



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



# el sistema contable integrado y el análisis de la eficiencia de las funciones de gestión

Di Ranni, Miguel Angel

2016

Cita APA: Di Ranni, M. (2016). el sistema contable integrado y el análisis de la eficiencia de las funciones de gestión.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.

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

**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**DOCTORADO**

**TESIS**

**EL SISTEMA CONTABLE INTEGRADO Y EL ANÁLISIS DE LA EFICIENCIA  
DE LAS FUNCIONES DE GESTIÓN**

Alumno: Miguel Angel Di Ranni.

Directora de Tesis: Luisa Fronti

Codirectora: Graciela Scavone

Miembros del Tribunal de Tesis: Carlos García Casella

Jorge O. Pérez

Juan Ulnik

Fecha de defensa de la Tesis: 12. abril. 2016

*El sistema contable integrado y el análisis de la eficiencia de  
las funciones de gestión*

**Por** *Miguel Angel Di Ranni*

**Octubre 2015**

# Contenido

<b>1. Introducción.</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1. Razones para el desarrollo del presente trabajo.</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1.1. Sistema contable de gestión.</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1.2. Eficiencia en la ejecución de las funciones.</b> .....	<b>14</b>
<b>1.2. Objetivo general del trabajo.</b> .....	<b>18</b>
<b>1.3. Objetivos específicos del trabajo.</b> .....	<b>18</b>
<b>1.4. Hipótesis del trabajo de tesis e hipótesis derivadas.</b> .....	<b>19</b>
<b>1.5. Naturaleza del trabajo desarrollado.</b> .....	<b>20</b>
<b>1.6. Comentarios finales.</b> .....	<b>22</b>
<b>2. Análisis del sistema integrado de información y del pensamiento sobre gestión eficiente.</b> .....	<b>23</b>
<b>2.1. Evolución doctrinaria de la administración como disciplina.</b> .....	<b>25</b>
<b>2.1.1 . ¿El desempeño de las organizaciones es sistémico?</b> .....	<b>28</b>
<b>2.1.2. Clave para la eficiencia permanente: trabajar y estudiar.</b> .....	<b>32</b>
<b>2.1.3. ¿Los niveles superiores de una organización son los autores del éxito de la misma? ....</b>	<b>33</b>
<b>2.1.4. Efectos de la complejidad de las organizaciones.</b> .....	<b>35</b>
<b>2.1.5. Los conceptos sistémicos y los modelos mentales.</b> .....	<b>37</b>
<b>2.2. La contabilidad de gestión, y la experiencia del contador público.</b> .....	<b>42</b>
<b>2.2.1. La información como medio de conocer la eficiencia.</b> .....	<b>44</b>
<b>2.2.2. La contabilidad y la medición en situaciones de incertidumbre.</b> .....	<b>47</b>
<b>2.2.3. La información contable y la toma de decisiones.</b> .....	<b>48</b>
<b>2.2.4. La teoría contable, la teoría de los hechos económicos, y la información específica. ....</b>	<b>50</b>
<b>2.2.5. Calidad de la información integrada.</b> .....	<b>52</b>

2.2.6. La información gerencial: precisión y oportunidad. ....	55
2.2.7. La contabilidad y su lenguaje propio. ....	56
2.2.8. Sistema contable integrado. ....	58
2.2.9. Objetivos de un sistema contable integrado de información. ....	58
2.2.10 . El costo de la información integrada. ....	60
2.2.11. El sistema de información integrado y la calidad de la decisión. ....	61
2.2.12. El sistema de información integrado y la capacitación necesaria. ....	62
2.2.13. El modelo de información y la información real. ....	63
2.2.14. El sistema contable de gestión como instrumento de las decisiones. ....	65
2.3. Comentarios finales. ....	66
3. Análisis de la doctrina. Reflexiones adicionales. ....	69
3.1. Avance doctrinario de la administración. ....	69
3.2. ¿Para qué existe una organización.? ....	72
3.3. Evaluación del desempeño sistémico en las organizaciones. ....	74
3.4. El desafío del mantenimiento permanente de la eficiencia. ....	75
3.5. Los modelos mentales. ....	79
3.6. Rol del consumidor. ....	80
3.7. ¿Qué hace eficiente a una organización? ....	81
3.8. Involucramiento en la mejora continua. ....	85
3.9. Rol de los niveles superiores en el mantenimiento de la eficiencia. ....	88
3.10. La capacitación en el trabajo y el aumento de la productividad. ....	93
3.11. El liderazgo y la eficiencia. ....	94
3.12. El equipo de trabajo, problemas de eficiencia y el sistema de información disponible. ....	97
3.13. El plan estratégico. ....	103

<b>3.14. Requisitos para ser un buen administrador.....</b>	<b>106</b>
<b>3.15. El rol contable, de análisis gestional y de toma de decisiones.....</b>	<b>110</b>
<b>3.16. La nube y la revolución tecnológica. ....</b>	<b>113</b>
<b>3.17. Nueva frontera de la información contable. ....</b>	<b>114</b>
<b>3.18. Avances de la Información precisa y oportuna.....</b>	<b>118</b>
<b>3.19. Objetivos adicionales de un sistema contable integrado de información.....</b>	<b>119</b>
<b>3.20. Comentarios finales. ....</b>	<b>121</b>
<b>4. Aportes adicionales de investigaciones empíricas.....</b>	<b>126</b>
<b>4.1. Encuesta.....</b>	<b>127</b>
<b>4.2. Entrevistas personales.....</b>	<b>135</b>
<b>4.2.1. Información monetaria o física. ....</b>	<b>136</b>
<b>4.2.2. Información manual. ....</b>	<b>138</b>
<b>4.2.3. Destino de la información de gestión. ....</b>	<b>139</b>
<b>4.2.4. Información de gestión única o sectorizada.....</b>	<b>139</b>
<b>4.2.5. Información emitida para análisis de la eficiencia. ....</b>	<b>140</b>
<b>4.2.6. Recuperación de la eficiencia. ....</b>	<b>141</b>
<b>4.2.7. Sensibilidad organizacional frente a la ineficiencia. ....</b>	<b>143</b>
<b>4.3. Casos concretos sobre realidades en las organizaciones.....</b>	<b>144</b>
<b>4.4. Proyecto de eficiencia global permanente. ....</b>	<b>145</b>
<b>4.5. Comentarios finales.....</b>	<b>149</b>
<b>5. Respuestas sobre temas esenciales. ....</b>	<b>154</b>
<b>5.1. Mecanismos para el logro de la eficiencia.....</b>	<b>154</b>
<b>5.2. Sistema de información contable integrado.....</b>	<b>155</b>
<b>5.2.1. Información contable de gestión ....</b>	<b>155</b>
<b>5.2.2. Limitaciones de los informes contables de gestión.....</b>	<b>160</b>

<b>5.3. Problema permanente en la ejecución de las funciones.....</b>	<b>162</b>
5.3.1. Elementos principales del problema permanente. ....	172
5.3.2. Nuevas ideas sobre el problema de la no permanencia de la eficiencia. ....	175
<b>5.4. Causas de la ineficiencia. ....</b>	<b>179</b>
<b>5.5. Proceso de comportamiento de los miembros del grupo de trabajo.....</b>	<b>183</b>
5.5.1. Habilidades sociales. ....	185
5.5. 2. Discontinuación de los controles. ....	187
5.5.3 Motivaciones internas, sentimientos y creencias.....	188
5.5.4. Roles no disociados en la persona física. ....	189
5.5.5. La eficiencia está lejos de los actos de autoridad. ....	190
<b>5.6. Comentarios finales.....</b>	<b>192</b>
<b>6. Reflexiones sobre la eficiencia de las organizaciones y su sistema de información .....</b>	<b>196</b>
<b>7. Reflexiones finales y confrontación de hipótesis. ....</b>	<b>215</b>
7.1. Cuestiones de comportamiento. ....	215
7.2. El costo de las funciones y los costos consumidos. ....	217
7.3. El factor humano y la reducción de los costos de las funciones.....	218
7.4. La contabilidad de gestión y el monitoreo de la eficiencia.....	219
7.5. Medios para alcanzar las mejores prácticas funcionales. ....	220
7.6. Riesgos que impiden una dimensión óptima del activo.....	221
7.7. Confrontación de hipótesis .....	222
<b>8. Anexo A.....</b>	<b>230</b>
Monitoreo de la eficiencia. ....	232
Procesamiento electrónico o manual.....	235
Alcance de la eficiencia.....	236

<b>Permanencia de la eficiencia o volatilidad.....</b>	<b>236</b>
<b>Regeneración de la eficiencia. ....</b>	<b>237</b>
<b>¿Eficiencia funcional o de la organización?.....</b>	<b>238</b>
<b>Grado de trascendencia de la eficiencia. ....</b>	<b>239</b>
<b>Factores que contribuyen a la eficiencia.....</b>	<b>240</b>
<b>Regresión de la eficiencia.....</b>	<b>241</b>
<b>Prioridad de la eficiencia.....</b>	<b>241</b>
<b>9.Bibliografía .....</b>	<b>244</b>
<b>10. Mensaje del autor.....</b>	<b>251</b>



# ***El sistema contable integrado y el análisis de la eficiencia de las funciones de gestión.***

## **1.Introducción.**

Todo análisis que se pretenda efectuar sobre la evolución de las organizaciones en el tiempo, es decir, entes a quienes se les asignan recursos para el cumplimiento de objetivos, requiere inexorablemente referirse a las posibilidades de contar con información suficiente, tal que haga posible, dichos análisis, de una manera continua y sin limitaciones.

### **1.1. Razones para el desarrollo del presente trabajo.**

La relevancia del tratamiento de este tema radica en que el mismo permitirá examinar dos aspectos importantes que están muy vinculados en toda actividad gestional:

- i. el proceso de captación de la información que refleje la evolución que se produce, sobre las unidades de análisis, por el funcionamiento de los entes. Dicha información permitirá observar y analizar las realidades sobre las que se pueda actuar. Esto pertenece al ámbito de lo contable, más específicamente a la contabilidad de gestión, administrativa, gerencial o directiva, y más aún, a los informes contables de gestión.
- ii. la evaluación, análisis y toma de decisiones, por los responsables de las organizaciones, sobre variables de gestión, como la eficiencia, considerando unidades de análisis, como las actividades, las funciones y las organizaciones.

Constituye un aspecto importante que hay que destacar en el trabajo realizado: el mismo ha pretendido armonizar dos aspectos que se encuentran perfectamente vinculados en la actuación profesional del contador público en las organizaciones, en lo que hace a la definición, análisis, diseño e implementación de sistemas de información económico-financieros en los entes públicos y privados, y en lo atinente a la gestión financiera de las unidades económicas, funciones de administrador, o en los casos de ocupación de diversos cargos, en relación de dependencia, en entidades

públicas, privadas o mixtas, ejecutando las distintas funciones que se llevan a cabo en las mismas.

Adicionalmente, dado que la eficiencia, y su mantenimiento a través del tiempo, es un objetivo de ejecución continua, se ha de incursionar en aspectos de comportamiento, por parte de quienes participan dentro de una organización, por lo cual, se brindarán pensamientos y explicaciones que entendemos que serán aportes de mayor especificidad útiles para ser considerados doctrinariamente toda vez que se aborde el tema de la eficiencia global en las organizaciones.

Este enlace entre el proceso de captación de la información que pertenece al ámbito del sistema contable de información, y el análisis de la evolución de la eficiencia, dentro de la actividad administrativa del contador, tomando como unidades de análisis, las actividades, las funciones y las organizaciones, y de las decisiones para mejorar dicha eficiencia, y para sostenerla, constituye un todo esencial en el presente trabajo de investigación. Esto es así, por cuanto la información de gestión que se captura es un elemento empírico, proveniente de la realidad de una organización, para el diagnóstico de la evolución de la eficiencia en las funciones concretas y la toma de decisiones que se deriven del análisis de dicho diagnóstico.

Los análisis y toma de decisiones que se derivan de dicha información gravitan con mucho peso para sostener el nivel de eficiencia, o para incrementarlo.

Constituirá un aspecto importante del trabajo el análisis de las razones posibles por las cuales se producen regresiones o retrocesos en el nivel de eficiencia al cual se había llegado en una o más funciones, o en la organización como un todo.

#### **1.1.1. Sistema contable de gestión.**

El sistema contable de gestión hace posible el suministro de información que asegure el monitoreo de todas las funciones de la organización. Dicho monitoreo debe provenir de información originada dentro del sistema informativo de las organizaciones, cuyo output surja de manera preferiblemente automática y no a través de preparación manual ad hoc deliberada, a los fines de asegurarse la recurrencia y continuidad del flujo de la misma. Dicha información ha de permitir no solamente ver la evolución de los distintos parámetros significativos representativos de la evolución de las funciones de una organización, sino también de las actividades en que se divida cada una de las mismas. Ello permitirá hacer un seguimiento de la evolución de la eficiencia de cada una de las unidades de análisis, que es uno de los objetos de estudio que se persigue en el presente trabajo de investigación.

La contabilidad de gestión, proveerá la información que hará posible examinar el factor de acción humano a través del desarrollo de las distintas funciones en una organización: compras, almacenes, producción, comercialización, créditos, cobranzas, administración, relaciones con la comunidad y recursos humanos, buscando la mejora de la eficiencia en la ejecución de cada una de dichas funciones y el correlato que se observará en la magnitud del capital activo, y consecuentemente en la mejora del resultado económico del ejercicio, si ello se persiguiera, en algunos tipos de entes, o el cumplimiento de otros objetivos, en otros tipos de organizaciones. La disminución de la magnitud de los recursos afectados para la explotación del ente, produce una disminución global del riesgo, por menor exposición de capital activo y menor necesidad de financiamiento con capital propio y de terceros.

Se investigará la utilidad del sistema de información contable en el logro de la performance organizacional y se analizará el impacto del sistema de información contable sobre elementos que gravitan en esta última. Dichos elementos son: la performance del management, y la performance financiera de la organización.

Veremos que el establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrado en un ente contribuye a la mejora de su performance en lo organizativo.

En nuestra opinión muchas veces se han tratado las distintas funciones, pero se ha puesto sólo el foco, en su gran mayoría, en el logro de la propia eficiencia de las funciones que se ejecutan en una entidad, sin relacionarla con el efecto sobre el conjunto de la organización y con la influencia que provoca la existencia de un sistema contable que provea datos e información que sirven al análisis de la eficiencia, a la toma de decisiones para mejorarla y para el seguimiento de sus efectos.

También veremos que el establecimiento de un sistema de información contable integrado es un requisito necesario, indispensable, pero no suficiente para lograr una eficiencia permanente en la organización. Se requiere, adicionalmente, conocimientos adecuados sobre la visión, misión y estrategia de parte del management, para obtener de dicho sistema de información los elementos necesarios para medir, analizar, decidir y controlar la evolución de la eficiencia del ente.

### **El desarrollo de las funciones como determinante de los costos.**

Mallo, 2012:45/46 señala que:

“H. Thomas Johnson – A blueprint for world-class-Management Accounting, Junio 1988 (un modelo para la contabilidad de gestión de alcance mundial) en su artículo fundacional del ABC- Esbozo de una contabilidad de gestión excelente- propugna que se deben construir los modelos de contabilidad de costes con la información basada en las actividades, lo que unido a las conclusiones que en 1986 R. Kaplan había planteado en las jornadas anuales de la NAA (National Association of Accountant) como principio fundamental del ABC: **los causantes de los costes no son los productos, sino las actividades**, llevó, mediante un adecuado marketing nacional e internacional, al lanzamiento e implementación mundial del modelo de costes ABC”

Debe señalarse que más tarde, H.T. Johnson, en 1992 da a conocer públicamente la obra crítica denominada “Relevance Regained” (relevancia recobrada), que elabora el pensamiento en el sentido que el ABC no era algo más que un buen sistema de información de costos; no debía considerarse, por lo tanto, como un instrumento para mejorar la competitividad.

La publicación de esta autocrítica, siguiendo a Mallo, 2012:47 se realiza bajo el título *Time-Driven Activity – Based Costing Simpler a more powerfull path to higher profits* (traducción libre: Costos basados en el tiempo invertido por actividad, un simple y más efectivo camino hacia mayores ganancias), y cuyos autores, Robert S. Kaplan y Steven R. Anderson crean el TDABC, cuyo objetivo es ofrecer a las empresas una opción inteligente y práctica para determinar el costo y uso de la capacidad de sus procesos, así como la rentabilidad de sus pedidos, productos y clientes.

Mallo, 2012:45/46 opina que existe una confusión evidente al considerar que los costos o los contables son los que organizan la producción. Concluye que la organización de la cadena de valor de una empresa adecuadamente administrada la realiza la dirección. El controller puede, indudablemente, aportar su visión y profesionalidad, pero en el rol de profesional que lleva adelante su tarea específica, su obligación es instalar un modelo de control de gestión, eficiente y útil, basado en las funciones productivas decididas y ejecutadas por la dirección.

Giménez, formula la idea, a la cual adherimos, que el costeo de las decisiones constituye, conjuntamente con la calidad y el tiempo, los tres lados de un triángulo virtuoso que es fundamental privilegiar en un mismo nivel. La actividad describe la forma en que el tiempo es consumido en todo el proceso decisorio (Giménez, 2006).

Es muy interesante este hito en la conceptualización que la causa de los costos son las actividades o funciones que se desarrollan en las organizaciones. Claramente los costos de los insumos son datos, y la búsqueda de la eficiencia de esos costos de los

insumos se logran, como tendencia, a través de poner en competencia a distintos proveedores con capacidad de proveer, en cantidad y calidad.

Hay otros costos que son más controlables que el de los insumos, y son los que se derivan de los propios recursos humanos del ente, que se manifiestan a través de la ejecución de las distintas funciones que existen en el ente para el cumplimiento de sus objetivos.

Creemos que el seguimiento de los costos de las funciones, y no solamente como expresión monetaria de los mismos, sino como datos físicos, o comparaciones cualitativas, constituyen, desde lo informativo, elementos a tener en cuenta para la toma de decisiones y para medir la evolución de la eficiencia en la ejecución de las actividades y funciones.

Es la visión dinámica del comportamiento organizacional, al ejecutar las distintas funciones, que le gana la pulseada a la visión estática de conocer los costos, de los insumos y las funciones, para saber, de tanto en tanto, si se es eficiente tan sólo mirando el espacio que queda para lo que se ha llamado resultado del ejercicio de una organización.

La contabilidad de gestión, a nuestro juicio, queda identificada como aquella parte del sistema informativo de una compañía, que provee información, a través de datos capturados previamente, para conocer la evolución que experimenta la gestión de las funciones, para luego, en base a dichos informes de gestión, tomar decisiones e indagar la manera que se desarrolla el comportamiento del ente, a distintos niveles, para saber si la organización hace progresos en materia de eficiencia, o se advierte estancamiento o retroceso.

Es información disponible para analizar cómo se gestiona en el día a día. Para ello, en el comportamiento de todos los miembros de una organización, debe pensarse en disponer de tiempo para la interiorización de cómo se gestiona, pero al mismo tiempo, brindar la opinión y experiencia propia, para un intercambio fructífero y crecientemente útil.

Es necesario que todos estén dispuestos a explicar, y es necesario que todos, especialmente a partir de ciertos niveles jerárquicos, estén dispuestos a preguntar y a proponer cambios, si de las respuestas se infiriera que hay algo, o mucho, para seguir mejorando.

**La información para analizar la gestión. Unidades de medida monetarias y no monetarias.**

Dado que es posible identificar los elementos del costo y del beneficio social, entonces se hace necesario examinar los métodos de medición y definir la mejor unidad de medida a utilizar para no tener que optar por facilismo, en razón de no encontrarse una medida adecuada, de proponer como la unidad de medida, la monetaria.

Chapman, 1981:14/15, al realizar un aporte en el año 1981 en la Academia Nacional de Ciencias Económicas, de Buenos Aires, señaló que seguramente se pueden plantear razones explicables para no introducir versiones más perfeccionadas por ejemplo del balance social, cuando podría derivarse de ello la explicitación de una utilidad social neta negativa, en la medida que los costos sociales reflejaran que exceden a los beneficios sociales.

Interesante síntesis evolutiva presentada, por el Dr. Chapman desde la Teneduría de Libros hasta la Contabilidad de Gestión, en el Prólogo de. Herrscher, 2002: 1/6.

El Dr. William L. Chapman, señaló que luego de la primera etapa identificada como Teneduría de Libros, que se extiende desde los primeros tiempos de la registración, hasta el siglo XIX, hace su aparición la Contabilidad Financiera, cuya denominación proviene de que los usuarios (accionistas, socios y otros) emplean la información que provee, para decisiones esencialmente financieras. Esta es la contabilidad tradicional, denominada entre nosotros contabilidad patrimonial, la cual se mantiene hasta nuestros días.

Con el siglo XX aparecen los refinamientos de las técnicas de producción en masa, y las inversiones de capital en operaciones de gran complejidad y magnitud lo que dio origen a la Contabilidad de Costos.

Ya en la segunda mitad de dicho siglo XX se enfatizan las necesidades de la información contable para el empresario y el directivo de empresas y nace así el concepto de la Contabilidad Gerencial. Esta última en el resto del siglo fue conocida también como Contabilidad Administrativa, Contabilidad Directiva, y, finalmente la actual Contabilidad de Gestión.

