn, R. L.; The social psychology of organizations; Ed. John Wiley & Sons, Inc., Nueva York, 1966.

Kliksberg, Bernardo; Administración, subdesarrollo y estrangulamiento tecnológico. Introducción al Caso Latinoamericano; Ed. Paidós, Buenos Aires, 1973.

Lambin, J.J. ; Información, decisión y eficacia comercial; Ed. Deusto, Bilbao, 1968
Mc. Donough A. M. y Garret L J. ; Management systems; Ed. Richard Irving, Inc , Homewood, Illinois, 1965.

Mc Guire, J. W. ; La Conducta empresaria, Ed. Hobbs Sudamericana, Buenos Aires, 1965.

Pavesi, Pedro ; Consideraciones acerca del análisis de sensibilidad y del valor de la información adicional, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Publicación E 208, Buenos Aires, 1981.

Timms, Howard L ; Sistemas de decisión gerencial; Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1971.

Van Gigch, John P. ; Decision making about decision making: metamodels and metasystems, Ed. Abacus Press, Cambridge, Mass., 1987.

Waelchli, F. ; Ashby's Law as the iron law of management; Defense Systems Management College, Fort Belvoir, Virginia, U.S.A., 1986.

Capítulo 3: El control de gestión.

Andrieu, Pedro E. ; Empresas públicas. El rol del Estado en el crecimiento económico y el cambio social; Ed. El Coloquio, Buenos Aires, 1975.

Andrieu Pedro E. y Querio, Federico ; Medición de productividad en la administración pública. Rev. de Administración Pública N° 14/15, Buenos Aires.

Blanco Illescas, Francisco; El control integrado de gestión; Ed. Asociación para el progreso de la dirección, Madrid, 1979.

Castagnoli, Paolo; La dirección administrativa y el control global de gestión; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1967.

Chapman, William L ; Auditoría, sindicatura de Sociedades Anónimas y eficiencia directiva. Revista Administración de Empresas, Buenos Aires, Tomo I pag. 113 a 121.

Chardonnet, Leo ; Contabilidad analítica y técnica de gestión; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1970.

Collazo, Oscar J. ; Administración pública; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1974.

Diamand, Marcelo ; Bases para una política industrial argentina, Cuaderno N° 2; Centro de Estudios Industriales, Buenos Aires, 1969.

Drucker, Peter ; La gerencia efectiva; Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1971.

Frischknecht, Federico; Gerencia y sistema; Publicación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1970, pag. 19.

Herrscher, Enrique G. ; Metasistemas. Oikos N° 3, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, agosto de 1988.

I.S.E.O. (Istituto per le Studi Economici ed organizzativi de Milán) ; Aspectos contables del control de gestión; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid.

Lamas, Ernesto R. ; Control de la gestión pública; Revista U.A.D.E. N° 27/28, Buenos Aires, dic. de 1971.

Macchi, Gustavo O. y Rodríguez Giavarini, Adalberto ; Marco analítico para el control de gestión externo de las empresas públicas; Ed. Area de Control de Gestión de la Sindicatura General de Empresas Públicas, Buenos Aires, 1980.

Merello, Agustín y Hernaiz, Haydée ; Qué es prospectiva; Revista de Futuribles. Nov. de 1969.

Mockler, Robert J. ; The management control process; Ed. Appleton Century Crofts, New York, 1972.

Oszlak, Oscar ; Indicadores de desempeño burocrático en países del tercer mundo: usos y limitaciones; Revista Temas de Administración Pública (I), Ed. Macchi, Buenos Aires, 1975, pag. 79 a 92.

Perel, Vicente L ; El control de gestión; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1976.

Pombo, Alberto ; El control de gestión en la pequeña empresa; Primeras Jornadas de Gestión de Empresas - Santa Fé - Mayo de 1975; Ed. El Coloquio, Buenos Aires, 1975.

Pounet, P. A. ; Control de gestión; Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1973.

Primeras Jornadas De Gestión De Empresas - Santa Fé, Mayo de 1975 ; Autores varios; Ed. El Coloquio, Buenos Aires, 1975.

Schwab y Etchebarne, Martín ; El Estado eficaz - democracia e iniciativa privada; Ed. Fraternal, Buenos Aires, 1985.

Sindicatura General de Empresas Públicas , Ministerio de Economía, República Argentina; El Control de gestión externo, su implementación en las empresas públicas. Trabajo presentado al Primer Congreso sobre Modernización de la Administración Pública, Buenos Aires, 9 al 10 de octubre de 1981.

Sindicatura General de Empresas Públicas, Ministerio de Economía, República Argentina. Yacimientos Petrolíferos Fiscales. Informe de gestión anual. Año 1981.