Fowler Newton, 2011: 62/65 señala que en un ente la contabilidad del mismo permite proveer información a los fines de la toma de decisiones, para ejercer el control de los recursos y de las obligaciones del mismo, como asimismo, para poder cumplimentar las obligaciones a cargo de los directores y administradores.

Agrega que los informes contables constituyen el medio por el cual se da a conocer información que se obtiene del sistema contable e información que no surge de la contabilidad. Los mismos circulan dentro de las organizaciones. Otros toman estado público, entre los que se encuentran los estados contables y la información adicional a ellos.

El autor señala que la información puede salir en términos monetarios, en unidades físicas. También pueden existir sistemas contables que permiten producir la información expresada en más de una moneda alternativa.

Es notable el acercamiento de este autor a la aceptación de los múltiples objetivos de la información contable, mirando hacia adentro de las organizaciones, y a la clara referencia a que constituye información útil, para administrar a los entes, no solo las de índole financiera o monetaria, sino la información proveniente de datos expresados en otras unidades de medida, y a la posibilidad tecnológica de mantener sistemas contables que permitan la preparación de informes contables en más de una moneda (Fowler Newton, 2011).

### **1.1.2. Eficiencia en la ejecución de las funciones.**

Es importante tratar la eficiencia en la ejecución de las funciones que se llevan a cabo en una organización, es decir, analizar qué cambios se pueden introducir en las formas de ejecución de las mismas, de tal manera que se logre el mejor resultado en el uso de los recursos humanos, capital y tiempo, en la ejecución de las actividades de una función, pero sin alterar los objetivos de calidad, respecto del bien adquirido o del servicio prestado a y por la organización.

Hay un aspecto importante vinculado a la eficiencia, y es el análisis de la intensidad en que dicho concepto es tomado por la generalidad de los responsables de las funciones que se desarrollan en las organizaciones como hábito de comportamiento, cuando hay que definir cómo dividir el tiempo gerencial en las actividades cotidianas que se desarrollan en el día a día. Ello es relevante que sea asumido por el responsable máximo de cada función, a los fines de derramar dicha búsqueda de la eficiencia, también en los escalones jerárquicos que se encuentran por debajo de dicho responsable en el organigrama respectivo, como una forma auténtica de asegurar la estabilidad de la eficiencia como objetivo permanente.

En realidad, por lo que es observable, el tema de la eficiencia muestra dos aspectos que son útiles tenerlos en consideración: i. Elementos que son diseñados para lograr o contribuir a lograr la eficiencia como objetivo. ii. Elementos que son necesarios para lograr el mantenimiento de la eficiencia a través del tiempo.

Consideramos, que es aceptable que los elementos que gravitan en la variable eficiencia son los siguientes:

1. Evolución del tiempo de ejecución de las funciones, es decir, lograr lo que podría denominarse la eficiencia temporal.
2. Prácticas adecuadas para optimizar los precios de adquisición de bienes y servicios, es decir, la eficiencia de los precios de adquisición.
3. Prácticas adecuadas para optimizar el servicio al cliente, es decir, combinación precio y servicio.
4. Prácticas adecuadas para optimizar el uso de la materia prima, de la mano de obra y de los insumos utilizados.
5. Prácticas adecuadas para optimizar el manejo del control interno.
6. Prácticas adecuadas para optimizar la calidad y la oportunidad de la información.
7. Prácticas adecuadas para optimizar la administración del riesgo.

En nuestra opinión los elementos que son necesarios para lograr el mantenimiento de la eficiencia son los siguientes:

1. Manejo eficiente de las comunicaciones en la organización.
2. Explicitación adecuada de las políticas de la compañía, y de la transmisión de dichas políticas.
3. Diseño a medida de la capacitación informativa y formativa de la compañía.
4. Sostenimiento de la eficiencia lograda, a través del tiempo, por lo cual, ello implica una tarea propia de los niveles del factor de acción humano más sensibles, con la influencia y el poder suficiente, dentro del organigrama de una organización, a los fines de internalizar las pautas determinantes de la eficiencia funcional, e influenciar, a través del comportamiento, al resto de los miembros que componen una organización, para consustanciarse de los objetivos de eficiencia como tarea de ejecución permanente.

Veremos, también, que para lograr la eficiencia permanente en una organización es necesario contar con conocimientos precisos de la visión, misión y estrategia en relación a ella, a fin de obtener del sistema de información contable integrado los elementos adecuados para medir, analizar, tomar decisiones y controlar la evolución de dicha eficiencia.

Luego de lo expuesto, se está en condiciones de explicitar el objetivo general y los objetivos específicos, que se llevarán adelante a lo largo del presente trabajo de investigación.

### **La eficiencia como objeto de observación y estudio.**



Dentro del trabajo de investigación que se lleva a cabo, es importante señalar que las unidades de análisis estarían representadas por las funciones abastecimiento; fabricación; comercial; créditos; cobranzas; administración, relaciones con la comunidad y recursos humanos. Lo que se predica sobre las unidades de análisis del presente trabajo, esto es, la variable, en el caso de este trabajo de investigación, es la eficiencia de las funciones.

Nuestra visión es que el alcance de la eficiencia en cada función de una organización puede ser medido por un indicador que expresa el grado de extensión de la eficiencia en la totalidad de la función. Dentro de la función hay un conjunto de actividades que la componen, que son una constante, cualquiera fuera la dimensión de las organizaciones. La suma de dichas actividades constituye el 100% de la función.

El porcentaje en que incide cada actividad de la función es diferente según la significatividad o relevancia que dicha actividad ocupa en el total del 100% de la función. En el análisis dentro de las organizaciones se le puede asignar 100 puntos a cada actividad que se desarrolle en forma totalmente eficiente, y hacia abajo, cuando la eficiencia de la actividad evaluada tuviera algún grado de demérito.

El porcentaje de eficiencia de la función evaluada, resultará de la ponderación de los porcentajes que ocupan cada actividad en la función, por el puntaje asignado a cada actividad de la función, según la visión de cada observador. El puntaje final resultante para la función, será la suma de los puntajes resultantes de las actividades.

Se considera que a partir del 80% hacia arriba, el alcance del grado de extensión de la eficiencia significará que es *alto*. Por debajo de 80% y hasta el 50% el grado de extensión de la eficiencia será considerado *medio*, y por debajo del 50% es *bajo*.

Pensamos que la ventaja de esta descomposición en actividades, atributos o sub tareas, es que obliga a una mayor objetividad dentro de la evaluación de cada actividad, y, además, obliga a establecer un rango de importancia de cada una de las mismas, en relación al todo. Es decir, ello es recomendable para el mismo observador, para tener bases objetivas que permiten un análisis más prolijo e íntegro. Por ende, el todo también resulta más objetivamente medido, llevándolo a analizar cada una de sus partes, pero respetando asignar una mayor ponderación a aquella sub parte que le asigna mayor esencialidad al todo.

La dinámica del ambiente de cada función intenta medir el grado de permanencia en el tiempo de los cambios que se introducen en una función para mejorar su eficiencia. De acuerdo a ello, la eficiencia lograda en una función se mantendrá *estable* a través del tiempo, o la eficiencia lograda será *volátil*, es decir, que por razones técnicas o de comportamiento del factor humano, los efectos de dicha eficiencia lograda podrían

mostrar en el tiempo algún grado de involución o retroceso. La dinámica del ambiente es una dimensión muy útil para comprender frente a qué problema se encuentra la organización si pretende mejorar la eficiencia, especialmente, si la volatilidad tiene una relación estrecha con la mayor o menor falta de internalización de los objetivos de los recursos humanos en el tema eficiencia.

La regeneración de la eficiencia de cada función intenta medir a través de un indicador la naturaleza del cambio a introducir. Las categorías de los cambios que se pueden introducir son *técnicas*; *de modificaciones del comportamiento del factor de acción humano* o, *ambas*, para restaurar la eficiencia de la función y su mantenimiento en el tiempo.

La correlación de la eficiencia en cada función de una organización estará medida por un indicador que indica el grado de trascendencia de los efectos de la eficiencia que manifieste una función: ¿esa eficiencia lograda beneficia sólo a la función en la cual se manifiesta o trasciende a otros aspectos de la organización?; ¿hace eficiente el dimensionamiento del capital activo; provoca un resultado más eficiente; minimiza el riesgo empresario? De acuerdo a lo que se evidencie en cada análisis particular de una función, aspecto que solamente podrá surgir del experto funcional que testimonia la realidad observable, las categorías que de ello se deriva son: de *alta trascendencia* o de *baja trascendencia*.

En el presente trabajo de investigación la variable eficiencia, a los fines de su estudio y comprensión, ha de analizarse en base a algunas de las funciones de una organización, y no a todas, a los fines de evitar la dispersión y mantener el foco de atención sobre el tema global del sistema de información integrado y los informes contables de gestión y de la búsqueda de la eficiencia, dado que el objetivo central es prestar más atención a una nueva forma de ahondar el análisis de la gestión que agotar el universo pasando revista a todas las particularidades.

La variable eficiencia, que es la que nos ocupa, es clasificada según el nivel de medición ordinal, y cualitativa lo cual es importante a los fines de poder determinar las posibilidades de su adecuado manejo estadístico.

Hemos dicho que las unidades de análisis de las cuales vamos a predicar, son las funciones de la organización, que yendo a un mayor grado de análisis, hemos comentado que facilita y ordena el proceso de la división de cada función en actividades humanas que están contenidas en cada una de las funciones. En función de la naturaleza de la variable (eficiencia) y de la unidad de análisis (funciones de una organización) es adecuado seleccionar como instrumentos que se pueden utilizar para la recolección de datos, a las encuestas, a las entrevistas con informantes clave, y la

observación de casos concretos verificados y que se han de comentar en el trabajo de investigación.

La población sobre la cual se basará la investigación será reducida, dado que los datos que se obtengan, con las que se producirán los análisis, dependen más de la profundidad y calidad de la observación del contexto organizacional por parte del entrevistado o encuestado, que de la cantidad de casos examinados.

Dichos instrumentos son válidos y confiables, y pretenden servir de testimonio que se identifiquen como relevantes, con el fin último de efectuar el análisis de los datos logrados.

Los datos que se obtengan referidos a las distintas variables, se analizarán, primeramente, según las funciones, y luego, si corresponde, se harán referencias concretas y comentarios al tamaño de las organizaciones para darle mayor precisión a las propuestas y conclusiones, que surjan en el presente trabajo.

## **1.2. Objetivo general del trabajo.**

Investigar el fenómeno de la eficiencia y del sistema de información contable integrado, como medio para obtener los elementos que permitan, a los que cuentan con conocimientos suficientes, sobre la visión, misión y estrategia, medir, analizar, tomar decisiones y, también, controlar, con el objeto de lograr la eficiencia permanente en la organización.

## **1.3. Objetivos específicos del trabajo.**

Los objetivos específicos son los siguientes:

Investigar el alcance del sistema de información contable integrado.

Investigar la relación que existe entre el sistema de información contable integrado, la performance desde lo organizativo, la performance del management y la performance en los resultados de la organización.

Investigar acciones concretas sobre las funciones de las organizaciones que impliquen mejoras de su eficiencia.

Investigar acciones concretas de mejoras de la eficiencia funcional que impliquen el logro de una mayor eficiencia en otros aspectos de los recursos del ente.

Identificar las causas que originan ineficiencia en las funciones.

Investigar las acciones que logran restablecer la eficiencia en las funciones.

Además se tratará de concluir si se ha examinado, en el marco conceptual existente, si algún retroceso en la eficiencia autónoma de las funciones de un ente puede obedecer a un costo que necesariamente debe ser incurrido a los fines de provocar una mejora global en el ente que compensa y supera la pérdida de eficiencia en una o más funciones del propio ente.

La revelación de estos temas es muy importante, tanto para el afianzamiento del rol fundamental del sistema de contabilidad directiva en los procesos de toma de decisiones y análisis de la eficiencia, como en la consideración del tema del mantenimiento en el tiempo de las organizaciones de la eficiencia lograda, o de la involución o retroceso que dicho estado de eficiencia puede experimentar.

#### **1.4. Hipótesis del trabajo de tesis e hipótesis derivadas.**

Coincidimos con Ferrater Mora, 1941:247, en la acepción que dicho autor hace de la denominada "hipótesis" diciendo que la misma "es como una anticipación en la que interviene no sólo la estructura misma del saber y la experiencia adquirida, sino también la libre creación del espíritu, sin la cual no es posible la anticipación hipotética".

En el trabajo se ha considerado como condición relevante en una organización, si se pretende alcanzar un nivel de eficiencia permanente, contar con conocimientos precisos de la visión, misión y estrategia en relación a ella. A partir de ahí se podrá obtener del sistema integrado de información los elementos adecuados para medir, analizar, tomar decisiones y controlar la evolución que experimenta la eficiencia alcanzada.

Por tanto la hipótesis principal de nuestro trabajo que hemos de probar es que *"Para lograr la eficiencia permanente en una organización es necesario contar con conocimientos precisos de la visión, misión y estrategia en relación a ella, a fin de*

*obtener, del sistema de información contable integrado, los elementos adecuados para medir, analizar y tomar decisiones, y controlar la evolución de dicha eficiencia”.*

Con esto se está indicando algo bastante útil en identificarlo: cierta información posible de ser utilizada, dentro del sistema integrado de información, requiere, de los usuarios de dicha información una compenetración sobre el plan de futuro de la evolución de la organización, los objetivos instrumentales que es necesario cumplimentar en todo el proceso para hacer realidad dicha visión, y qué cambios hay que hacer para ir llenando dichas metas.

De lo anterior se desprende que la implantación de un sistema adecuado de información contable integrado en una organización, ha de gravitar en el logro de la mejora de la performance o desempeño en la organización de la misma.

Por tanto una primera hipótesis derivada es *“Que el establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrado en un ente contribuye a la mejora de su performance en lo organizativo”*

Ahora bien, pensamos que el establecimiento de un sistema de información contable integrado es un requisito necesario pero no suficiente para lograr que la organización alcance un nivel de eficiencia permanente en el largo plazo, eficiencia que tiene un alto componente en la calidad de las decisiones que los participantes en la organización vayan tomando.

Por tanto una segunda hipótesis derivada es *“El establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrado en un ente no asegura necesariamente la calidad de la decisión tomada”.*

Bajo esa conceptualización, y en base a las investigaciones y reflexiones que se han de formular a lo largo del presente trabajo de investigación se ha de poder confrontar y probar las hipótesis enunciadas en el presente capítulo de nuestro trabajo.

### **1.5. Naturaleza del trabajo desarrollado.**

El trabajo de tesis que se ha encarado, se puede ubicar dentro de los *estudios descriptivos*. El propósito de estos estudios es describir situaciones o fenómenos, es decir cómo es el fenómeno, cómo se manifiesta; cuáles son sus características; dónde se manifiesta. En tal carácter se analiza *el sistema contable integrado de información y*

la importancia que el mismo tiene en la obtención de datos e información sobre las actividades que componen las distintas funciones de una organización, para el seguimiento de la performance o desempeño de cada una de ellas con el objetivo de asegurar la permanencia de la eficiencia de la gestión en el largo plazo. También, bajo el mismo carácter, se analizará *la eficiencia en la gestión*, partiendo de lo esencial que es la adhesión a esta variable, para la organización y para las personas que la administran.

El trabajo de investigación se transformará en un estudio *explicativo*. Los estudios explicativos brindan la posibilidad de realizar un análisis más profundo que la mera descripción. Se trata de buscar las causas de un fenómeno determinado. En general en estos tipos de estudios se presentan tres tipos de variables: las independientes, las dependientes y las que sirven para discernir e interpretar la relación entre ambas.

Se describirá el alcance del sistema de información contable integrado.

Se describirá el alcance de performance o desempeño desde lo organizativo, del management y de los resultados.

Se describirá y explicará la relación que existe entre el sistema de información contable integrado, la performance desde lo organizativo, la performance del management y la performance en los resultados de la organización.

Se describirá y explicará las acciones concretas sobre las funciones de las organizaciones que impliquen mejoras de su eficiencia.

Se describirá y explicarán acciones concretas de mejoras de la eficiencia funcional que impliquen el logro de una mayor eficiencia en otros aspectos de los recursos del ente.

Se describirá y explicará las causas que originan ineficiencias en las funciones.

Se describirá y explicará las acciones que logran restablecer la eficiencia en las funciones.

En el proceso de descripción y explicación de los aspectos señalados precedentemente, se hará referencia a las características o actitud del factor de acción humano en el logro de uno u otro cambio en relación a la incidencia del sistema de información contable integrado para el logro de la eficiencia. La idea es poner el acento en las comunicaciones y en la exacta comprensión de los mensajes desde y al grupo de trabajo, y los objetivos individuales y grupales a sostener en el tiempo.

El diseño de la investigación, esto es la programación de las distintas tareas que han de ejecutarse a los fines de plantear las alternativas para lograr soluciones de los problemas o dar respuestas a las preguntas que se planteen, será no experimental.

Pensamos que en el ejercicio de la actividad laboral de los directivos dentro de las organizaciones, o como observador de las mismas desde afuera, en el caso de los consultores externos, es importante que cuando haya que abordar el pensamiento, el análisis y las conclusiones, respecto a la manifestación de la eficiencia en la ejecución de actividades y funciones, se siga un proceso como el señalado en párrafos precedentes, y como los que se comentarán a lo largo de este trabajo. Ello resultará muy útil, a nuestro juicio, a los fines de lograr una medición objetiva de la misma variable.

A los fines de medir las variables –en nuestro caso *la eficiencia de las funciones de una organización-*, dentro de las unidades de análisis, -que en el trabajo de investigación, son las funciones y el sistema de información contable integrado–, con el objetivo de describir la realidad o poner a prueba la hipótesis, se irá avanzando, desde los denominados conceptos teóricos, a conceptos que tengan implicancias empíricas inmediatas.

#### **1.6. Comentarios finales.**

En el presente capítulo se han explicitado las razones para el desarrollo del presente trabajo. De resultas de ello, nos hemos introducido en las características preliminares del sistema contable de gestión, el desarrollo de las funciones como determinantes de los costos, la información monetaria y no monetaria para analizar la gestión; la eficiencia en la ejecución de las funciones y la eficiencia como objeto de observación y estudio.

Finalmente, también se han definido el objetivo general del trabajo y los específicos, explicitando la hipótesis del trabajo, las hipótesis derivadas, y la naturaleza del trabajo desarrollado.

Oo0OoO

## **2. Análisis del sistema integrado de información y del pensamiento sobre gestión eficiente.**

En este capítulo se mostrará el estado actual del conocimiento o marco conceptual, es decir, las referencias de bibliografía que provienen de autores diversos, publicados o no, que ayudan a comprender y focalizar el tema a estudiar.

Implica la revisión de la literatura y la identificación de los aspectos relevantes a tomar para abordar y comentar los distintos puntos que contribuyen al desarrollo de este trabajo de tesis.

Biondi. 2007:15/16, piensa que las investigaciones en materia contable, no difieren mucho, en cuanto a su tipificación, respecto de otras áreas del conocimiento social.

Dicho autor señala que:

“En un ordenamiento general se pueden separar las investigaciones con aportes teóricos, de las investigaciones que pretenden conocer realidades existentes. A las primeras se las señala como investigaciones a priori o teóricas, ya que tratan de aportes nuevos en el campo del conocimiento. En las investigaciones sobre situaciones existentes (empíricas), se pretende lograr información sobre una realidad actual. Este tipo de investigaciones son las más numerosas. Se las llama investigaciones empíricas y se concretan mediante encuestas, entrevistas, comentarios, casos, etc. Estas investigaciones empíricas son muy importantes y siempre están presentes en las investigaciones a priori, como actividades complementarias, toda vez que constituyen el laboratorio de las ciencias sociales, como un modo de contrastar elaboraciones teóricas”.

Es importante indagar, respecto de la información contable de gestión, las características que tiene dicha información comparado con la información financiera tradicional.

Adicionalmente qué relación existe entre la información contable integrada que será utilizada como fuente para el análisis y seguimiento de la eficiencia, y el logro de la permanencia de la eficiencia en las funciones que se desarrollan en un ente.

Uno de los puntos que también se considera sensible es el referido a cómo se asegura la vigencia permanente de la eficiencia en la ejecución de las funciones, más allá de lo que puntualmente pueda haberse creado como definiciones o políticas, normas y procedimientos para explicitar el deber ser



como objetivo de la eficiencia.

También hay mucho interés en formular aportes teóricos, y precisarlos con el mayor detallismo posible, a los fines de sembrar ideas y reflexiones que permitirán posteriores desarrollos de investigaciones.

En el caso de la presente investigación descriptiva, exploratoria y empírica, se trata de reunir información sobre la realidad de la eficiencia en las organizaciones, tanto para profundizar cómo la viven los que administran dichos entes en el día a día, como en qué nivel se encuentra la posibilidad fáctica de reunir datos que culminen en una información valiosa.

La información señalada en el párrafo anterior sirve para testimoniar la evolución de muchos aspectos de las actividades y funciones que se desarrollan en las mismas y que son determinantes de conclusiones sobre la eficiencia.

Se pretende indagar, respecto de la información contable, las características que tiene dicha información comparado con la información financiera tradicional.

Adicionalmente qué relación existe entre la información contable integrada que será utilizada como fuente para el análisis y seguimiento de la eficiencia, y el logro de la permanencia de la eficiencia en las funciones que se desarrollan en un ente.

Es claro que el grueso de la actividad humana que se desarrolla en las organizaciones para cumplir el objeto de las mismas no va a ser posible explicitarla, con el detallismo necesario, en las conocidas normas y procedimientos.

Las actividades funcionales que se llevan a cabo en todos los entes se encaran por las personas físicas en base a la experiencia anterior, la educación y la capacitación.

¿Cómo se puede asegurar que se logren las mejores prácticas en el desarrollo funcional?

¿Cómo se puede lograr que dichas mejores prácticas se extiendan a lo largo y lo ancho de las organizaciones, y que se puedan prolongar durante toda la vida de las organizaciones?

## 2.1. Evolución doctrinaria de la administración como disciplina.

Algunos autores consultados muestran que la administración, como disciplina, tiene sus principios en los comienzos del siglo XX, con Frederick Taylor, según algunos, tratando los temas vinculados a la coordinación de métodos, tiempos, controles de calidad, supervisión y racionalización del trabajo, y con Henry Fayol, según otros, en lo que hace a su postura en materia de la estructura organizacional y la división funcional (García Laura y otros, 2012).

En este trabajo se considera que el atributo de “científica” que el mismo Taylor usó para calificar a sus estudios y aplicaciones, impulsó que autores y estudiosos tomaran la iniciativa de extender sus escritos al punto que, un siglo después de su publicación, los escritos de Taylor siguen teniendo vigencia, no obstante la literatura actual sobre gestión.

Lo que los autores denominan *la científicidad*, en las teorías de hace un siglo, se perciben hoy de manera diferente y se pone en duda si realmente se ha experimentado un avance en la construcción de un cuerpo doctrinal que alcance la categoría de ciencia con una base epistemológica bien marcada que sea aceptada por la comunidad científica.

García, y otros, 2012:22 señalaron que:

La indistinción de los conceptos de administración y gerencia confunden el objeto de la disciplina con sus acciones concretas. El debate estriba en las tensiones inmanentes que se producen entre el esfuerzo reflexivo del pensamiento y la aplicación específica de herramientas de gestión donde el plafón de base es el status científico de la administración. En este sentido, la técnica no es simplemente un esfuerzo tecnológico en procura de un objetivo material; en ella se constituyen valoraciones de las organizaciones y de la sociedad a través de diversas prácticas discursivas. Por otro lado, se trata de una disciplina que alcanza el interés de numerosos actores de la comunidad ajenos al ámbito académico y científico, y que se posicionan como un mercado atrayente para la literatura de gestión”.

Es evidente que ha existido una discontinuidad en los enfoques que inicialmente dieron estudiosos como Frederick W. Taylor, al profundizar sobre la organización científica del trabajo, y luego Henri Fayol, en lo que hace a la administración industrial, o James G. March y Herbert A. Simon, cuando se explicó detalladamente la teoría de la organización ( considerando el comportamiento en la organización, las restricciones de

motivación, las decisiones internas de la organización, la decisión de participar, el conflicto en las organizaciones, los límites cognitivos sobre racionalidad y la planificación e innovación en las organizaciones).

Ello fue diferente a lo que se vivió en etapas posteriores, en una sucesión de textos sobre negocios, administración y management, en los que se abandonó el análisis de los aspectos de comportamiento organizacional, y se pasó a examinar más la mayor o menor lucidez de ciertas personas que gravitaron individualmente en la generación de éxitos para determinadas organizaciones que los habían contratado.

Adherimos a los conceptos de reconocidos autores cuando dicen que las organizaciones son importantes porque la gente consume mucho tiempo en ellas. Por tanto es importante llegar a explicar el comportamiento humano, quien sabe no tanto para saber qué piensan o cuáles son sus objetivos individuales, sino también para analizar en torno de nuestro tema de investigación, cómo puede hacerse para que el tema de la eficiencia sea un elemento a considerar dentro del comportamiento humano de los que participan en las organizaciones (March y Simon, 1969).

En nuestros dos temas básicos de análisis existen, aún hoy, en las organizaciones, serias dificultades para estar seguros si se está hablando de lo mismo: qué tipo de información de gestión es esencial tener, sistemáticamente, a los fines de poner en evidencia si las funciones se desarrollan con eficiencia. El segundo aspecto es tener una clara idea para todos, si se entiende bien qué es control de gestión, para que al averiguar sobre qué hacen los que ejecutan las actividades o las funciones, tengamos una misma base de preguntas y una misma capacidad para identificar en las respuestas, que estamos yendo hacia la mejora en la eficiencia o, por el contrario, que el comportamiento en la administración de los entes no está alineado con la mejora en la eficiencia.

García, y otros, 2012:22 y subs. introducen, en su artículo, aspectos que se refieren a falencias en el estilo discursivo. Respecto al uso de metáforas y comparaciones, señala que la utilización inapropiada de figuras discursivas tiene el propósito de inflar los textos otorgándoles una eficacia cuasi explicativa sea porque ofrecen una explicación totalizadora o por traer a cuento experiencias propias del conocimiento vulgar. Este tipo de estratagema intenta soslayar las posibilidades de refutación en tanto la evocación de estos recursos estilísticos genera una ficción de explicación que bloquea la posibilidad del debate.

Las representaciones simbólicas, a decir de los autores mencionados, son tomadas como sustituto o complemento de un léxico más especializado y reflejan o proponen representaciones. Esta modalidad de comunicación es portadora de valores y creencias escenificadas en función de la formación de los objetivos del autor, el público

al que se dirige y la función atribuida al conocimiento, entre otras variables. A través de este mecanismo se logran justificar muchas herramientas de gestión más allá de sus aportes de rentabilidad o eficiencia, a la vez que transfieren un matiz emocional o moral y una búsqueda de legitimación.

Debe señalarse, como dicen los autores, que el discurso de una disciplina científica tiene como elemento fundamental su objetividad, es decir, no es directamente persuasiva sino que induce a través de razonamientos lógicos.

El tema objeto de nuestra tesis, esto es la información de gestión como medio de evaluar la eficiencia con que se desarrollan las distintas funciones de una organización, y el tema propiamente dicho de la eficiencia, como objetivo a alcanzar, pero reflexionando sobre la forma de llegar al comportamiento permanente en las organizaciones, supone la necesidad de referirse a sujetos que actúan dentro de las organizaciones con conocimientos para realizar un trabajo y recibir órdenes, con una limitada iniciativa para ejercer influencia para beneficio de la organización a la cual pertenecen.

Coexisten con los anteriores, personas que aportan hacia las organizaciones, comportamientos, valores y metas individuales, que han de participar conjuntamente con los objetivos organizacionales, todo lo cual puede generar conflictos, entre metas y objetivos, y desarrollar fenómenos de poder. Habría un tercer grupo, mucho más reducido en cantidad de miembros, pero con mayor gravitación en la toma de decisiones organizacionales y como agentes de encontrar soluciones a los problemas, como asimismo con mayor poder como para influenciar el comportamiento en la organización, conocido como la alta dirección..

Los autores referidos también puntualizan el ahistoricismo, es decir, que no se sigue una rigurosa exploración e identificación histórica en la literatura de gestión, haciéndose un abandono de los aportes clásicos de sus autores y/o sus continuadores. Ello no es mencionado en una amplia gama de trabajos, por lo cual se descarta la posible validez teórica de sus desarrollos y la vigencia de su aplicación a la realidad actual. Ésta posición, además de errónea, origina ausencia de contrastación con sus proposiciones, debilitando el avance doctrinario.

La formulación de una teoría debe mantenerse con criterios objetivos y no debe tentarse con la frecuente tendencia humana de valorar el pensamiento propio, mucho más que el ajeno. Se habla mucho del aspecto de replanteo de los paradigmas, de eso se trata.

El comportamiento más coherente es mantener una actitud científica, fundamentada en una predisposición observacional, crítica, revisionista, metódica, rigurosa y aceptante de la evidencia empírica.

Sin embargo resulta de mucha utilidad exteriorizar las evidencias empíricas que surgen de la experiencia de cada sujeto que es llamado a través de encuestas, entrevistas o casos concretos traídos como referencias, con suficiente extensión en el tiempo, especialmente a los referidos en párrafos anteriores como el tercer grupo, que habíamos caracterizado como mucho más reducido en cantidad de miembros, pero con mayor gravitación en la toma de decisiones organizacionales y con la tarea principal de encontrar soluciones a los problemas, como asimismo con mayor poder como para influenciar el comportamiento en la organización.

### **2.1.1 . ¿El desempeño de las organizaciones es sistémico?**

Herrscher, 2007: 122 y subs., señala en su obra:

“Ya sabemos que el todo es distinto de las partes, que cualquier cambio en uno de los componentes del sistema afecta a los demás, y que la resistencia de una cadena no es la del eslabón más fuerte ni tampoco la del promedio de los eslabones, sino la del eslabón más débil. Lo que estamos diciendo a los distintos gerentes es que la optimización en cada sector no necesariamente conduce a un todo óptimo. Pero eso significa que en algunos casos algún gerente debe suboptimizar la función que está a su cargo, para no romper la coherencia del conjunto. Si sólo piensa en su tarea, le va a costar mucho entender que es más importante caminar juntos que caminar solo lo más rápido posible.”

El concepto de buenas prácticas desde el punto de vista organizacional, es encarado por este autor, señalando que desde la óptica sistémica, dichas prácticas consisten, en que todas las partes se relacionan entre sí y también con el todo; que hay relaciones fluidas y eficaces; que hay vinculación estrecha con el contexto; que los problemas y oportunidades tengan en cuenta las causas y las consecuencias; que haya una visión amplia, pero también que se aprecien los detalles (Herrscher, 2010: 122 y subs.)

Adherimos a lo que señala el autor mencionado en cuanto a que el planteo es eminentemente transdisciplinario. En la evaluación de la que estamos hablando, intervienen aspectos de Administración, Economía, Sociología y Psicología. La Sistémica, que aun no siendo una disciplina, brinda una metodología abarcadora e interpretativa de las disciplinas citadas, proveyéndolas de una perspectiva integradora.

Herrscher, 2010:122 y subs., señala que hay dos circunstancias negativas del contexto, en el cual se hacen los análisis de los sistemas sociales abiertos. Una de ellas es que la mayoría de las organizaciones no se caracterizan, precisamente, por

tener un desempeño 100% sistémico. La otra es que, en gran parte de los directivos, asesores, consultores y técnicos que trabajan en las organizaciones, no es extraño encontrar frecuentes casos de confusión, y falta de rigor, a pesar que se consideren sistémicos, comportamientos que están lejos de poseer esas características.

Nos parece muy apropiada la pregunta que se formula el autor en cuanto a si lo del valor sistémico es el único modo de evaluación de la empresa. El autor se contesta que los demás modos no apuntan al comportamiento sino al resultado de ese comportamiento: concretamente, al resultado monetario. O sea que son más cuantitativos que cualitativos, basados en datos contables, o en estudios especiales, o en transacciones reales

Debemos señalar que la visión de Herrscher está alineada al pensamiento que estamos sustentando en nuestro trabajo de investigación, y es bueno destacarlo a esta altura del desarrollo del mismo: la mayoría de las organizaciones está lejos de contar con todas las características que hacen a un desempeño 100% sistémico; en la mayoría de los directivos, asesores, consultores y técnicos que trabajan en o para tales organizaciones, posiblemente sean frecuentes los casos de desorientación, confusión combinados con pensamientos de cierta profundidad, además de la acción concreta, sobre todos los aspectos que acontecen en las organizaciones, tratando de entender la causalidad de determinados efectos. Hay una tendencia a considerar como sistémicos desempeños que no lo son.

Lo que queremos significar es que las organizaciones apuntan más al resultado de las mismas luego de haberse producido el comportamiento de los miembros de las organizaciones, que a entender el comportamiento de éstos, a los fines de esclarecer, con una visión constructiva, si además de ser eficaz, hay mucho o poco margen para llegar a la eficiencia.

Lo que es necesario resaltar y estudiar, es cómo hacer para que ese comportamiento sea generalizado en el sentido de lograr el mantenimiento de la eficiencia de las funciones, y especialmente la eficiencia global de la organización como un todo, mejorando el uso del capital y disminuyendo el riesgo con que se desenvuelven las operaciones del ente.

Estamos convencidos que es importante analizar sobre qué habría que hacer para lograr un comportamiento organizacional de características permanentes en lugar de un comportamiento temporal, en función de los valores que caractericen a las cinco o seis personas que son los que tienen la responsabilidad de la toma de decisiones relevantes en las distintas funciones en que se divide la actividad del ente. Las

decisiones de dichas personas están íntimamente vinculadas con los aspectos esenciales del funcionamiento de la organización.

Sus colaboradores, también tomarán decisiones, pero a los fines de asegurar la instrumentalidad de las decisiones previas tomadas por sus jefes.

¿Es tiempo ya de reflexionar que las organizaciones como un todo piensen y definan los valores y adopten la decisión de querer mantenerlos vivos en la organización, por encima de las creencias que tengan quienes asuman la responsabilidad temporal de la administración y conducción de la misma?

Seguramente una buena manera de asegurar la perdurabilidad en el futuro sería incluir estos aspectos dentro de las políticas escritas adoptadas por la organización como valores a mantener en el largo plazo.

Debemos considerar que el camino mejor para hacer que el comportamiento en la organización dé lugar a un desempeño sistémico sea generado por quienes tienen las responsabilidades ejecutivas en las funciones de los entes, y se logre cambiar los paradigmas aceptando que es mejor que en todos los niveles de ejecución se piense en la eficiencia funcional, que presumir que ello igualmente se va a lograr por derivación de las características personales de los cinco o seis personas claves que lideran las funciones.

Cuatrecasas, 2010:97 y subs., señala que el sistema contable de gestión adoptado por una empresa para gestionar sus procesos es de mucha importancia estratégica para la misma.

Agrega que su objetivo básico debe ser una gestión muy eficiente que permita ofrecer a sus clientes los productos y servicios que más les satisfagan y que éstos puedan obtenerlos con la máxima calidad y a un costo y tiempo de respuestas mínimos. En definitiva, alcanzar el mayor nivel de competitividad posible.

El autor al cual nos referimos quiere remarcar que la forma de trabajar basada en operar a una escala considerable, mediante los procesos compuestos por operaciones que tratan de optimizar su eficiencia con independencia del todo en su conjunto, no se compatibiliza con el objetivo actual de intentar lograr los objetivos de eficiencia y competitividad a todos los niveles organizacionales.

Cuatrecasas, 2010:97 señala la importancia que tiene el cliente:

“El cliente es el objetivo principal de la gestión lean (óptima), y el flujo de valor que permite llegar hasta él debe preservarse a toda costa de cualquier desperdicio o despilfarro, liberándolo de barreras de cualquier tipo. La producción en lotes, en operaciones independientes y niveles fuertes de stock y de tiempo perdido entre ellas, por muy productivo y de sentido común que parezca, es la peor manera de llegar de forma competitiva hasta el cliente.

La mejor manera de preservar el flujo hacia el cliente, rápido, a bajo costo, y correctamente efectuado, es operar el flujo. Pero un flujo real, estable e ininterrumpido. El flujo permite que la dirección y control de los procesos se orienten al objetivo a alcanzar por el cliente, se entregue en forma rápida, correcta y a bajo costo”.

Los sistemas de gestión tradicionales no cumplimentan adecuadamente ninguna de estas exigencias de competitividad, y por ello se considera hoy muy lejos de la excelencia. El *lean management* sí satisface todas y cada una de estas exigencias, y por ello se considera que es un modelo de gestión excelente. El *lean management*, que es el modelo de gestión de la empresa y sus procesos basado en el Sistema de Toyota, implica en este siglo XXI el enfoque de gestión que el autor califica como más avanzado, y por ende, más eficiente y competitivo. El modelo de gestión *lean* nació en el ámbito de la producción en Toyota, pero se ha extendido su uso a todos los ámbitos de la empresa (administración, ventas, finanzas, etc.), puesto que todos ellos gestionan procesos, con características y problemas similares a los relacionados con las operaciones.

En la gestión se han ido introduciendo, de manera paulatina, cambios importantes para pasar de una economía de escala a un nuevo modelo en el cual los procesos buscan utilizar la menor cantidad posible de recursos de todo tipo. Por tanto la eficiencia se sustenta en eliminar consumos innecesarios o desperdicios.

*El lean management* no es sólo una modalidad de gestionar la organización y sus procesos, sino también una forma de pensar, planificar y decidir, basada en el enfoque del cliente como objetivo principal, centrada en todo lo que genera valor desde el punto de vista del cliente.

El punto fundamental es reducir al máximo la larga serie de actividades que en el mundo tradicional se llevan a cabo en todas las funciones de la empresa. Se parte de la idea que dichas actividades implican un costo, como cualquier otra actividad de una función, pero que no aportan valor al cliente, y en consecuencia, éste tratará de no pagar por ellas.

Uno debe preguntarse si el cliente estará dispuesto a pagar mayor precio, luego que la organización ha realizado actividades para dar mayor valor al bien o servicio prestado.



Si todas las actividades de una organización están en la misma frecuencia con el objetivo de aportar valor al cliente, ello implica que tendrá su efecto beneficioso en toda la propia organización.

Es en los procesos o funciones, y en cada una de las actividades que las componen, donde se genera el valor pretendido por el cliente. Consecuencia de ello es que cuando no se genera valor, sea cual fuere la actividad desarrollada, se produce un desperdicio de recursos productivos, que el cliente no considerará o no valorará, y por tanto no sentirá la equidad de tener que pagar por ello.

Por tanto es importante, como corolario, identificar, y eliminar las actividades que no aportan valor. Para el análisis adecuado de las actividades que aportan valor y aquellas que no lo aportan, es imprescindible reunir la información de gestión pormenorizada que permita un análisis detallado y minucioso de dichas actividades, proponiendo cambios a los fines de optimizar los costos de las funciones, sin afectar la calidad del producto o servicio que el cliente requiere habitualmente.

Creemos que hay muchos conceptos específicos que pueden ser extendidos a definiciones generales, es decir, a las funciones de las organizaciones como un todo. De lo que se trata es, justamente, entender que el cliente busca un bien o servicio con una calidad determinada. La organización, a través de todas sus funciones está en condiciones de proveerlo.

El análisis de la eficiencia de cada una de las funciones busca el óptimo que permite satisfacer al cliente en lo que busca, y como lo busca, invirtiendo el menor capital posible, lo que se traduce en una mejora en la rentabilidad global del ente, y por tanto se disminuye el riesgo empresarial, consecuencia de disminuir el capital aportado, y, además, de recuperarlo más rápidamente al haberse incrementado la rentabilidad.

La mayor rentabilidad, y la disminución del riesgo es consecuencia de haber hecho eficiente al máximo el flujo financiero de los costos, disminuyéndolos, sin afectar la calidad del producto o servicio buscado por el cliente.

### **2.1.2. Clave para la eficiencia permanente: trabajar y estudiar.**

Drucker, 1998:84, dice que:

“Nadie habla en estos días de un milagro alemán, y mucho menos, los alemanes. Sin embargo, la evolución económica alemana de estos últimos años es tan impresionante como la de los japoneses, y más sólida”

En su libro, el autor se refiere también a qué se podía aprender de los alemanes. Comenta sobre la existencia de algunos factores culturales. Uno de ellos es el sistema de capacitación que tiene un lapso de vigencia de unos 170 años aproximadamente. Menciona que los jóvenes que entran en el mercado laboral, son afectados unos tres días de la semana realizando actividades laborales, y entre dos días y medio a tres días, son afectados en la escuela. Ello se mantiene a lo largo de dos años. Los jóvenes se ven beneficiados con experiencia práctica y aprendizaje teórico en forma simultánea.

Con una adecuada coordinación temática, este proceso permite una internalización de conceptos y aplicación práctica de los mismos. Ello origina una mejora constante de la productividad basada en crear la actitud adecuada pero también tener el fundamento teórico para ello. Adicionalmente se origina una suerte de receptividad al cambio, muy similar a lo que fue en algún momento los llamados “círculos de calidad japonés”.

Drucker menciona que se espera que el soldado sea mandado competentemente, puesto que de todas las decisiones que adopta un ejecutivo, no existe ninguna que sea más relevante que las que están vinculadas a las personas, ya que de ellas depende la capacidad de rendimiento de la organización. Reflexiona diciendo que adoptar las decisiones acertadas respecto de la gente es una forma esencial de controlar bien una organización.

Estamos de acuerdo con la reflexión del autor. La capacidad técnica y las habilidades gestionales de los colaboradores son atributos que deben ser tenidos en cuenta en el momento de la selección y durante la permanencia en los equipos de trabajo, a través de una capacitación formal permanente, y a través de una interacción permanente dentro de la organización, identificando el objetivo de eficiencia, incorporado por todos los colaboradores, no solo en su pensamiento, sino en su accionar en la ejecución de las funciones y en la búsqueda permanente de las mejores prácticas para llevar adelante las mismas.