Solana, Ricardo F. ; Estrategia Empresarial y dirección de producción; Rev. Administración de Empresas, Buenos Aires, Nov. de 1986.

Van Gigch, John P. ; Decision making about decision making: metamodels and metaseystems, Ed. Abacus Press, Cambridge, Mass., 1987.

Wainer, Carlos L. ; El control de gestión en la administración pública; Revista U.A.D.E. N° 24, Buenos Aires, marzo de 1971.

Wainstein, R y Mella, A. ; El Control de gestión en las empresas del Estado; trabajo inédito, Buenos Aires, 1974.

Capítulo 4: Métodos para el diagnóstico y la evaluación de la gestión.

American Institute of Management; The Management Audit Series - Vol. I a X; Cod. H-511-A3M, Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas, U.B.A., Buenos Aires.

Boyce, R. O. ; Política de gestión; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1971.

Fernandez Arena, José A. ; La auditoría administrativa; Ed. Diana, México, 1973.

Hermida, Jorge A. y Serra, Roberto; Diagnóstico estratégico, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1985.

Lewis, R.W. ; Serie II, Report 3, Controllorship Foundation, USA, 1965.

Likert, Rensis ; El factor humano en la empresa; Ed. Deusto, Bilbao, 1965.

Levy, Alberto R. ; Estrategia en acción, Ed. Macchi, 1985.

Martinez, Luis B. y Solana, Ricardo F. ; Diagnóstico industrial; Ed. El Coloquio, Buenos Aires, 1975.

Mc. Conkey, Dale D. ; El análisis de los resultados como instrumento de gestión; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S. A., Madrid, 1970.

Mockler, Robert J. ; The management control process; Ed. Appleton Century Crofts, New York, 1975.

Podesta Castro, Jaime y Luchessa, Héctor ; Diagnóstico/evaluación sistemática de los problemas de la empresa; Ed. Macchi, 1973.

Porter, Michael E. ; Estrategia competitiva: técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia, Ed. Compañía Editorial Continental, México, 1985.

- Querio, Federico** ; Curso sobre Control de Gestión; Management Center de Argentina, Buenos Aires, 1971.
- Stockes, Paul M.** ; A Total system approach to management control, American Management Association, New York, 1968.

Capítulo 5: El tablero de comando y el informe de control de gestión.

- Beascoechea, José M.** ; La dirección de la producción y la gestión mediante modelos; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1971.
- Boulenger, J.** ; La informática como instrumento de gestión, Tomo I y Tomo II; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1969.
- Evgrafov, Boris** ; Sistemas de gestión de la producción; Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1972.
- Forrester, Jay W.** ; Dinámica Industrial, Ed. El Ateneo, Buenos Aires.
- Francois, Charles** ; El uso de modelos sistémicos cibernéticos como metodología científica. Cuaderno N° 8 del GESI (Society For General Systems Research-capítulo argentino-), Buenos Aires, mayo de 1985.
- Gold, Bela & Kraus, Ralph M** ; Uso combinado de índices financieros y de volumen para control gerencial; Revista Administración de Empresas, Buenos Aires.
- Lauzel, Pierre** ; El Control de gestión. El control presupuestario y la información a la Dirección , Tomo II ; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1967.
- Lauzel, Pierre** ; El Control de gestión. La contabilidad analítica y marginal, Tomo I; Ed. Ibérico Europea de Ediciones S.A., Madrid, 1967.
- Matossian, Pablo D** ; Prácticas empresarias argentinas II, La gestión presupuestaria; CIDIE, Buenos Aires, 1972.
- Moisson, Marcel** ; El Control de la gestión mediante el cuadro de mandos - Tableau de Bord-, Ed. Técnicos Asociados, Barcelona, 1971.
- Sintot, William** ; El cuadro de mando de la empresa; Ed. F. Casanovas, Barcelona.
- Solana, Ricardo F.** ; Dirección de producción- volumen 1: sistema -; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1982.
- Tucker, S.** ; Control de gestión. Método de los ratios. Ed. Hispano Europea, Barcelona.
- Wainer, Carlos L.** ; El tablero de comando; Apuntes con referencia a Sintot.

Capítulo 6: Conclusiones y propuestas.

- Etkin, Jorge** ; Viabilidad de las organizaciones; Ed. Macchi, Buenos Aires, 1984.
- Leschinsky, L** ; La administración como ciencia. Trabajo preparado para la unidad temática n° I del Módulo 500. Cátedra de Principios de Administración. Fac. de Cs. Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1986.
- Saccomano, Jose M.** ; Tesis sobre el sistema organización, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1973.
- Steiner George A.** ; Planeación estratégica, lo que todo director debe saber; Ed. Continental, México, 1986.