### **2.1.3. ¿Los niveles superiores de una organización son los autores del éxito de la misma?**

Hamel y Prahalad, 1996:20 y subs., señalan que los altos directivos dedican alrededor del 40% de su tiempo a reflexionar sobre cuestiones externas, 30% a proyectar imaginativamente cómo será el mundo dentro de 3 a 5 años, y el 20% a tener una visión colectiva del futuro y sobre el propio futuro de la organización en la cual se desempeñan. Lo urgente excluye lo importante, el futuro apenas se explora, y es la

capacidad para actuar, en lugar de la capacidad para pensar e imaginar, la que se erige como único indicador de liderazgo.

Hamel y Prahalad insisten en que no es el futuro lo que ocupa el tiempo de los altos directivos, sino la reestructuración y la reingeniería. Ello es importante, pero tiene que ver más con el apuntalamiento de los negocios presentes que con la creación de los sectores del futuro. Las organizaciones que tengan éxito en la reestructuración y en la reingeniería, pero no dedicaron tiempo a los mercados del futuro, verán que los rendimientos de los negocios presentes se mantendrán pero de una manera gradualmente decreciente.

Block, 1996:40 y subs., nos dice, en el capítulo sobre “elección de colaboradores” que:

“Al decidir cómo gobernar se plantea una elección crucial entre el patriarcado y la participación. El patriarcado expresa la creencia de que los superiores son responsables del éxito de la organización y el bienestar de sus miembros. Una medida del patriarcado es la frecuencia con que usamos imágenes paternas para describir el modo en que los jefes deben tratar a los subordinados. Si nos proponemos crear puestos de trabajo que tengan sentido y sean económicamente vigorosos y fuertes en el mercado, debemos enfrentar las consecuencias de haber elegido el patriarcado como sistema de gobierno en nuestras organizaciones. El sistema de gobierno que heredamos y seguimos desarrollando se basa en la independencia y en una forma de íntimo colonialismo. Son términos fuertes pero esencialmente precisos. Al gobernar nuestras instituciones valorizamos básicamente la coherencia, el control y la previsión. Estos se transforman en medios para dominar a través del colonialismo y la soberanía. No es que busquemos dominar directamente, pero nuestras creencias acerca de proporcionar trabajo producen el mismo efecto”.

Block completa la idea diciendo que el liderazgo no tiene la capacidad para generar los cambios esenciales que requieren las organizaciones. No es culpa de los que se encuentran en esa situación, sino de la manera en que se han concebido los roles.

Nuestro pensamiento es diferente a lo señalado por Block, dado que éste generaliza características del liderazgo, que resultan injustas, y que perfectamente los líderes podrían aplicarse a mirar internamente hacia la propia organización, a poco que distribuyan, con un criterio diferente, el tiempo de su actividad diaria, y sean vehículo para que el resto de los niveles organizacionales hiciera lo propio al resto de la estructura existente.

La concepción de los roles no son patrones predeterminados como axiomas, sino que dependen de énfasis que pueden ir concibiéndose desde el pensamiento universitario, la doctrina y los estudios de comportamiento como medio para producir cambios en la

cultura organizacional desde los que posean el capital de las organizaciones y los que tienen el protagonismo principal en la administración de las mismas.

Shiba y otros, 1995:251 y subs., sostienen que:

“Cada persona de una empresa debe estar activamente involucrada en la satisfacción del cliente y en las acciones de mejora continua. La TQM es un movimiento de masas. En el mundo actual no es suficiente depender en la empresa de solamente unos pocos genios o personas altamente eficientes. Hoy, todo el personal debe estar movilizado para mejorar el modo de hacer los trabajos y satisfacer a los clientes. Para movilizar a cada uno para lograr esas metas, las empresas deben cambiar el modo de pensar sobre la organización del trabajo”.

Los autores señalan que la TQM significa: “reunir las funciones del trabajo diario y el trabajo de mejora en todos los niveles jerárquicos de la empresa y de cada unidad operativa”, de tal forma que puedan producirse reacciones prontas y correctas ante los cambios que se intenten. Las personas desean tener posiciones laborales creativas. Cuando se plantea el concepto de la doble función del trabajo, la mayoría observa el trabajo de mejora como una carga adicional de trabajo, para la que no tienen tiempo, quizás como un acto reflejo de tratar de evitar los cambios.

Estamos de acuerdo. Ello está alineado con la posición que sostenemos: la mejora debe pensarse a todos los niveles, es decir, es necesario darse cuenta que la propuesta es traspasar una puerta. Luego de pasar por esa puerta, a la cual podríamos llamar “de la mejora” ello debería significar incorporar en la tarea cotidiana ese hábito, y la consiguiente necesidad de contar con información del sistema contable que alimente el pensamiento y la acción para contribuir al logro de cada mejora y que esa actitud sea continua o permanente.

#### **2.1.4. Efectos de la complejidad de las organizaciones.**

Gottfredson y Schaubert, 2008:213 y subs., piensan que los efectos de la complejidad no pasan inadvertidos para los gerentes. En el 2006 los investigadores de Bain efectuaron una encuesta entre ejecutivos de 960 empresas de todo el mundo para conocer sobre la complejidad en sus respectivas organizaciones. El 70% de los consultados dijo que la complejidad ocasionaba alzas en los costos de las organizaciones, además de complicar el crecimiento de las mismas.

Los investigadores concluyeron que las organizaciones menos complejas crecían entre un 30% y un 50% más rápidamente que las empresas que tenían niveles medios de

complejidad, y entre 80% y 100% más velozmente que las más complejas. Una empresa de telecomunicaciones que ofrecía a los consumidores apenas una quinta parte de las opciones que ofrecía la competencia, estaba creciendo casi 10 veces más rápido que la otra empresa.

Gottfredson y Schaubert, 2008:217/218, señalaron:

“Cuando los negocios se complican –escribieron Kathleen M. Eisenhardt y Donald Sull, profesores de administración- la estrategia debe ser sencilla. No podríamos estar más de acuerdo. La simplificación del producto, organizacional y de procesos, depende de una estrategia general y sencilla para mejorar el desempeño, una estrategia que todos en la organización puedan comprender y apoyar fácilmente. Los grandes gerentes comprenden esto intuitivamente y concentran su organización en un puñado de objetivos clave”

Estamos de acuerdo con lo que han puntualizado estos autores. Es de suma importancia, por cuanto no debe pensarse que la mejora consiste solamente en corregir actividades o funciones en cuya ejecución hay desaciertos o errores, sino también en corregir las situaciones inexplicablemente complejas en las organizaciones a los fines de disminuir las alzas en los costos de las mismas.

El transcurso del tiempo llevando adelante las actividades de las distintas funciones, ocasionan a muchos de sus autores, la incorporación de nuevas rutinas, nuevos controles, que continúan ejecutándolos, sin replantearse la necesidad de examinar la validez de dichas nuevas tareas a través del tiempo.

Ohmae, 1995:161, señala que:

“En qué sentido *organización* significa *gente* en Japón. La mayor parte de las corporaciones japonesas carecen hasta de una aproximación razonable de lo que debe ser un organigrama. Honda, con un volumen anual de negocios de 5000 millones de dólares, es obviamente una compañía flexible, con orientación estratégica, capaz de tomar decisiones rápidas y de un gran alcance. Con todo nadie sabe cómo está organizada, aun cuando utiliza frecuentemente equipos de proyecto. En casi todas las grandes corporaciones, los directores ejecutivos, que gozan de una enorme influencia sobre las operaciones, ni siquiera aparecen en los organigramas lineales; sólo se les anota como *encargado de...* Muchos delegados (título que con frecuencia se le otorga al segundo ejecutivo de una sección o de un departamento) tienen responsabilidades en línea, pero éstas no aparecen en los organigramas. Desde el punto de vista corporativo occidental, ese tipo de arreglos es confuso e inoperante. No obstante, casi todas las corporaciones japonesas pueden reaccionar a un cambio en el medio ambiente con mayor rapidez que sus competidores occidentales”.

Las organizaciones japonesas cuentan con muchos mecanismos para producir el desarrollo de las capacidades individuales, desde sesiones de lenguaje y de captación

hasta prolongadas estancias en la Fuerza de Autodefensa, y en los templos Zen para el desarrollo de la mente y de la actitud.

En nuestra opinión, la concentración en programas con los que se logre el desarrollo de las capacidades individuales, el desarrollo de la mente y de la actitud, es muy importante para la producción de los cambios organizacionales que aseguren el logro de las mejoras, y sobre todo, el mantenimiento de las mismas a través del tiempo.

Perel y Blanco, 1995/ 81/82, señalan que el libro que más los ha impresionado fue el de Shigeo Shingo, sobre sus experiencias en Toyota. Non Stock Production. The Shingo System for continuous improvement (1988). Traducción libre: Producción sin stock. El Sistema Shingo para una mejora continua. Perel y Blanco, agregan, que:

“Como vemos toda la estructura está compuesta por procesos. En la cúpula domina la “voluntad de los dirigentes, esto es, el poder. Creo que he dado un gran rodeo, una gran vuelta para explicar una cosa muy natural y sencilla: los japoneses, para su reinstalación en el mundo industrial de las grandes potencias, crearon un nuevo modelo político de dirección de empresas, basado en el proceso (como lógica de los costos), en el defecto cero (como lógica de la eficiencia) y en la participación (como lógica de los sentimientos)”

Estamos de acuerdo con lo manifestado por estos autores. El análisis de los flujos es la forma moderna de controlar a los entes, más que las constataciones sobre la existencia del stock. Y de la resultante de dicho control se está en inmejorables condiciones de proponer mejoras y de entender que la esencia de dichas propuestas conlleva un cambio de actitud para sostenerlas en el tiempo.

En todo este análisis del flujo se hace imprescindible contar con un sistema de información integrado, en la organización. Mucha de la información que es necesario disponer deberá ser señalada por las personas que tienen mayor experiencia en la gestión del ente, en todos los niveles de la pirámide organizacional.

Dicha información ha de obrar como testimonio para el análisis de la performance de cada función en el tiempo y la correlativa constatación del mantenimiento de la mejora en el largo plazo. La existencia de dicha información sensitiva, y el hecho de disponer cotidianamente del tiempo asignado para el análisis de cómo se están haciendo las cosas, sin lugar a dudas van a contribuir al mantenimiento de las mejoras en el largo plazo.

#### **2.1.5. Los conceptos sistémicos y los modelos mentales.**

Senge, 1996:19, se plantea el siguiente interrogante:

¿Cómo puede un equipo de managers talentosos con un cociente intelectual de 120 tener un cociente intelectual colectivo de 63? La disciplina del “aprendizaje en equipo aborda esta paradoja. Sabemos que los equipos pueden aprender: en los deportes, en las artes dramáticas, en la ciencia y aun en los negocios, hay sorprendentes ejemplos donde la inteligencia del equipo supera la inteligencia de sus integrantes, y donde los equipos desarrollan aptitudes extraordinarias para la acción coordinada. Cuando los equipos aprenden de veras, no sólo generan resultados extraordinarios sino que sus integrantes crecen con mayor rapidez”

El autor explica que los directivos son conscientes que muchas ideas jamás son llevadas a la práctica. Las estrategias de cierto peso, tampoco se traducen en actos. Los conceptos sistémicos es frecuente que no se integren en políticas operativas. Nos dice que un experimento piloto ha demostrado que un enfoque nuevo produce mejores resultados, pero ese enfoque no se ha difundido jamás.

El autor menciona que hay cada vez más convencimiento que entre el dicho y el hecho hay un gran trecho. Y no es que haya existido intenciones débiles, o flaqueza de voluntad o una falta de entendimiento sistémico. No. Ello se debe a lo que el autor denomina modelos mentales. Los modelos mentales que están profundamente arraigados pueden anular aun los mejores conceptos sistémicos.

En nuestra opinión lo que menciona Senge es posible subsanarlo en la medida que haya más consistencia y consecuencia en instrumentar cómo se puede lograr el sostenimiento de una mejora a través del tiempo. Mucho tiene que ver con el convencimiento a todos los niveles de los que toman las decisiones de seguir mirando cotidianamente las formas de desempeño funcional de los colaboradores directos, entrando en los detalles y en los razonamientos que hacen quienes son responsables de las actividades que integran dichas funciones. ¿Cómo se definen los criterios de asignación de los tiempos de dedicación laboral cotidiana de los directores funcionales, de los gerentes, de los jefes de departamento, de los jefes de secciones y de otras personas que toman decisiones en una organización? ¿Han señalado los accionistas explícitamente que les interesa que las mejoras se mantengan en el tiempo, y que es fundamental que se expliciten las formas para lograr tal cometido?

Gibb, 1992:36, señala en su obra que:

“Hay dos factores que actúan en toda relación interpersonal. La conducta de un individuo está influenciada, tanto por la manera propia de ver la relación, como por lo que piensa acerca de la manera como la ve el otro. Todo individuo cree que sus propias acciones serán tomadas al pie de la letra, sean cuales fueren las tensiones subyacentes o las ambivalencias que sienta. Pero además hace continuas conjeturas e inferencias respecto de las verdaderas actitudes y reacciones de la otra persona basándose en sus acciones. Nuestros códigos sociales requieren que apliquemos nuestro juicio intuitivo en estas conjeturas, puesto que sólo en las sociedades primitivas y entre niños es posible una franqueza absoluta”.

Nuestra opinión es que es esencial que tengamos la plena certeza que en el campo de disciplinas como las que se derivan de las incumbencias y actividades profesionales del contador público es clave que en los diálogos y consignas de trabajo se confirme la interpretación de las percepciones reales de nuestros interlocutores, para evitar que haya entendimiento disímiles de lo conversado, previo a iniciar una tarea, y que se compruebe dicha inexactitud recién sobre el mismo momento de la recepción de la tarea terminada.

Hemos constatado que la simple expresión de “control de gestión”, tiene connotaciones distintas, en cuanto a sus alcances, entre los mismos contadores públicos en la República Argentina, y también en otros países latinoamericanos, como Chile, Uruguay, Brasil, Perú, Ecuador, Venezuela y México. No basta decir si se comprende a lo que uno se refiere, sino que hay que hacer el intento de profundizar conceptualmente sobre el tema en cuestión para validar la real comprensión de lo que es objeto de intercambio verbal o escrito.

Gore, 2009: 158, se plantea si es posible confiar en las organizaciones:

“Dicen que no se puede confiar en las organizaciones, pues no tiene un alma que salvar ni un trasero que proteger. Y tal vez sea cierto. Según Argyris, las organizaciones son así porque nosotros, los humanos, somos de esa manera. Estamos equipados con un sistema de aprendizaje limitado que falla en situaciones de incomodidad o amenaza, es decir, cuando más necesitamos que funcione. Este modelo de aprendizaje, además de limitado, es autodefensivo. Nos exige mantener un control unilateral de la situación: no poner los juicios en discusión, evitar momentos engorrosos, maximizar la ganancia y minimizar la pérdida, suprimir sentimientos negativos, y mostrarse tan racional como sea posible”.

También exige eliminar sentimientos adversos, y mostrarse tan racional como ello sea posible.

En nuestra opinión la gente que trabaja en una organización termina definiendo la cultura organizacional, por lo cual, poner el foco en los sistemas contables integrados de información, en los informes de control de gestión, y en el examen permanente de las actividades que se desarrollan al ejecutar cada función, a los fines de asegurar una eficiencia permanente, y luego definir un comportamiento a nivel de toda la organización para fortalecer dicha actitud, es algo posible y accesible.



Ello implicaría, en los hechos, lograr el cambio de paradigmas respecto a las áreas de interés de los distintos niveles organizacionales.

Lougee, 2008:96, expresa que:

“I think many people assume, wrongly, that a company exists simply to make money. While this is an important result of a company's existence, we have to go deeper and find the real reason for our being. As we investigate this, we inevitably come to the conclusion that a group of people get together and exist as an institution that we call a company so that they are able to accomplish something collectively that they could not accomplish separately. They make a contribution to society, a phrase which sounds trite but is fundamental. There is only one valid definition of business purpose. To create a customer. The customer is the foundation of business and keeps it in existence. But economic performance is not the only responsibility of a business. Every organization must assume responsibility for its impact on employment, the environment, customers, and whomever and whatever it touches. That is social responsibility”.

La traducción libre que podemos formular es la siguiente:

“Yo pienso que mucha gente asume, incorrectamente, que una compañía existe simplemente para hacer dinero. Si bien esto es una importante consecuencia de la existencia de una compañía, se hace necesario profundizar y encontrar la real razón de la existencia de ella. Luego de investigar esto, inevitablemente llegamos a la conclusión que un grupo de gente se reúne y existe como institución o compañía de tal forma que los habilita para cumplir algo colectivamente, lo que no podrían hacer separadamente. Ellos hacen una contribución a la sociedad, frase que suena trivial pero que es fundamental. Hay una sola definición válida sobre el propósito de los negocios: crear un cliente. El cliente es la fundación del negocio, y el que lo mantiene en existencia. Pero la performance económica no es la única razón de la existencia de los negocios. Cada organización debe asumir la responsabilidad por su impacto sobre el empleo, el medio ambiente, los clientes, y sobre lo que ello ocasione. Eso es responsabilidad social”.

En nuestra opinión, muchas veces se cree que todo está previsto “desde arriba”, como muchas personas suelen decir.

Hemos podido constatar en muchos casos empíricos, en actividades llevadas a cabo en muchos entes, durante muchos años, que la cultura de una organización la formamos todos, dependiendo de la actitud individual de tomar iniciativas, y sentirlas auténticamente, y hacer todo lo posible para impulsarla y llevarla a cabo.

En las empresas no se intenta maximizar la ganancia como único objetivo. Se intenta también adoptar un perfil auténtico de responsabilidad social, de colaboración con la comunidad, de poner a disposición de esta última, no sólo recursos económicos, sino fundamentalmente, la mayor habilidad para organizar tareas en torno a un

emprendimiento o proyecto, respecto de lo cual las entidades organizativas tienen mucha experiencia.

Y eso no implica abandonar el objetivo de crecimiento económico, sino complementarlo con otros logros que se perciben como indispensable contribuir, en el contexto de la comunidad en la cual se encuentra inserta la compañía, poniendo a disposición de esta última, lo que uno más sabe, en la tarea de administrar una compañía, que es llevar a cabo proyectos, emprender, y lograr lo que se ha emprendido.

March J. y Simon, 1969: 223, comentan en su obra que:

“Consideremos una sola organización con un objetivo, que puede ser sencillamente lograr el máximo beneficio. La organización tiene a su disposición ciertos recursos y su problema es llevar a cabo un máximo de realizaciones de su objetivo sujeto a los límites de sus recursos.

Desde luego, si una persona o grupo de personas poseyeran toda la información importante relacionando todos los posibles caminos de acción con las utilidades resultantes de ellos, él o ellos podrían descubrir qué camino de acción era el mejor para la organización”.

Los autores continúan su análisis, estableciendo que ello supone tener una información completa, así como una capacidad ilimitada de cálculo, lo cual implicaría disponer de una planificación central en su manera más sencilla.

También, concluyen, como procedimiento opcional, se podría simular, en la organización, el funcionamiento de los mercados y el mecanismo de fijación de precios, pero ello solo dentro de la especulación teórica más que una concepción práctica de arbitrar los distintos objetivos.

Creemos recordar que ya se observaba, en la segunda mitad del siglo 20, por lo escrito por March J. y Simon H, que éstos habían establecido la relación íntima que existe entre la disponibilidad relevante de información relacionada con la gestión de las organizaciones, y la posibilidad de analizar todos los posibles cursos de acción que permitan mejorar dicha gestión y poder mantenerla en el largo plazo sin que se verifique ningún retroceso significativo.

Claramente, en dicha instancia se había percibido correctamente, a nuestro juicio, la esencialidad de la disposición de la información de gestión, para facilitar el análisis de las distintas alternativas de llevar adelante las actividades en que se divide cada una de las funciones de una organización.

Creemos que el alcance de la información de gestión comentada, el hecho que no

solamente fuera información financiera, sino en unidades físicas y comparaciones de magnitudes, y la complejidad de la misma a la que puede acceder aquellos experimentados en la toma de decisiones funcionales, no había alcanzado a ser dimensionado sino recién en los primeros años del siglo 21.

También creemos que en los actuales momentos se percibe con mayor nitidez, que el tema de la eficiencia no es solamente para ser discutido en sus alcances, y planteado sólo como un objetivo organizacional. Estamos convencidos que la eficiencia como un objetivo de largo plazo, involucra a la organización y a las personas físicas que la administran, las que toman las decisiones más relevantes, pero también a las que toman las decisiones instrumentales. Es un cambio de comportamiento que requiere ser sostenido en el tiempo.

## **2.2. La contabilidad de gestión, y la experiencia del contador público.**

Nuestra opinión es que, hoy en día, hay que tener claro que los sistemas de información, la potencialidad de los sistemas de procesamiento, la contemporaneidad entre el hecho económico y el momento en que se registra dentro del medio respectivo, toma una importancia sustancial, al mismo nivel que los temas de fondo que se pretenden discutir o analizar, desde lo administrativo, o desde lo económico.

En la actualidad, especialmente en la contabilidad gerencial o de gestión, el contador público con experiencia en organizaciones, adquiere un papel relevante, por cuanto para saber qué parámetros se necesitan para luego obtener de su análisis la información sustancial para hacer inferencias a variables como la eficiencia, productividad, maximización y similares, dichos profesionales en general poseen un conocimiento profundo de las actividades que componen las distintas funciones de una organización.

La información de la contabilidad de gestión, a nuestro juicio, es más compleja que la información financiera, por cuanto la interpretación de esta última es más directa en relación a los hechos económicos que representa la misma.

En la contabilidad de gestión, la información proviene de datos, cuya combinación, produce información reveladora de la evolución de las distintas funciones. Pero determinar los datos que necesitan ser relevados es una tarea que requiere la participación directa del contador público, con algún grado de especialización, para orientar qué datos, financieros y no financieros, se necesita relevar permanentemente, a los fines de ir elaborando las tendencias o evolución que permitan diagnosticar una

proyección favorable o desfavorable de variables relevantes, entre ellas, la eficiencia de las funciones.

Dicha experiencia no puede provenir más que de un probado y comprobado ejercicio profesional, de actividad laboral, en distintos momentos en la pirámide organizacional, tanto en los aspectos técnicos que la actividad funcional pueda implicar, como también en los aspectos conectados con los comportamientos posibles, la forma de encarar las distintas alternativas para resolver problemas o cumplimentar objetivos, el establecimiento de prioridades y la preservación de logros en el largo plazo.

Hoy es claro que no existen impedimentos en el logro de información integrada en el sistema de información de las organizaciones, accesible desde la factibilidad económica de costos que se han reducido significativamente en los últimos años, en cuanto a disponer de procesamiento electrónico de la información.

En las pequeñas empresas, especialmente, el elemento que retarda la toma de decisiones por parte del dueño, más que el costo, es el preconcepción que invertir dinero en el sistema de información tiene menor recompensa que la inversión directa en temas de producción o del área comercial.

Pero ello hoy en día, es parte de la responsabilidad del profesional en ciencias económicas, invertir en lo que podríamos llamar “tiempo para la persuasión”, de las ventajas que conlleva un adecuado sistema de información.

Di Ranni, 2005:34, analizando el tema de la actuación del Contador Público en el medio laboral señaló, frente a los atributos que se tienen en cuenta al momento del reclutamiento del mismo:

“Hoy en día, cuando se está en presencia de una tarea de evaluación de los recursos humanos posibles, se tiene en consideración el grado de conocimiento específico adquirido en la Universidad, pero mucho más se presta atención a las condiciones o aspectos mencionados anteriormente, es decir, personalidad, perseverancia, liderazgo, iniciativa, manejo de grupos, sentido común, fortaleza anímica, habilidad para manejarse en situaciones conflictivas, en zonas grises, en indefiniciones, control de nivel de frustración, etc”.

Sí, se necesita, la decisión de invertir en profesionales de ciencias económicas para que se aprovechen al máximo las potencialidades de los sistemas informativos, a los fines que se pueda disponer de información monetaria e información física, con salidas automáticas de los sistemas, con el objeto de no depender del ingreso manual de ciertos inputs, lo cual originaría seguramente mayor demora en el logro de los datos, para tener información de gestión válida como testimonios concretos de la evolución de ciertos parámetros que pongan en evidencia síntomas claros de evolución de la eficiencia en las distintas funciones.

### 2.2.1. La información como medio de conocer la eficiencia.

Manejar e informar sobre la gestión en una organización, no necesariamente implica la referencia a un ente con fines de lucro. La gestión está presente en todo tipo de ente, desde que el mismo tiene un objeto definido, que para lograrlo cuenta con una materia administrable sobre la que accionar y un factor de acción humano con roles diferentes en las distintas funciones y en los distintos niveles.

Collier, 2003:3/4, ha expresado lo siguiente:

“Businesses exist to provide goods or services to customers in exchange for a financial reward.

Public sector and not for profit organizations also provide services, although their funding comes not from customers but from government or charitable donations.

While this book is primarily concerned with profit oriented businesses, most of the principles are equally applicable to the public and not for profit sectors.

Business is not about accounting. It is about markets, people and operations (the delivery of products or services) although accounting is implicated in all of these decisions because it is the financial representation of business activity”.

#### Traducción libre del autor de la Tesis:

“Los negocios existen para proveer mercaderías o servicios a clientes a cambio de una compensación financiera.

El sector público y las organizaciones que no tienen un objeto de lucro también proveen servicios, aunque su financiamiento proviene no de sus clientes sino del gobierno o donaciones caritativas.

Mientras este libro está primariamente dirigido a los negocios que persiguen resultados económicos, la mayoría de los principios son igualmente aplicables al sector público y a los sectores que no persiguen objetivos de ganancia económica.

El negocio no es sobre contabilidad. Es sobre mercados, gente y operaciones (entrega de productos o servicios) aunque la contabilidad está implicada en todas estas decisiones porque ella es la representación financiera de la actividad de los negocios.

El autor que comentamos pone el acento en algo que hoy no se advierte tanto, no obstante la importancia que tiene, como objetivo adicional a los conocidos, y es que la información existe para poder extraer conclusiones sobre cómo la gestión está

siendo llevada a cabo.

Gestión no tiene que ver solamente con el logro de un resultado para los entes que tienen un propósito de lucro.

La gestión es vital para todo tipo de ente, desde que cualquiera que fueren las organizaciones, hay asignación de un patrimonio para el cumplimiento del objeto social que tenga la organización, y dicho patrimonio tiene que ser administrado, sabiendo de la escasez de los recursos, de la necesidad de ser eficiente, de la necesidad de sobrellevar controles, y del deber de rendir cuentas. También hay gestión en las relaciones con la comunidad, con el medio ambiente, y con las personas físicas.

Gestión también tiene que ver, como lo hemos señalado al inicio del presente trabajo, con la necesidad de poseer un sistema de información que ayude a dimensionar, a cuantificar la gestión y a monitorear el nivel de eficiencia con que se está gestionando. .

Collier, 2003:3/4, interpreta la importancia de la información contable, no limitándola a la de contenido financiero, sino a la información general para toma de las decisiones, y, asimismo, para ser usada en todo tipo de análisis cuyo fin último sea la supervivencia, rentabilidad, crecimiento y eficiencia de las organizaciones. El autor mencionado, señala:

“The American Accounting Association defined accounting in 1966 as the process of identifying, measuring and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of the information. This is an important definition because: i. it recognizes that accounting is a process: that process is concerned with capturing business events, recording their financial effect, summarizing and reporting the result of those effects, and interpreting those results; ii. It is concerned with economic information: while this is predominantly financial, it also allows for non – financial information; iii. Its purpose is to support informed judgements and decisions by users: this emphasizes the decision usefulness of accounting information and the broad spectrum of users of that information. While the primary concern of this book is the use of accounting information for decision – making, the book takes a stakeholder perspective that users of accounting information include all those who may have an interest in the survival, profitability and growth of business: shareholders, employees, customers, suppliers, financiers, government and society as a whole”.

Nuestra traducción libre de la cita del autor es:

“La American Accounting Association definió contabilidad en 1966 como el **Proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir evaluaciones fundadas y toma de decisiones por usuarios de la información.** Esta es una importante definición porque: I. Ella reconoce que la contabilidad es

un proceso: ese proceso está referido a la captura de eventos de negocios, registrar sus efectos financieros, resumir y reportar los resultados de aquellos efectos, e interpretar los resultados de los mismos; ii. Ella está vinculada con información económica: si bien esta es predominantemente financiera, también abarca a la información no financiera; iii. Su propósito es actuar como soporte de juicios fundados y decisiones tomadas por usuarios: esto enfatiza la utilidad de la información contable y el amplio espectro de usuarios de dicha información. Mientras que la preocupación primaria de este libro es el uso de la información contable para la toma de decisiones, también el libro cubre la perspectiva de aquellos usuarios de la información contable que pueden tener un interés en la supervivencia, rentabilidad, y crecimiento de los negocios: accionistas, empleados, clientes, proveedores, financiadores, gobierno y la sociedad como un todo”.

Chaves, 1990: 250/252, en su tesis doctoral, se refiere a un aspecto que es importante destacar, cuando explica que la concepción del capital físico parece querer avanzar sobre los objetivos de la función contable, cuando se considera que parte de la ganancia es susceptible de ser distribuida sin que se afecte la capacidad operativa de las organizaciones. Agrega que la doctrina, en una amplia mayoría, considera que ese enfoque es una etapa posterior a la función contable, y que ello tendría que ser decidido en otra instancia y con otros elementos de juicio. Agrega el autor, que dicho concepto de capital físico parece adecuado aplicarlo en un contexto estable, el cual no es común en la realidad usual de Argentina, caracterizada por cambios y mutaciones.

Chaves comenta que si el precio de lo que constituye la explotación de lo previsto en el objeto social, crece por debajo del nivel general de precios de una economía, el criterio de mantenimiento del capital físico termina siendo menos conservador “que el de capital financiero, y podría llevar a la posibilidad de que no se retenga el poder de compra necesario, si se deseara o resultare necesario cambiar la actividad”.

Adherimos a los comentarios de Chaves, 1990, en los párrafos referidos.

Hoy en día es posible compatibilizar la disposición de información para que, aunque la concepción básica es la adopción del modelo de capital financiero, a los fines de la definición de la ganancia del ejercicio económico, pueda disponerse de información relevante que permita comparar las valuaciones de determinados elementos patrimoniales que conforman y definen la capacidad operativa de un ente, a valores de costo y a valores de costo de reposición.

Ello es importante considerando el objetivo de establecer un límite prudente a los resultados a distribuir, según el modelo de capital financiero, en aquellos casos en los cuales, el monto de la ganancia, bajo este último modelo, permitiera disponer de

mayor suma para ese destino que el modelo del capital físico. Chaves concluye sobre el mismo tema:

“Para la confección de ciertos informes contables de uso interno, puede ser útil aplicar el concepto de capital físico. No debe descartarse la inclusión, como información complementaria, de los estados contables destinados a tener difusión pública, del importe de la ganancia que deberá ser retenida en la empresa para mantener su capacidad operativa, siempre que se lo considere útil y pueda determinárselo en forma objetiva”.

Es nuestra opinión que la información contable de gestión puede conciliarse con los objetivos de la información financiera, al permitir la medición de un resultado teniendo en cuenta el concepto de mantenimiento del capital financiero, pero, al mismo tiempo, contemplar la variante de computar el resultado de acuerdo con el modelo de capital físico, ello a los fines de restringir la distribución de resultados con el objetivo de asegurar la capacidad financiera para contar con el capital necesario para darle continuidad al ente.

La contabilidad de gestión utiliza diversas escalas de medición, como la nominal, la ordinal, la de intervalos y la de razones. Es interesante el listado de leyes propuestas, esbozados por los autores García Casella, C. y Rodríguez de Ramírez. Los valores a medir no responden exclusivamente a mercados, ni a negociaciones, sino a aspectos que se vinculan con la axiología y la antropología filosófica. También se señala que se deben tener técnicas de medición para objetivos organizacionales variados, no exclusivamente financieros (García Casella y otro, 2001:14 y 15).

García Casella, y otro, 2001:14/15, señalan que la contabilidad tiene el objetivo de ocuparse de la medición, tanto cuantitativa como cualitativa, y de esta manera permitir confeccionar informes que son necesarios para usuarios internos y externos respecto al ente que los elabora.

### **2.2.2. La contabilidad y la medición en situaciones de incertidumbre.**

Hoy en día se observa, en la información para los estados contables de publicación, que los cambios que se postulan, tiene más que ver con temas de exposición que de valuación.

Dentro de los temas de exposición, los vinculados con el análisis permanente de los riesgos, se acentúa más por el menor apego observable en determinados estados



soberanos en lo que hace al respeto a la estabilidad jurídica y a la irretroactividad de las leyes, lo cual obliga a considerar riesgos regulatorios o soberanos por hechos que, hasta ahora, nunca se habían considerado como tales.

La medición contable no es fácil de instrumentarse, debido a la incertidumbre que caracteriza permanentemente a la acción humana, como ha señalado García Casella y otro, 2001:15.

Adherimos a los conceptos de los autores al observar que transcurrido más del 14% del siglo 21, se observa claramente, en razón de la vertiginosidad de los movimientos económicos y financieros, a nivel global, que una gran parte de la información para uso interno de los entes se destina al análisis de los riesgos para toda organización en función de la dinámica macroeconómica que se va observando, y de la hipótesis de eventos que pueden producirse.

Los valores que deben ser objeto de medición, según los autores mencionados, no se correlacionan necesariamente con los mercados ni con negociaciones, dado que se originan en la axiología y parte de la filosofía, a través de la antropología filosófica. Se deben tener técnicas de medición para objetivos variados de organizaciones, que no son las típicamente financieras.

### **2.2.3. La información contable y la toma de decisiones.**

Los que suelen tomar las decisiones en las organizaciones se sirven de los alcances de la información contenidos en la contabilidad gerencial. Es importante este énfasis dado por García Casella y otro, 2001:172/173, porque hace reflexionar sobre el sesgo que los programas de las asignaturas del ciclo general en materia de contabilidad tienen, en las Facultades de distintas universidades, cuando prioritariamente se refieren casi en exclusividad a la contabilidad patrimonial o financiera, especialmente para preparar los estados contables que han de ser objeto de publicación.

En este sentido en uno de nuestros trabajos, desarrollado en el año 2005, que se refiere a la evolución del procesamiento contable en los últimos cuarenta años, se señala que al comienzo de dicho lapso el personal contable estaba constituido por personas diferentes respecto de los que tenían responsabilidad gestional, y por ende, se decía, no se vulneraban aspectos claros de separación funcional, que constituían principios esenciales desde el ángulo del control interno. En la realidad de las empresas, el “sistema contable” estaba separado de lo que se podía llamar “sistema de información gerencial”, desde que cada uno de dichos sistemas autónomos se alimentaban de un mismo hecho económico, que se procesaba más de una vez, con

criterios y normas que podían diferir, por lo cual se imponía como mecanismo de salud informativa, la necesidad de conciliar y explicar las razones de las diferencias que se producían en los saldos de cada una de las informaciones duplicadas.(Di Ranni 2005:11/32).

Con los años fue variando el concepto rígido en materia de control interno, sustentado en la separación funcional entre quien ingresa la información contable y quien ejecuta los distintos hechos económicos dentro de la empresa. Asimismo, la concepción acerca de qué es contabilidad se amplió, refiriéndose como tal a todo procesamiento de hechos económicos que significan cambios en la materia administrable de un ente.

El control interno se produce, fundamentalmente, por la automaticidad del mismo y la integridad del procesamiento de los hechos económicos, dentro del mismo sistema de información que es diseñado como un todo para el conjunto de la organización. Es contabilidad el procesamiento de información con contenido económico, válida para la toma de decisiones, con el nivel de detalle que se requiera, como el procesamiento de información más sintética que culmina en cualquiera de los estados contables conocidos, básicos y complementarios.

Por otra parte, la registración de los hechos económicos, se produce, también dentro de lo que abarca lo contable, a partir de instrumentación documental “externa” al ente (facturas, recibos, notas de pedido, remitos, y similares), como de información “interna”, vales de consumo, informes de recepción, informes de calidad, partes para certificados de prestación de servicios, y similares. Tanto los hechos económicos registrables a partir de instrumentación documental externa, como los registrables, a partir de instrumentación documental interna, constituyen o se incluyen dentro del ámbito de la “contabilidad”.

Los hechos económicos, a los fines de reunir información para la toma de decisiones, y de culminar el procesamiento a través de informes contables sintéticos, se descomponen en sub hechos económicos, que son registrables de una manera “distinta” de la forma como se registraban los mismos hace cuarenta años, en los que se conceptualizaba como información contable sólo lo que apuntaba a la preparación de informes contables sintéticos a los fines de publicación de los mismos para cumplimentar las obligaciones frente a los organismos de control o fiscales. Así hoy es registrable el vale de consumo, el ingreso de material de almacén, el material que pasó el control de calidad 1, el que pasó el control de calidad 2, el certificado de prestación de servicios, la emisión de una nota de pedido, etc. (Di Ranni 2005:11/32).

García Casella y otro, 2001:146/197 y subs., han dicho que “La Contabilidad tiene dos partes reconocidas como Monetario y No Monetario y cada una de ellas se puede desarrollar eficazmente, sin ignorar los principios comunes de la Teoría General Contable”.

Es claro que hoy los sistemas contables desarrollados por las empresas o los denominados “enlatados”, permiten eficazmente capturar elementos físicos que están incorporados en los comprobantes externos o internos que son objeto de registración, por lo cual, todo el problema se reduce a dos cuestiones básicas: que dicha información sea ingresada al sistema contable como dato obligatorio, y que los formatos de salida de información prevean que dicha información no monetaria sea capturada automáticamente en el diseño de los output de salida de información automática del sistema.

La salida de información interna, monetaria o en unidades físicas, podrá exteriorizarse en reportes de papel, o a través de información publicada, selectivamente, según los grupos de distintas jerarquías en una organización, a través del mecanismo de tableros de control.

García Casella, 2000:81, y García Casella y otro, 2001:141 y subs., señala que cada segmento contable persigue determinados objetivos. Hay Modelos Contables Alternativos que se relacionan con los diversos segmentos contables.

El segmento contable, definido por la Contabilidad Patrimonial o Financiera, tiene como objetivo el Patrimonio y su Evolución.

El segmento contable, definido por la Contabilidad Gerencial o Administrativa, tiene como objetivo el cumplimiento de las metas organizacionales.

García Casella, 2008:29/45, ha señalado, en relación a las unidades de medida de los sistemas de información de un ente, que:

“Acerca de El problema de la medición contable:

- a) La Contabilidad utiliza diversas escalas de medición, como ser: I. Nominal; II. Ordinal; III. De intervalos; IV. De razones;
- b) La medición contable puede ser cuantitativa y cualitativa;
- c) La medición contable cuantitativa puede ser monetaria y no monetaria”.

“La conclusión es que las llamadas teorías contables analizadas no dan \*una base suficiente y precisa para determinar el contenido de los informes financieros externos\*.

Reiteramos que la solución es volver a una Teoría de la contabilidad, luego una Teoría de la Contabilidad Financiera y recién encontrar una Teoría de los Informes Financieros Externos y su regulación”

#### **2.2.4. La teoría contable, la teoría de los hechos económicos, y la información específica.**

Di Ranni, 2005:1/9, señala que lo vinculado con contabilidad debe considerar tres elementos fundamentales: teoría contable; teoría de los hechos económicos específicos que se traten; y metodología de registración, es decir, la aplicación de un método específicamente provisto por la disciplina contable, de concepción simple, que permita captar los hechos económicos. Estos tres elementos se deben relacionar entre sí, y son de conocimiento necesario.

No es posible presumir el conocimiento de lo contable, si no se internalizaron los conceptos esenciales de la teoría contable en general; de la teoría de cada uno de los hechos económicos que se suceden en la vida de un ente; y del método a aplicar para tomar en cuenta y razón de dichos hechos económicos.

Esto significa que no basta con el conocimiento de la teoría contable, para efectuar la imputación de un hecho económico, si no se posee una adecuada información que proviene de la teoría de cada uno de los hechos económicos que se necesita informar, y que no se haya incursionado sólidamente en la mecánica propia de la registración contable que permita compilar la información que se obtiene de los comprobantes contables.

De igual manera, ello es aplicable al segmento de información vinculado con lo gerencial o control de gestión: hay una teoría vinculada con la contabilidad gerencial, en nuestro caso, con la eficiencia de las funciones, una teoría de los hechos económicos que son los que van a ser objeto de registración, por ejemplo el tiempo de duración en la ejecución de una actividad o función, y una metodología contable que permita captar los hechos económicos, sea elementos capturados en unidades monetarias, en unidades físicas o en relaciones de orden.

Mattessich, 1995:259/284, propone una metodología que requiere, en lo que hace a la teoría contable, la explicitación de hipótesis instrumentales que permita relacionar los medios eficientes, por ejemplo funciones eficientes, con los objetivos deseados y que pongan de manifiesto los juicios de valor empleados, por ejemplo el uso óptimo del capital utilizado, la mejora de la rentabilidad, o la disminución del riesgo por el uso de los recursos.

Suarez Kimura, 2007:14 y subs., agrega que “Contemplar la adecuada captura y tratamiento de información, cualitativa y cuantitativa constituye una problemática a resolver a partir de una adecuada definición de objetivos institucionales, en los que se postula que la Contabilidad tiene un papel significativo a desempeñar”.

La autora mencionada en el párrafo anterior, dice, en la obra referida, que los componentes del sistema contable deben estar previstos para lograr un objetivo particular, como el de generar un informe contable o un grupo de informes contables.

El diseño del sistema contable está compuesto por los siguientes elementos: informe contable a emitir, plan de cuentas, registros contables, medios de registro, control interno y archivo de componentes.

La autora hace referencia al artículo publicado por García Casella, 2000. Este autor señala que si tenemos en cuenta la existencia de Modelos Contables Patrimoniales y Modelos Contables Gerenciales, ambos han de incidir en el diseño de los sistemas contables para que los informes que se elaboren sean útiles a destinatarios con situaciones de decisión diferentes.

La propuesta de García Casella, 2000, se basa en un único sistema de información integrado (tipo base de datos) y con salidas hacia terceros usuarios en base a un modelo contable patrimonial o financiero definido, y hacia usuarios internos que se funda en modelos contables gerenciales alternativos.

Suarez Kimura, 2007, señala que los datos se convierten en información para los distintos niveles del ente, a través de su procesamiento por medios alternativos, que sustituyeron al manual, hasta que en la actualidad la velocidad de procesamiento tecnológico de la información revela una tendencia hacia la desaparición progresiva del soporte papel.

La autora mencionada se pregunta como primera cuestión ¿cuál es la situación percibida respecto de los sistemas de información contable?.

La autora se responde a sí misma, que, a pesar de que el avance tecnológico provee desde hace más de 30 años la posibilidad de articular la información generada dentro de las organizaciones, aún hoy reciben un tratamiento separado entre las cuestiones que se consideran propias de la contabilidad financiera, de aquellas que contemplan aspectos cualitativos o elementos no monetarios que actúan como complementarios de apoyo en el sistema decisorio de la empresa.

Debemos señalar, sin embargo, que son conocidos muchos ejemplos concretos de realidades de algunas organizaciones, en Argentina, que han permitido constatar un grado de integración, bastante significativo, del sistema único informativo de la empresa.

#### **2.2.5. Calidad de la información integrada.**

Suarez Kimura, 2007:14 y subs., señala que teniendo en cuenta el diseño del sistema

de información integrado hay consenso en la doctrina acerca de la condición o calidad de información integrada en cuanto a su diseño, independientemente del medio de registración que pueda utilizarse.

Este objetivo guarda correspondencia directa con la función atribuida a las registraciones desde la legislación de fondo. El avance tecnológico, reflexiona la autora que se comenta, cronológicamente en esta primera década del siglo XXI, produce la posibilidad de llevar a la práctica la integración sistémica de toda la información generada en la organización y, además, con aquella otra que pudiera provenir del contexto con el que la organización interactúa.

¿Quiénes deberían participar en el diseño y la toma de decisiones relacionadas con los sistemas de información en las organizaciones?

Suarez Kimura señala que en el mismo se contempla una participación activa de los grupos interdisciplinarios que se desempeñan en relación con los sistemas en la empresa: los dueños, los contadores, los profesionales de sistemas, por citar sólo a algunos.

El eje de la tesis de esta autora tuvo como objetivo reivindicar la importancia de reconocer que los conceptos que hacen necesaria y válida la utilización de la información contable en los procesos de toma de decisiones son independientes del medio tecnológico con que se los procese.

Luego, el avance de la tecnología se orienta a incorporar nuevas funciones al proceso contable, recorriendo a través de los años, el denominado proceso de transacciones, que registran los hechos económicos relacionados con los flujos de caja; proceso de transacciones y obligaciones, los que, adicionalmente, procesan los hechos económicos vinculados con la gestión, y no necesariamente llevados en unidades monetarias, sino en otro tipo de unidades: volúmenes físicos, tiempo incurrido, relaciones comparativas de calidad, mejor que, peor que, y de eficiencia.

La posibilidad de obtener la información de gestión, al definir como esenciales ciertos datos no financieros para la validación de la información contable tradicional, ha sido un gran paso para la acumulación de datos cuya combinación adecuada da origen a información de gestión útil para el análisis permanente de los parámetros de gestión que sirve para la administración de los entes.

La demora incurrida había sido originada, sin duda, por la actitud explicable de los que llevaban a cabo la imputación de los hechos económicos a los fines de la contabilidad financiera, que obviaban el ingreso de ciertos hechos económicos, que en el diseño de la estructura del sistema de información no se consideraban esenciales, si se

seleccionaba la información necesaria limitada al contexto único de los informes financieros.

Fronti de García y otros, 2008:106, señala que:

“Se hace necesario que las empresas forestales realicen una gestión sostenible, y que expongan lo que hacen en informes de sostenibilidad a fin de difundir el impacto de sus actividades, productos y servicios. Informando sobre lo que hacen o dar razones de por qué no lo hacen, los asuntos tales como el impacto económico, el consumo de recursos naturales, el impacto sobre la biodiversidad y la tierra fértil, así como el adiestramiento y la educación y el trabajo infantil, entre otros. El objetivo primordial es la comunicación con los stakeholders”.

Ya es observable una explosión de información vinculada a temas no financieros, como los ambientales y sociales, que en muchos entes se publican dentro del espacio reservado para la memoria del directorio, y en otros, a través de publicaciones periódicas, que muchos entes emiten para detallar las actividades que realiza el ente, tal como se detalla en los casos de las empresas forestales que realizan la denominada gestión forestal sostenible.

Se menciona que se emiten memorias de sostenibilidad a los fines de información de los usuarios que necesitan información ambiental, y en la cual se miden los riesgos emergentes y se explicitan cómo se han desarrollado las distintas gestiones ambientales de los directivos, y el análisis de las políticas implementadas por las organizaciones a largo plazo.

Giménez y otros, 2007:19 y subs., señalan, que “Surge así la Contabilidad de Gestión o Contabilidad Administrativa que brinda mayor cantidad de datos e incorpora herramientas de Control de Gestión ayudando a los Administradores para una mejor toma de decisiones”.

Los autores referidos dicen que simultáneamente aparece un concepto que últimamente se trata mucho en la bibliografía específica que es el de la satisfacción del cliente, aspecto que, teniéndose en cuenta, es relevante en la obtención de éxitos en los negocios.

Ello implica la necesidad, por cuestiones comerciales y administrativas, de prestar atención a la calidad total, a la mejora continua, a la consideración de la duración de las funciones como esencial para la competitividad y la innovación en los avances tecnológicos para la generación de información.

### **2.2.6. La información gerencial: precisión y oportunidad.**

Slosse y otros, 1989:9, señalan en el capítulo “La contabilidad y la toma de decisiones”, de su obra:

“La información gerencial depende de varios factores relacionados con los pasos de la gestión. Estos pasos van de lo general a lo particular y en función de lo que se defina para cada uno de ellos, se determinará el grado de información requerido. Los pasos en cuestión consisten en la definición de: unidades de negocio; análisis del contexto; análisis del mercado y la competencia; variables claves; gestación de alternativas estratégicas; evaluación de alternativas estratégicas; implantación de alternativas estratégicas.

La información gerencial que se fundamenta en una base de datos necesita un equilibrio ondulante entre la precisión y oportunidad. La clave está en buscar el término medio entre ambas cualidades. Los generadores de información –los contadores- buscan el mayor grado de precisión posible. En cambio, los decididores, que no son contadores, requerirán la mayor rapidez en la preparación. Los decididores deben dar suficiente tiempo para que la información se genere bien, y los contadores no deben ser tan exquisitos en buscar la precisión y brindar la información cuando ya no sirva. En un contexto como el argentino, con elevadas tasas de interés, controles de precios e inflación, quizás en la balanza pese más la oportunidad que la precisión”.

Hoy en día, se aprecia que hay una mayor concientización de los contadores públicos de encontrar un punto intermedio entre la velocidad de emisión de los informes contables y la precisión excesiva en cuanto a su emisión, dado que el mercado laboral requiere una creciente proporción de contadores públicos en el rol de administradores o directivos de organizaciones, y no sólo como generadores de información.

Adicionalmente, ya no se concibe un rol pasivo de emisión de información contable sin haber indagado profundamente en el análisis gestional que de ella se desprende, por lo cual, la emisión de información contable por parte de los contadores públicos, como responsables de dicha tarea, lleva implícita la necesidad que cuando se emita ya se haya hecho un análisis de las implicancias de la misma en cuanto a la performance de la actividad global de las organizaciones, y de la eficiencia que se desprende en cada una de las funciones que se llevan a cabo en las mismas. Dicho análisis se completa a través de la formulación de comentarios y de recomendaciones a los responsables de las distintas funciones a los fines de advertir sobre desvíos de los objetivos o sobre riesgos que pueden haber aparecido, y sobre la mejor manera de paliarlos o enfrentarlos.

El Profesor y autor García Casella, C, prologando la obra de María Cristina Wirth (2001: Prolog.pág.1) señaló, respecto del pensamiento del Dr. W.L.Chapman:



“Cuando, desde 1979, y hasta su fallecimiento, el doctor William Leslie Chapman hablaba de cinco áreas diferenciadas de la Contabilidad: Patrimonial, Gerencial, Gubernamental, Económica y Social, algunos creían que no era posible un enfoque de ese tipo”.

Wirth, indica que hay una necesidad de enfocar ampliamente el dominio del discurso contable para lo cual formula un análisis completo de algunos autores de relevancia como Mattessich, Caws, Foster, Young y algunos otros.

### **2.2.7. La contabilidad y su lenguaje propio.**

Wirth, 2001:3, señala que la Contabilidad es una disciplina sobre la cual se realizan estudios e investigaciones a nivel universitario, y cuenta con un lenguaje propio a los fines de identificar conceptos específicos de la misma, como realización, devengamiento, criterios de valuación. Estos términos corresponden a otros conceptos que se usan para resolver los problemas que plantea el objeto de la Contabilidad. Por tanto, señala la autora, que es posible distinguir dos actividades: una se refiere al uso de los conceptos en cuanto al desarrollo de la tarea profesional. La otra actividad se corresponde con una reflexión de un orden superior sobre estos términos y conceptos: ¿cuál es su significado preciso? ¿se usan en forma consistente? ¿cuál es el valor de verdad de los enunciados en los que se usan esos términos? ¿cómo se determina ese valor de verdad?. La autora señala que estas preguntas forman lo que se llama filosofía de la Contabilidad y que ninguna disciplina en crecimiento puede evadirse de este requerimiento.

La misma autora señala que, para Mattessich, 1995: 259-284, el dominio de aplicabilidad de la Contabilidad es muy amplio, por cuanto la medición de los recursos y de los resultados económicos generados es una actividad, según el autor, estratégica para la supervivencia de cualquier sistema organizado. El autor explicita que con esta finalidad primordial y con una adecuada metodología pragmática, la disciplina contable enfocó un segmento de la realidad económica y social que es la Contabilidad Gerencial o de Gestión.

Wirth, 2001:10/11, menciona que la Contabilidad Gerencial o de Gestión ha crecido rápidamente como resultado de la necesidad de contar con sistemas de información que sirvan para una adecuada dirección y control de las actividades, o sea para la toma de decisiones estratégicas y operativas (comprender y ejercer el control del flujo de recursos; de mejorar el control de la eficiencia de los procesos en la cadena de valor y

de poder medir satisfactoriamente las variaciones en el desempeño global de las organizaciones).

Wirth, 2001:11, dijo que:

“Las nuevas direcciones hacia las cuales se orientan las investigaciones y prácticas de la Contabilidad Gerencial en el mundo, se pueden agrupar en tres cuestiones importantes, según Atkinson y Balakrishman (1997), quienes se basan en el informe de una comisión, del Management Accounting Section, formada por representantes de ocho países y distintas filosofías – económica/conductista-. El rol de la Contabilidad Gerencial; La interacción entre la contabilidad y la estructura organizativa; El rol de la información contable como soporte de la toma de decisiones”

Wirth 2001:11/12, agregó que en los años inmediatos de comienzos del siglo XXI las organizaciones que encabezan el prestigio en materia de management reconocen la necesidad de enfocarse en el consumidor, y reducir el tiempo de respuesta en materia de requerimiento de los clientes.

La autora sostiene que han mejorado las relaciones e interdependencias entre las organizaciones, sus proveedores y sus clientes. Estos y otros cambios que se están produciendo rápidamente dentro y fuera de las organizaciones, afectan lo que se denomina el dominio de la Contabilidad Gerencial o de Gestión y el rol del contador en las organizaciones.

Wirth, 2001:12, señala que el paradigma del control organizacional enfoca a la organización como un sistema adaptativo abierto. En éste, el sistema de contabilidad gerencial debe identificar y disponer de la información externa e interna que la dirección necesita para precisar e incorporar los cambios contextuales.

¿Qué es lo que se debería medir? ¿Qué posibilidad hay de hacerlo? ¿Cómo hacerlo? ¿Con qué tipo de indicadores? ¿Quién debería controlar estas mediciones y sobre qué bases fijar los objetivos?

Compartimos el enfoque de Wirth por cuanto, a los fines del alcance de la Contabilidad de Gestión o Gerencial es nuestro pensamiento que es necesario identificar tanto la información externa e interna, y la que proviene del contexto, por lo cual, se concluye, como sostenemos en este trabajo, que el conocimiento y experiencia de los que toman las decisiones y conducen las organizaciones, constituyen los requisitos más relevantes para definir qué es lo que se debe medir, cómo hacerlo, con qué tipo de indicadores, quiénes deberían controlar estas mediciones y sobre qué bases establecer los objetivos.

La información que proviene de la contabilidad financiera, comparándola con la gerencial, revela que la calidad de dicha información está pautada por principios más generales, con un amplio conocimiento por los usuarios suficiente para interpretar el significado de la misma.

En la gerencial, en cambio, la información a exponer es mucho más compleja para ser interpretada por aquellos que no participan en la responsabilidad de alcanzar los objetivos, y de tomar las decisiones, quienes, además, se pauta con principios más particulares compatibles al tipo de organización, a la formación de los niveles gerenciales, y al nivel de generalización que haya de la variable eficiencia.

### **2.2.8. Sistema contable integrado**

Shanker, 2011:1-2, en un paper denominado ¿What is an integrated accounting system? expresó que:

“An integrated accounting system uses affordable and easy-to-use software. Even small business can purchase such a system, which includes many functions and features designed to be compatible with each other.

An integrated system often includes accounts payable, receivable, fixed assets and an inventory management module, all connected to each other and to the general ledger”

Una traducción libre del artículo denominado: ¿Qué es un sistema contable integrado? es la siguiente:

“Un sistema contable integrado que emplea softwares accesibles en cuanto a precio y complejidad. Incluso las pequeñas empresas pueden adquirir dicho sistema, el cual incluye muchas funciones y aspectos esenciales compatibles unos con otros.

Un sistema integrado, a menudo incluye cuentas a pagar, créditos, activos fijos y un módulo de administración de inventarios, todos conectados entre sí, y con el mayor general”.

### **2.2.9. Objetivos de un sistema contable integrado de información.**

Vitez, 2009:1/3, en un trabajo denominado “The objectives of an integrated accounting information system (Los objetivos de un sistema de información contable integrado), en su rol de Contributor en eHOW, explica, que el sistema de información contable (AIS) es un proceso vinculado con el negocio que recolecta información financiera de la

compañía y la canaliza a través del sistema de decisión gerencial. El sistema contable de información es usualmente un sistema computadorizado que comprende un software contable y de negocios, y computadores. Este sistema automático permite a las compañías recoger y revisar información de una manera mucho más rápida que el uso manual del sistema contable de información. Las compañías pueden también lograr bajar sus costos gestionales, eliminando desperdicios en el proceso de producción o reduciendo el número de horas utilizadas de los trabajadores fabriles sobre las disponibles para ser usadas en un proyecto.

En nuestra opinión, la información provista por el sistema contable integrado a los fines gestionales depende mucho más del conocimiento intrínseco, de la función y del ente, que tengan los usuarios de dicha información en el proceso de toma de decisiones. Las salidas de información del sistema de información financiera tradicional permite una interpretación más directa y simple de parte del usuario, que la salida de información de los sistemas gestionales, por cuanto los tomadores de decisiones vinculados con la performance, la productividad, la eficiencia y variables similares, necesitan mucho más conocimiento informativo y formativo sobre los procesos funcionales de las organizaciones para seleccionar aquella información relevante que puede estar representando la existencia de un proceso de mejora o de empeoramiento de la variable analizada.

Vitez, 2010:1/5, se refirió en eHow Contributor a las desventajas de un sistema de información gerencial (The Disadvantages of Management Information System). Comenta dicho autor que:

“ A management information system is an approach a company uses when making various business decisions. Business owners and managers are responsible for operational, technical and strategic decisions. Using an information system helps these individuals gather pertinent documents that will help them make the best decision possible. While these systems were manual in previous decades, business technology allows companies to implement electronic systems. Some disadvantages can exist when using a management information system in a company”.

Versión libre del autor de la tesis:

“Un sistema de información gerencial es el conjunto de información que las compañías emplean cuando tienen que reunir información para discernir entre varias decisiones de negocios que los dueños y administradores de organizaciones tienen que tomar. Empleando un sistema de información ayuda a estos individuos a reunir la información pertinente que los habilita a tomar la mejor decisión posible. Mientras estos sistemas fueron manuales en décadas pasadas, ahora la tecnología de los negocios permitió a las compañías implementar sistemas electrónicos. Algunas desventajas pueden existir, no obstante, cuando se emplea un sistema de información gerencial en una compañía”.

Estamos de acuerdo con lo manifestado por el autor: tomar decisiones sobre aspectos intrínsecos de las organizaciones supone que previamente ha existido un marco de información disponible para agregar certidumbre al análisis para optar por un camino alternativo entre los muchos disponibles para transitar. Supone, adicionalmente, que el intelecto del decidor se activa en el análisis de dicha información y de las reflexiones simultáneas que se formulan, por asociación de ideas, recuerdos, o experiencias que dicha persona tiene guardadas en su mente.

#### **2.2.10 . El costo de la información integrada.**

También Vitez, 2010:1/5, observa que hay que incurrir en costos de mantenimiento de los sistemas de información. Las compañías pueden necesitar contratar personal para ayudar a mantener el sistema electrónico de información funcionando adecuadamente. Estos colaboradores a menudo necesitan experiencia en funciones de computador científico y otros aspectos vinculados con los negocios. No solamente esto hace que se incrementen los costos laborales sino que ello requiere también capacitación adicional, y educación corriente, en relación con la gente que participa en estas actividades. La tecnología en los negocios puede cambiar frecuentemente, creando un contexto donde las compañías deben capacitar a los individuos, quienes a su vez, pueden adecuadamente mantener los servicios de los computadores, los websites, los servers y otros equipos en uso por los gerentes de sistemas de información.

A nuestro juicio, creemos que el autor mencionado es bastante razonable cuando comenta que instalar un sistema de información gerencial puede ser costoso para una compañía. La tecnología informática, aunque hoy en día es más barata que años anteriores, puede representar un gasto significativo, especialmente para grandes organizaciones. Estos sistemas pueden también requerir asistencia en el día a día, u honorarios para acrecentar las aplicaciones, lo cual puede ocasionar egresos de fondos futuros. Las compañías deben prever partidas en su presupuesto para cubrir estas erogaciones y así estar seguro que el sistema de información esté alineado con la tecnología del propio negocio. Los intentos para integrar estos sistemas con la tecnología corrientemente en uso, puede también incrementar los gastos.

No obstante, nuestro pensamiento es que los que están involucrados profesionalmente en los sistemas de información, en administración, finanzas, gestión, y similares, hay un convencimiento muy grande que para llevar adelante una organización, es imposible soslayar la necesidad de tener un adecuado sistema de información integrado. No es posible ser muy efectivo en la toma de decisiones, si no se puede contar con un adecuado sistema de información. El convencimiento nos motiva a explicar

permanentemente la esencialidad de esta existencia indisoluble a aquellos que aún hoy consideran factible ahorrarse los costos de un adecuado sistema de información.

### **2.2.11. El sistema de información integrado y la calidad de la decisión.**

En nuestra opinión, el hecho de tener un sistema de información, naturalmente, implica la necesidad de incurrir en costos. Pero dichos costos forman parte de la necesidad de capacitarse para estar en mejores condiciones para que la calidad de las decisiones que se tomen sea óptima. Disponer de información lo más actualizada posible es una forma de capacitarse. La capacitación en su sentido más amplio es un atributo deseable para los que tienen que hacer de la toma de decisiones una constante. El costo de tener un sistema integrado de información es inexorablemente necesario para ser más certero y confiable en el momento de la toma de decisiones. No se puede decidir racionalmente sin contar con información suficiente y confiable.

En los momentos previos a la toma de decisiones hay escenarios de incertidumbre y de desconocimiento. La capacitación y la disponibilidad de información colaboran eficientemente para poder razonar en ambos escenarios.

Es importante conversar con el pequeño empresario, para que incorpore en sus paradigmas la idea que la eficiencia de un negocio, está muy vinculada a la disposición de la información necesaria para que ese costado esté cubierto y no afecte la probabilidad de tener un negocio exitoso. Hay otros elementos indispensables, además de la información, como la formación, las habilidades, la personalidad, para confluir hacia un negocio que termine siendo exitoso.

No disponer de información no puede ser considerado como un elemento de ahorros para reducir los costos de estructura.

Vitez, 2010:1/5, afirma que los sistemas de información gerencial pueden llegar a ser potencialmente no efectivos en las operaciones específicas de una compañía. Agregamos y aclaramos de nuestra parte que, como todos los sistemas de información, el sistema de información gerencial es solo tan bueno como el analista que diseñe el mismo, y el usuario que haya liderado su implantación.

Vitez, agrega que si se procesara información irrelevante, ello puede demorar las decisiones de gestión, puesto que los gerentes deben requerir inputs adicionales. Invirtiéndose demasiado tiempo, reprogramando o corrigiendo sucesivos reportes, ello puede también incrementar el tiempo invertido en el proceso de toma de decisiones.

Estamos totalmente convencidos que en el sistema de información contable integrado el decididor tiene que participar muy activamente para proponer los datos y la información que se necesita para hacer un seguimiento de las distintas actividades que se llevan a cabo al ejecutar cada una de las funciones que se desarrollan en una organización.

La electrónica asegura cada vez más la inmediatez informativa respecto de los hechos económicos que se suceden en la vida de las organizaciones, pero para organizar el output del sistema de información gestional, se necesita la participación activa de quienes han de ser los usuarios de dicha información por estar participando, también, en el proceso decisorio.

### **2.2.12. El sistema de información integrado y la capacitación necesaria.**

Finalmente, Vitez, 2010:1/5, señala que los dueños de las compañías pueden también necesitar capacitación extensiva sobre los nuevos sistemas, creando una curva de aprendizaje que disminuye el tiempo disponible para otras actividades.

En nuestra opinión, siempre el ser humano navega en una realidad de multiplicidad de fines con medios restringidos.

Pero el individuo tiene una excelente oportunidad de aceptar invertir tiempo para un aprendizaje que luego le producirá ahorro de tiempos que más que compensará el tiempo invertido para dicha capacitación extensiva.

En nuestro tema de investigación, la información que provenga del sistema de información contable integrado permitirá describir y analizar la variable eficiencia, dentro de las unidades de análisis (funciones en las organizaciones), que son examinadas en forma independiente para testimoniar lo imprescindible de este análisis.

La eficiencia es la variable que permite reducir el uso de insumos necesarios para lograr un objetivo, sin que se afecte la calidad del objetivo logrado. El análisis de dicha variable se aplicará sobre la actividad desplegada por los recursos humanos que ejecutan distintas actividades para poder cumplir los objetivos de la organización.

Estas actividades se denominan funciones, las cuales, a su vez, permiten descomponer el análisis en actividades que se ejecutan dentro de cada función.

Para atender los objetivos específicos de la investigación, es necesario tener claro en identificar las acciones concretas sobre cada una de las funciones de un ente que

impliquen la mejora de su eficiencia sobre dichas funciones: se tiene que analizar la duración de la función; la optimización del precio de sus insumos; el mejoramiento de la calidad mediante la capacitación para evitar reiteración de procesos; el mejoramiento del control para evitar imprevistos sobre lo acordado; lograr que la mejor eficiencia de una función se traduzca en el mejor dimensionamiento de los recursos que constituyen el capital activo.

Finalmente es necesario analizar las causas que pueden originar ineficiencias en las funciones; y reflexionar sobre aquellas acciones que logran restablecer la eficiencia en las funciones.

### **2.2.13. El modelo de información y la información real.**

En nuestra opinión, basada sobre casos concretos que se han dado en muchas organizaciones, debemos señalar que en ellas se analizan los proyectos, se los evalúan y se definen llevarlos a cabo luego de un intercambio de ideas entre los responsables de las funciones que se verán involucradas en la ejecución y puesta en vigencia del proyecto definido. La mayoría de las veces, la modelización de dichos proyectos a los fines de realizar los cálculos ex ante, del valor presente que arroja el flujo de fondos de dicho proyecto, o la tasa interna de retorno esperada del proyecto, permite definir la deseabilidad de llevar adelante el proyecto “oficializando” un determinado monto de valor presente, y una TIR asignada al proyecto en cuestión.

Descartemos los escasos supuestos de mala fe al definir a sabiendas “resultados” inconseguibles del proyecto mencionado, presentándolos como accesibles, pero debemos afirmar que no son pocas las veces que los accionistas, a modo de crítica hacia los responsables a cargo de los emprendimientos, les imputan que siempre los proyectos resultan atractivamente rentables en la fase de la evaluación de los mismos, pero luego se produce un desencanto cuando se realiza el control ex post de los proyectos ejecutados y con una puesta en operaciones durante un lapso ya adecuado para “controlar” lo estimado con lo real.

Lo que ocurre en la realidad de muchísimos casos, es que la evaluación del proyecto se hace con premisas totalmente accesibles y lógicas desde lo operacional, pero que en la realidad, los responsables de las distintas funciones, o sus colaboradores, en el día a día, llevan adelante la actividad real de las distintas tareas que definen una función, y se van dando desajustes a través de la actividad cotidiana. Por ejemplo se abre unos días más anticipados que el óptimo la carta de crédito requerida por un proveedor del exterior de ciertos insumos; se cobran con una demora de tres o cuatro



días los montos de los créditos a los clientes a quienes se les vendió las mercaderías a cobrar a un plazo determinado; se acepta pagarle a ciertos proveedores anticipos, práctica en general no estándar, a los fines de poner en vigencia la nota de pedido que le asigna la adquisición a un proveedor determinado, y muchas otras situaciones similares que se verifican frecuentemente.

En síntesis, en la realidad se dan pequeños desajustes cotidianos, que en forma acumulativa implican una diferencia entre el modelo y el real cuyo resultado final es una tasa interna de retorno del proyecto funcionando, menor a la que se había estimado en las evaluaciones previas.

Es por ello que la eficiencia de las funciones es la consecuencia de formas de actuar de los ejecutores de las actividades funcionales, que permanentemente tienen que ser controladas, conversadas, explicadas, para hacer notar lo relevante que es adecuarse a un deber ser contable y administrativo, sin concesiones, y lo relevante que es, también, en la incidencia en el valor presente de un proyecto, o en la tasa interna real del proyecto cuando el mismo ya se ha implementado y está en proceso pleno de funcionamiento, que una carta de crédito se abra cuando corresponda sea abierta, y que tiene un costo si se optara por abrirla anticipadamente, que no se ejerza el seguimiento día a día de las cobranzas, a los fines que no se produzcan desvíos, que no se abonen anticipos a los proveedores si así no había sido definido en las previsiones contractuales con los mismos, o si se emite una nota de pedido tardíamente y ello repercute en el ingreso más tardío de las mercaderías a las cuales se refería dicha nota de pedido.

En las conclusiones que surgen de la lectura de Yardín, 2007, nuestra opinión es que el autor da un paso muy relevante en mostrar la preeminencia que en materia de información contable ocupa el campo gerencial para la toma de decisiones empresariales, y en señalar la poca relevancia que se percibe, circunscripto a dicho alcance, en materia de tratamiento de costos para contemplar las exigencias legales y profesionales.

Yardín, y otro, 2004:2, formulan una interesante propuesta que dice:

“El concepto de costo es esquivo y complejo, tal vez porque no está correctamente definido, o, según nuestra posición, porque está orientado a un objeto equivocado. En este trabajo, nos proponemos reformular el concepto de costo, postulando la inexistencia de los costos del producto, y proponiendo que sólo existen costos de las decisiones.

Esta posición no se refiere a que el costo del producto pueda analizarse desde la perspectiva de las diversas actividades, procesos específicos o sectores que componen el proceso productivo, ni tampoco a las dificultades que presenta el costeo de los servicios”.

La propuesta de Yardín, y otro, 2004:2, es interesante y es muy compatible con la información a relevar en una organización, cuando se analiza la decisión de mejorar la eficiencia de las funciones de las organizaciones, condicionadas a no modificar la calidad de los productos o servicios que constituyen el objeto de un ente determinado. La organización tiene el objetivo de servir al cliente, y ganar su fidelidad, por la cual la mejora de la eficiencia global de la organización, sin afectar la calidad de lo que es vendido, es un objetivo a mantener en el largo plazo. Todos los costos de las funciones que se desarrollan en una organización, que se correlacionan con las funciones que sean ejecutadas para lograr ese objetivo, tienen que ser identificados y puestos bajo la lupa, para reducirlos.

Yardín, 2007: 1/6, afirma en una obra posterior, que el modelo de costeo completo no tiene utilidad alguna ni para la valuación del patrimonio ni para la adopción de decisiones gerenciales por lo que su vigencia sólo se justifica por la existencia de las normas legales y profesionales, y ello requiere de información válida a los fines de los estados contables en la contabilidad financiera.

Si el objetivo en las organizaciones es valorar el patrimonio con la mayor aproximación posible a la realidad económica, los bienes de cambio deberían valuarse a su precio de venta en bloque. Si la meta es calcular el costo de una decisión gerencial, tanto para el corto como para el largo plazo, se debe emplear el modelo de costo variable.

En nuestro objeto de estudio de lo que se trata es medir el desarrollo de la ejercitación de las funciones de las organizaciones, desempeñadas en forma eficiente. El objetivo es estar atentos a la manera más eficiente en el desarrollo de cada actividad, dentro de cada función, para que dicha eficiencia, a través de costos cada vez más óptimos, se traslade a la organización como un todo. El desafío es que ello se sostenga en el largo plazo, por lo cual hay que observar en cada momento si hay formas perfectibles de realizar cada actividad dentro de las respectivas funciones.

#### **2.2.14. El sistema contable de gestión como instrumento de las decisiones.**

Scavone, 2013: 133-135-145, ha comentado que:

“El propósito de una organización innovadora es la generación de valor de largo plazo. Los directores, gerencias y accionistas deben tener acceso a una información confiable que permita una mirada aguda de la creación de valor de la compañía. Las decisiones son sólo tan buenas como la información sobre la cual se basan.

Lograr la generación de valor de largo plazo requiere información que delinee adecuadamente las proyecciones de largo plazo para la firma”

La autora señala la importancia estratégica de acceder a una información confiable que facilite una mirada aguda de la creación de valor de la compañía. Su propuesta es que las decisiones son sólo tan buenas como la información sobre la que el decididor se basó para llegar a tomar la misma. Ello permite incursionar en algunas combinaciones de afirmaciones que podrían obrar como corolarios de este pensamiento.

Nuestra opinión es que una información excelente permite potencialmente excelentes decisiones. Pero también, no obstante una información pobre, la misma puede participar en una excelente decisión, en la medida que fuera complementada con otra información no integrada, con juicios de valor elaborados por el decididor, con razonamientos asociando hechos similares, con la experiencia y con la intuición.

También, una información excelente, no adecuadamente interpretada por el decididor, puede originar una decisión desacertada. Seguramente, una información excelentemente estructurada con un decididor muy fogueado en el análisis de información y con una capacitación permanente, estará alineada con decisiones excelentes tomadas por el decididor.

### **2.3. Comentarios finales.**

En este capítulo se ha pasado revista al marco teórico existente, trayendo el pensamiento de prestigiosos autores y se complementa la investigación con aportes teóricos e investigaciones sobre realidades existentes.

En nuestro caso se trata de una investigación sobre realidades existentes, si bien en una parte de la misma, en lo que hace al comportamiento a adoptar para mantener la eficiencia, el trabajo se convierte en una investigación con aportes teóricos.

También hay autores, cuyas ideas permiten que nuestro trabajo de investigación ayude a mostrar si hubo avances en el cuerpo doctrinal de la administración como disciplina. Nos referimos a retomar el análisis del comportamiento humano, no tanto para diagnosticar la razón de la no coincidencia entre las metas individuales y los objetivos organizacionales, sino para establecer la resultante de un comportamiento de los miembros de una organización que sea capaz de generar información de gestión a partir de los propios conocimientos profundos de las prácticas operativas que están alineadas a la generación de eficiencia.

De dicho análisis y su evolución en el tiempo, se podrá establecer la evolución de la eficiencia, con el objetivo de mantenerla en el largo plazo, y de observarse desajustes de esa tendencia, introducir los cambios o correcciones para recuperar dicha mejora.

También es menester asegurar el comportamiento humano que identifique la necesidad de cambios en los paradigmas del personal clave en las organizaciones para que genere una capacitación permanente a través del diálogo de todos los ejecutores de las funciones, aproximándose a través de él, a las mejores prácticas operativas.

Es el momento de repensar la forma de distribuir el tiempo disponible de los que participan en la administración de las organizaciones para que una parte de él se asigne a precisar la mejor manera de hacer las cosas fruto del diálogo permanente con los responsables de la gestión de cada una de las funciones que integran la actividad de los entes.

En este capítulo se han recorrido muchos pensamientos de autores y docentes universitarios, de reconocido consenso, que testimonian los cambios profundos que han sucedido a través de los medios de procesamiento de información, la velocidad de salida de los outputs, la amplitud mental de coincidir en la aceptación de la nueva frontera del alcance de la contabilidad, como disciplina, y el uso de la información para tomar decisiones que impliquen formas distintas de llevar a cabo cada una de las funciones para mejorar de una manera permanente a las organizaciones.

Pero en la contabilidad de gestión, para reunir datos que se transformen en información válida para testimoniar el análisis de variables tan importantes para la salud de las organizaciones, los parámetros que se definan para coleccionar dichos datos dependen, y mucho, de la profundidad de conocimientos y experiencia probada y comprobada de los hacedores de la gestión funcional. La información necesaria para analizar el estado de la eficiencia depende de los datos que los que realizan dichos análisis entienden como indispensables.

Ello no se basa en un concepto teórico que luego tendrá que confirmarse con ejemplos empíricos, sino, por el contrario, los profesionales que están a cargo de la toma de decisiones, en la tarea cotidiana de la administración de las organizaciones, se basan en cuestiones concretas de la realidad del día a día en las organizaciones, en las distintas funciones que el ente dispone para llevar adelante la gestión, de tal forma que dicha experiencia práctica les sirve para proponer la naturaleza de la información que le facilitaría el proceso de la toma de decisiones o el control de las mismas.

En este capítulo hemos señalado, respecto de muchas opiniones que existen en el marco teórico utilizado para este trabajo, nuestra conformidad o disentimiento, o nuestro aporte adicional, a los fines de precisar de una manera alternativa, la idea de muchos de los autores consultados.

Los elementos que nos aporta la doctrina sobre el sistema contable de gestión nos permite afirmar que la evolución actual del mismo facilita el monitoreo de todas las funciones de la organización. La contabilidad de gestión provee la información que hará posible examinar el factor de acción humano a través del desarrollo de las distintas funciones en una organización.

Se percibe el beneficio innegable del sistema de información contable en el logro de la performance organizacional. También es claro que la existencia de un adecuado sistema de información contribuye a facilitar los recursos para una adecuada toma de decisiones.

Nos preguntamos si el sistema de información contable integrado garantiza en todos los casos decisiones exitosas. No surgen dudas que es un medio que permite analizar, tomar decisiones y controlar con el objetivo último de lograr la eficiencia permanente en la organización. Para ello es menester tener claro el plan futuro de la evolución de la organización, definir objetivos instrumentales para hacer realidad la visión y proponer los cambios que hay que hacer para cumplimentar las metas.

El próximo capítulo es el lugar que hemos previsto para tratar con mayor profundidad algunos de los temas ya considerados y para desarrollar aportes adicionales, de una manera más extensiva, a las ideas dominantes que existen en la doctrina.

ooOoo

### **3. Análisis de la doctrina. Reflexiones adicionales.**

En el detenido análisis bibliográfico que se ha hecho en este trabajo de investigación, cuyo recorrido sintético se ha volcado en el capítulo anterior, se pretende para el presente, profundizar sobre dicha doctrina, y concluir algunas ideas que son esenciales para continuar discuriendo sobre los dos temas centrales del mismo.

Hemos dicho que este trabajo de investigación se caracteriza por describir dos aspectos importantes, uno vinculado con la contabilidad de gestión como disciplina que provee información que específicamente permitirá hacer un seguimiento de una variable, a nivel de las organizaciones, como es la eficiencia en la ejecución de las funciones.

El otro aspecto, vinculado con el análisis propio de la variable eficiencia de las funciones, y la necesidad que la misma se mantenga permanentemente en el tiempo. Esta tarea revela aportes teóricos en el campo del conocimiento al describir el proceso necesario para asegurar el mantenimiento de la variable eficiencia y la vinculación que ello tiene con el cambio en el comportamiento por la necesidad de disponer de nuevos paradigmas sobre el uso del tiempo en aquellos participantes que tienen responsabilidades en la ejecución de las funciones.

También se aportan investigaciones sobre situaciones existentes o empíricas, es decir, se aportan y comentan casos sobre la realidad actual. La eficiencia es identificada mayormente por los que toman decisiones como un objetivo deseable, pero pensando que la responsabilidad en su logro se agota con la creación de aspectos instrumentales como manuales, normas, procedimientos, nuevos sistemas, y prácticas de administración determinadas.

No hay explicitaciones teóricas que se hayan detenido, suficientemente, en cómo mantener un compromiso continuo con el sostenimiento de la eficiencia en las organizaciones, lo que implicaría hablar sobre el comportamiento necesario para lograr una cultura organizacional que incorpore esa variable como un componente esencial de la misma.

#### **3.1. Avance doctrinario de la administración.**

Con respecto a la administración existen dudas si realmente se ha experimentado un avance en el marco teórico doctrinal que tenga el nivel de ciencia con una base

epistemológica bien delimitada de tal manera que haya una aceptabilidad de parte de la comunidad científica.

Es oportuno insistir que García y otro, 2012:22 y subs., aportan mucha claridad cuando comentan que las representaciones simbólicas sustituyen a la necesidad de aportar y proponer un léxico más especializado. Esta modalidad de comunicación logra muchas veces justificar variadas herramientas de gestión más allá de sus aportes de rentabilidad o eficiencia. Las estrategias editoriales pretenden alcanzar públicos diversos mediante la exaltación de la novedad de la propuesta. Estos autores resaltan que el discurso de una disciplina científica tiene como aspecto esencial su objetividad, es decir, no induce a través de la persuasión sino a través de razonamientos lógicos. No hay que abandonar la actitud científica, fundamentada en una predisposición observacional, crítica, revisionista, metódica, rigurosa y aceptante de la evidencia empírica.

Los autores referidos, como ha sido señalado en el capítulo anterior, también puntualizan lo que ellos llaman el ahistoricismo, es decir, que no se sigue una rigurosa exploración e identificación histórica en la literatura de gestión, y se opta por un abandono de los aportes clásicos de sus autores y/o sus continuadores.

Estamos de acuerdo con lo manifestado por los autores García y otro, 2012:22. En la bibliografía sobre temas de administración y organizaciones en los últimos cincuenta años, hubo un paréntesis temporal inexplicable respecto de las ideas formuladas en su texto Teoría de la Organización (1969), por los autores March J. G y Simon H. A. en cuanto a temas de estudio como el comportamiento en la organización, la teoría “clásica” de la organización, motivación y decisiones internas de la organización, la decisión de participar, el conflicto en las organizaciones, límites cognitivos sobre racionalidad y planificación e innovación en las organizaciones.

Muchos autores, en distintos momentos, explicaron como factor de éxito que el llamado downsizing o recortes de costos de estructura implementado (v.g. reducir la dotación del área de compras) permitió recuperar el beneficio de la empresa, logrando resultados satisfactorios. Pero no se plantearon si la solución producía un resultado óptimo, además de ser satisfactorio.

Sin embargo, ya March y Simon, 1969:155, marcaba en su obra lo siguiente:

“La mayor parte de las decisiones humanas, ya sean individuales o de organización, se refieren al descubrimiento y selección de alternativas satisfactorias; sólo en casos excepcionales se ocupan del descubrimiento y selección de alternativas óptimas. Para optimizar se necesitan procesos de mucho mayor complejidad que los necesarios para satisfacer. Un ejemplo es la diferencia entre buscar en un pajar la aguja más puntiaguda que haya en él y buscar en el pajar una aguja lo suficientemente puntiaguda para coser con ella”.

“En la selección según standards satisfactorios, los standards mismos son parte de la definición de la situación. No hay pues que considerarlos como dados –pues ningún elemento de la definición de la situación es dado de una vez para siempre-, sino que podemos incluir en la teoría los procesos en cuyo decurso se sientan y modifican esos standards”

Una alternativa óptima, es decir, más que satisfactoria, podría haber sido no reducir tanto el personal de compras, logrando con ello reducir más el lapso de abastecimiento que la alternativa satisfactoria, y ello derivaría en un menor stock de almacén general, con el consiguiente ahorro de costos financieros a incurrir para financiar la adquisición de dicho activo.

Vemos cómo una alternativa satisfactoria, se puede transformar en una alternativa óptima, y seguramente, en la dinámica de la búsqueda permanente de la eficiencia, lograr, en otro momento, una alternativa más eficiente aún.

Ciertamente, el autor que relató el éxito logrado introduciendo la solución del “downsizing”, su análisis hubiera sido más completo, si hubiera analizado lo que habían escrito autores clásicos de la administración, como March y Simon, cuando hablaba de los límites cognitivos sobre racionalidad, al tratar los standards satisfactorios frente a standards óptimos.

Con lo comentado precedentemente, se fundamenta nuestro pensamiento que una gran parte de la nueva bibliografía, elaborada en los últimos cincuenta años, no hizo, metodológicamente, referencia a las ideas dominantes en momentos previos a dicho lapso, y al grado de adhesión, o confrontación con las ideas actuales, a los fines de darles una continuidad metodológica en la elaboración, propias de las ciencias sociales. Es que el acento, actualmente, se puso más en el relato de lo acontecido que en las causales que lo determinaron, más en el hacedor individual que en el grupo de trabajo que acompañó en la adopción de nuevos paradigmas.

La administración ha tratado innumerables casos de gestión exitosa, con descripción interesante de los mecanismos que se han usado para ello, pero no han abundado explicaciones sobre la evolución en el mediano plazo posterior a haberse alcanzado dicho éxito, ni mucho menos las razones por las cuales se produce dicho retroceso en los niveles de eficiencia alcanzados no obstante el mantenimiento de la explicitación de los objetivos planteados en la organización, a todos los niveles de la misma.

En otras palabras, la bibliografía ha sido bastante numerosa sobre una sucesión de éxitos producidos en algunas organizaciones, y sobre las características del leader que las llevó a cabo, o que originó el impulso para llegar a dicho resultado. Pero dicha



bibliografía no formuló un análisis del proceso histórico observable en cuanto comportamiento organizacional, para advertir los puntos de continuidad, los aportes sin precedentes, los distintos grados de énfasis para señalar los cambios en la cultura organizacional. La historia procuraba poner en evidencia los procesos globales de cambio en el comportamiento organizacional, explicando dichos cambios y formulando diagnósticos posibles, mientras que en el acople se procuró poner en evidencia la excepcionalidad providencial de algunas personas de indudable prestigio, incuestionables en cuanto a su gravitación, pero sin que se haya intentado explicar los cambios producidos en la cultura organizacional, las razones de los mismos, y cómo se transforma la doctrina en materia de pensamiento en razón de ellos.

Aun hoy es observable en las distintas organizaciones, especialmente en las medianas y grandes, que existen normas, procedimientos y sistemas que contribuyen, junto con una clara definición de objetivos a cumplir, en la ejecución de las distintas funciones, a lograr niveles crecientes de eficiencia. Pero también, asimismo, es observable las dificultades de mantener en el tiempo el nivel de eficiencia alcanzado. Es necesario profundizar los aspectos del comportamiento en los distintos niveles organizacionales que pueden ser determinantes de concebir la eficiencia como un valor permanente de los entes.

### **3.2. ¿Para qué existe una organización.?**

Lougee, 2008:96, piensa que mucha gente asume, incorrectamente, que una compañía existe simplemente para hacer dinero. Si bien esto es una importante consecuencia de la existencia de una compañía, al menos de cierta clase de entes, se hace necesario profundizar y encontrar la real razón de la existencia de ella. Luego de investigar esto, inevitablemente llegamos a la conclusión que un grupo de gente se reúne y existe como institución o compañía, de tal forma que los habilita para cumplir algo colectivamente, lo que no podrían hacer separadamente. Ellos hacen una contribución a la sociedad, frase que suena trivial pero que es fundamental.

Hay una sola definición válida sobre el propósito de las organizaciones: crear un cliente. El cliente es la fundación de una organización y el que la mantiene en existencia. Si hay un cliente es porque hay una necesidad que puede satisfacer la organización en función del rol que cumple. Aquí el concepto de cliente es amplio, en el sentido de alguien que está necesitando de los bienes o servicios que representan el objeto por el cual se constituyeron dichos entes. Pero la performance económica no es la única razón de la existencia de los negocios. Cada organización debe asumir la

responsabilidad por su impacto sobre el empleo, el medio ambiente, los clientes, y sobre lo que ello ocasione. Eso es responsabilidad social.

Adherimos a la autora Lougee. Una organización nace como un ser humano. En el caso de los que conciben a una organización pueden tener en su primera visión un objetivo que inspira la fundación del ente, y ello dependerá de la naturaleza de la entidad creada. Pero también, como la persona física, va evolucionando, y creciendo, gozando de derechos y asumiendo responsabilidades. La cultura de la organización va mutando de acuerdo con la cultura de las personas físicas que la representan. Sin perder de vista el objetivo principal por la cual se creó, la organización asume y en una mayoría de veces, impulsa, crecientes roles que se encuadran dentro de lo conocido como responsabilidad social. Esta actividad se lleva a cabo especialmente aprovechando la propia organización del ente y su habilidad para acometer y concretar proyectos.

En síntesis, la función contable-administrativa en un ente, incluye el rol más conocido de organizar todo lo atinente a la captura de la información y registración de los hechos económicos que repercuten sobre la materia administrable, y a la exposición, en forma más sintética, de la medida y las consecuencias sobre la estructura patrimonial que los mismos han provocado. Adicionalmente, y dentro de lo que se identifica como contabilidad de gestión, se incluye también la captación de datos no monetarios, cuantitativos y cualitativos, que el ente prevé relevar, concomitantemente con los hechos económicos monetarios, con el objeto de suministrar información adicional necesaria a los fines gestionales.

Muchas veces es ilustrativo y revelador tratar de imaginarnos la forma cómo ejercitaríamos la administración de las organizaciones si no contáramos con la información financiera y de gestión, que representa la situación de los recursos con que cuenta el ente y la cuantificación de la actividad que lleva a cabo el ente, capturando datos expresados monetariamente, en unidades físicas, o de resultados de comparaciones y evoluciones que experimenta la organización o sectores dentro de la organización. Se necesita acumular datos, y relacionarlos para que se transformen en información. Dicha acumulación y procesamiento de la información, requiere medios electrónicos para que se pueda disponer rápidamente, y de una manera económica para todo tipo de organización, pequeñas, medianas y grandes.

La disposición y análisis de esta última información está teniendo gradualmente un rol muy importante vinculado con el agregado de valor: la búsqueda permanente de la eficiencia en la ejecución de las funciones de una organización, tarea que no se concibe si no es de ejecución permanente y no se agota en el tiempo. Ello implica lograr que cada una de las funciones sea individualmente más eficiente en términos de costos involucrados en la misma, además de la repercusión favorable que ello puede

provocar sobre otros aspectos importantes, como el monto del capital, la medida de la rentabilidad o el superávit, y el riesgo a asumir por las inversiones del ente.

Las organizaciones se crean, no obstante la existencia de las personas físicas, porque se necesita que muchas personas físicas, sumen su esfuerzo individual para la consecución de un objetivo claramente explicitado, a una escala que no podría ser asumida, generalmente, a nivel de individualidad, y con recursos económicos y financieros, obtenidos a partir de una figura jurídica creada al efecto, que garantiza solvencia y organización, para los terceros que se relacionan, operacionalmente, con dicha organización constituida. Existe un comportamiento de dicha organización, definido embrionariamente al inicio de su funcionamiento, pero que se va moldeando en función de la gravitación que tienen los roles de los distintos responsables que conducen y participan en la misma, de tal manera que complementan el objeto inicial, con otros que se van agregando de resultados de la responsabilidad social de la misma.

También internamente, dentro de la misma organización, la cultura del ente incluye objetivos de ampliar el número de clientes como destinatarios de su objeto social. Esto conlleva la necesidad de ser eficiente a lo largo de su funcionamiento para que la cantidad de recursos tenga el mejor aprovechamiento posible, compatible con la calidad que buscan los clientes que demandan los bienes o servicios.

### **3.3. Evaluación del desempeño sistémico en las organizaciones.**

Debemos señalar dos circunstancias negativas del contexto en el cual se estudian los sistemas sociales abiertos:

a) la mayoría de las organizaciones está lejos de contar con todas las características que hacen a un desempeño sistémico en su totalidad;

b) en la mayoría de los directivos, asesores, consultores y técnicos que trabajan en o para tales organizaciones, posiblemente sean frecuentes los casos de confusión y falta de rigor, y se consideren como sistémicos, desempeños que no lo son.

En lo indicado en a) precedente, debemos señalar nuestro acuerdo con Herrscher (2010) en que en la mayoría de las organizaciones se está lejos de un desempeño sistémico en su totalidad, dado que el equipo de trabajo en cada una de las funciones de un ente puede tener estructurados normas, procedimientos, manuales de autorizaciones, definición de políticas, sistemas integrados, lineamientos generales y específicos de control interno y otros instrumentos organizacionales que apuntan a la eficiencia funcional, pero que no se logra internalizar pautas, en los distintos niveles de funcionamiento de los equipos de trabajo, a través de una capacitación formalizada o

no, que asegure un desempeño sistémico en su totalidad y que se mantenga en el tiempo.

En lo indicado en b) y ya referido a la mayoría de los directivos, asesores, consultores y técnicos que trabajan en o para tales organizaciones, también adherimos con lo señalado por Herrscher (2010), en el diagnóstico de que son frecuentes los casos de confusión y falta de rigor, de los funcionarios mencionados, al punto que pueden considerarse que existen desempeños sistémicos, cuando en realidad no lo son. Es nuestra visión de que se carece de un intercambio de reflexiones, análisis y propuestas, con la más alta desagregación posible, en los niveles altos de la organización, y también, obviamente, en los intermedios.

Herrscher (2002:133) señala que:

“Tan pronto se comprende que todo proceso es como una cadena, cuya fuerza está dada por la resistencia del eslabón más débil y no por la suma de los pesos de todos los eslabones, cambian –o deberían cambiar– los comportamientos de los actores involucrados. Quien crea que esto es trivial, piense tan sólo en una de las consecuencias que pueda tener para él: así como es inútil fortalecer eslabones que no sean los más débiles, no vale la pena la *optimización local*, la de su sector, si no está en el camino crítico o representa un cuello de botella para los demás, pues no contribuirá a la optimización del conjunto”.

Siguiendo la línea planteada por el autor, debemos confirmar que es muy común que una función no optimizada individualmente en su eficiencia, fuera un paso premeditadamente realizado, si se tenía conciencia que ello contribuía al logro de la eficiencia máxima a nivel global de la organización.

### **3.4. El desafío del mantenimiento permanente de la eficiencia.**

En Di Ranni, 2011/2012/2013, en su blog Economía, Gestión y Contexto ([economyandcontext.blogspot.com](http://economyandcontext.blogspot.com)) se han tratado muchos temas con puntos que se tocan en relación al que se está analizando, tales como “Aspectos importantes en las funciones de la empresa: control y resguardo patrimonial”; “El Ciclo operativo de un ente: oportunidades de mejorar su eficiencia”; “El Equipo de trabajo: personas que tengan la misma actitud hacen la diferencia en una empresa; la Resiliencia”; “El CEO y el management (directivos) actual”; “El Control de Gestión”.

En los artículos señalados precedentemente, se desarrolla una idea común que consiste, básicamente, en que el management (directivos) puede tener un claro

desarrollo técnico para el entendimiento de los problemas que permiten tomar decisiones; puede tener una personalidad adecuada para vencer dificultades y situaciones hostiles para lograr objetivos, pero lo que el \_management no se ha puesto a discutir, a intercambiar ideas, a formular propuestas, es sobre cómo mantener la eficiencia en las funciones en el mediano y largo plazo, a medida que se van implementando los proyectos, y hay que abocarse a nuevos proyectos. ¿Cómo se logra seguir siendo eficiente? ¿Hay una idea clara sobre la importancia de este tema, en la mentalidad e individualidad del manager aun exitoso? ¿Está dispuesto el manager a cambiar su forma de actuar, priorizando los objetivos organizacionales, aunque no sean coincidentes con los individuales?

Adherimos a lo mencionado por Cuatrecasas, 2010: 97 y subs., en el sentido que, en la actualidad, se intenta lograr los objetivos de eficiencia y competitividad a todos los niveles organizacionales. El autor piensa que el sistema contable de gestión adoptado por una empresa para gestionar sus procesos es de importancia estratégica para la misma. Su objetivo básico debe ser una gestión altamente eficiente que permita ofrecer a sus clientes los productos y servicios que más les satisfagan y obtenerlos con la máxima calidad y a un costo y tiempo de respuestas mínimos. En definitiva, alcanzar el mayor nivel de competitividad posible.

Es en los procesos o funciones, y en cada una de las actividades que las componen, donde se genera el valor pretendido por el cliente. Consecuencia de ello es que cuando no se genera valor, sea cual fuere la actividad desarrollada, se produce un desperdicio de recursos productivos, que el cliente no considerará o no valorará, y por tanto no considerará equitativo tener que pagar un sobreprecio por ello. Por tanto es importante, identificar, y eliminar las actividades que no aportan valor.

Creemos que el gran desafío, además de alcanzar el mayor nivel de competitividad posible, es el de encontrar, dentro de las organizaciones, la vocación de ir a la búsqueda del mantenimiento de la eficiencia durante el largo plazo. Ello requiere que cambie la cultura organizacional, y que determinados valores, como la eficiencia, se incorporen definitivamente como política explicitada, y que haya un convencimiento de las personas más representativas de los entes, además de los accionistas, de encontrar tiempo y esfuerzo para hacer participar al resto de la organización sobre la necesidad de replantear las mejores prácticas sobre cómo hacer las cosas, en el corto plazo, para lograr que sigan siendo las mejores prácticas, pero en el largo plazo.

Los casos observables en Argentina nos permite agregar dos realidades para analizar en cuanto a sus consecuencias: i. la inestabilidad económica, y persistencia de la inflación; ii. el exceso de intervención del Estado con regulaciones intensas y, cambios

normativos. Ello origina que gran parte del tiempo disponible de los que conducen a las organizaciones están detrás de los temas urgentes, no pudiendo privilegiar los temas importantes, como los que nos ocupan en esta Tesis.

Como corolarios de esta realidad, se observa que no existe la necesaria tranquilidad en el contexto para la planificación y búsqueda de las mejores prácticas para el mejoramiento de la eficiencia. Además, la búsqueda de la eficiencia global resulta subalternizada, porque el continuo reajuste del precio de venta de los productos de bienes y servicios, consecuencias de la inflación, aporta más rápidamente las paliativas soluciones y posterga la búsqueda de la eficiencia a través de la optimización de los costos.

De todos modos, hay muchas organizaciones que a los temas importantes, también le siguen poniendo atención. En relación a ellos, hay dos aspectos que es necesario identificar como fundamentales para asegurar la eficiencia de las organizaciones que permita ofrecer a los clientes los productos y servicios que más les satisfagan y obtenerlos con la máxima calidad y a un costo y tiempo de respuestas mínimos: El primero es el entrenamiento permanente sobre cuáles son las distintas prácticas que aseguran la eficiencia. El otro aspecto, disponer de información de gestión, a nivel de monitoreo, para ir constatando que la eficiencia lograda se está manteniendo en el tiempo.

Coincidimos con Giménez, 2006:243, en cuanto a que:

“El costeo ABC que le dio una enorme importancia al tiempo ya que la actividad describe la forma en que el mismo es consumido en el proceso decisorio, constituye una eficaz y apropiada desagregación de los recursos indirectos a las salidas que son los que más han crecido en el contexto del costeo de cualquier tipo de decisión”.

Se apunta primordialmente a tomar conocimiento sobre cómo se consume el tiempo, reducirlo tanto en lo que hace a la producción de bienes tangibles como en las prestaciones o servicios. Esto se logra, como lo dice el autor Giménez, 2006:244 y 245, mediante el seguimiento del volumen del flujo de actividades en las distintas funciones. Agrega que obtener una mejora sin interrupciones no es un evento que acontece inmediatamente, sino a pasos escalonados con el transcurso del tiempo, y como consecuencia de la permanente supervisión para suprimir actividades que no agregan valor, simplificar, apoyar y mejorar las que, por el contrario, lo agregan.

Nuestra opinión es que toda reducción del plazo del ciclo operativo de caja, que pretende lograr la organización en relación a sus clientes, desde el momento en que el

cliente nos hace un pedido hasta el momento en que recogemos el dinero en efectivo, fruto de la cobranza que se origina por la venta del producto o servicio solicitado, implica una mejora en la eficiencia de las funciones que intervienen en dicho ciclo, dado que disminuye el capital de trabajo invertido, o, mirándolo desde otro ángulo, se pueden generar más ventas fruto de una mayor cantidad de veces que el ciclo operativo es contenido en la extensión del ejercicio económico. Di Ranni, 2012, [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com) 07/01/2012. No está de más aclarar que hay mejora en la eficiencia en el desarrollo de una función, cuando se mantiene la misma satisfacción por parte del cliente, respecto al bien recibido por el ente en cuanto a su calidad y aplicaciones. En otras palabras, hay mejora en la eficiencia con que se ejecuta una función, si dicha mejora funcional contribuye a la mejora global del ente, y ese proceso no resiente en absoluto la calidad y predisposición del cliente en cuanto a la preferencia del bien o servicio.

La información de gestión vinculada con la duración de las distintas funciones que componen el ciclo operativo de una organización, y el análisis de la evolución en el tiempo de dicha duración que surge de dicho monitoreo, es uno de los tantos elementos que pueden revelar que la eficiencia de las mismas se mantiene en el tiempo. A mayor duración de una función, mayor inversión en costos del factor humano que está a cargo de las distintas actividades que integran las funciones. También, a mayor duración de la función, se hace necesario tener mayores inventarios, que obran como elementos consumibles identificados con la misma, con los cuales se puede asegurar la continuidad operativa sin interrumpirla. Esta información de gestión, que se encuadra como unidades físicas (no monetarias) es para ser usada exclusivamente por la propia organización, a los fines de vigilar la permanencia de la eficiencia en los parámetros considerados adecuados.

Di Ranni, 2014, [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com) 01.05.2014.

Otro aspecto muy importante para destacar, a nuestro juicio, es que cuando se pretende mejorar la fidelidad del cliente, agregando al objeto social de la organización, la prestación de otros servicios que el cliente (comprador del bien fabricado por el ente) desarrollaba por su cuenta a partir del bien recibido desde la organización, es menester estudiar muy cuidadosamente todos los aspectos que desarrollaba el cliente y que la organización piensa en tomar a su cargo, además del bien que hoy se le está entregando al cliente. Es decir, se tiene que asegurar al menos la misma calidad del bien, la misma calidad de los servicios complementarios que ahora se piensa ofrecer al cliente, agregar mayor confiabilidad solucionando algunas deficiencias con las que el cliente convivía por las funciones que llevaba a cabo a partir de la recepción del bien de la organización, y, naturalmente, que el precio total que termina abonando el cliente,

por el servicio completo ofrecido, por la organización, sea más ventajoso para el cliente respecto del que incurría el cliente.

El comentario precedente que hemos formulado parece muy obvio. Sin embargo en la práctica de las organizaciones, no hay que olvidarse que las funciones dentro de las mismas tienen responsables que compiten entre sí en cuanto a las propuestas que pretendan mejorar la facturación y por ende la rentabilidad.

Pensamos que las organizaciones deben respetar el marco jurídico en los cuales se insertan, pero también el ético, en cuanto a hacer evaluaciones transparentes de los servicios que pretenden los clientes, y animarse a sustituir a dichos clientes, en cuanto a hacerse cargo de prestaciones que antes estaban a cargo de los mismos, asegurando calidad intachable, y precios competitivos, durante todo el tiempo que dure la relación comercial.

El seguimiento de la información de gestión, en este caso en unidades monetarias, en la cual se expongan los totales por cada tipo de servicios complementarios, además de la entrega del producto físico, que se le presta al cliente, como asimismo, la expresión del mismo costo expresado como costo por unidad, es otro de los elementos necesarios para medir la permanencia de la eficiencia dentro de límites considerados aceptables.

La eficiencia global de una organización se va a lograr, en sus niveles máximos, dependiendo, de la internalización que cada uno de los integrantes de la misma hace de los conceptos éticos, en la consideración igualitaria que debe tener el beneficio para la organización y el beneficio para el cliente.

### **3.5. Los modelos mentales.**

Senge, 1996: 20, señala, en relación a la práctica de una disciplina, lo siguiente:

“La práctica de una disciplina supone un compromiso constante con el aprendizaje. Nunca se llega: uno se pasa la vida dominando disciplinas. Nunca se puede decir: Somos una organización inteligente, así como nadie puede decir, soy una persona culta. Cuanto más aprendamos, más comprendemos nuestra ignorancia. Una empresa no puede ser excelente, en el sentido de haber alcanzado una excelencia permanente: siempre está practicando las disciplinas del aprendizaje, al borde de ser mejor o peor”.

El autor al cual nos referimos piensa que hay cada vez más convencimiento que entre el dicho y el hecho hay un gran trecho. Y no es que hayan existido intenciones débiles, o flaqueza de voluntad o una falta de entendimiento sistémico. No. Ello se debe a lo



que el autor denomina modelos mentales. Los modelos mentales que están profundamente arraigados pueden anular aun los mejores conceptos sistémicos.

Los que de alguna manera han participado en la administración de los entes siempre piensan en lo que podría denominarse “La tarea de hacer y crecer”. Di Ranni, 2011:[www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com) 28.11.2011. Si se hace un análisis de los países que han avanzado con mayor eficiencia promedio, en cuanto a la dinámica de los resultados desde su organización jurídica o institucional, las ventajas en dicha cronología se corresponde con la comprensión generalizada, a todos los niveles en que dicha Sociedad se haya organizado, de la necesidad de respeto a los valores (Constitución, leyes, normas positivas y éticas), y la aplicación estricta, y sin dilaciones, de las sanciones previstas ante el quebrantamiento de los mismos.

Si se actúa correctamente, en función del deber ser, tendremos así, lo que existe como resultado del accionar, luego de haberse contemplado el mandato de los valores.

Pero la descripción y análisis de lo que existe, esto es, de la realidad, no nos da la dinámica necesaria para llegar a imaginar una visión. Para ello se necesita un plan estratégico, que contemple el filtro de los valores para diseñarlo, y luego poner énfasis en las creencias o ideología a través del logro de los consensos, para imprimir la dinámica interna necesaria para acercar la realidad actual a la visión.

### **3.6. Rol del consumidor.**

En los años inmediatos de comienzos del siglo XXI las organizaciones que encabezan el prestigio en materia de management (dirección) reconocen la necesidad de enfocarse en el consumidor, y reducir el tiempo de respuesta en materia de requerimiento de los clientes. Han mejorado las relaciones e interdependencias entre las organizaciones, sus proveedores y sus clientes. Estos cambios que se están produciendo rápidamente afectan lo que se denomina el dominio de la Contabilidad Gerencial o de Gestión y el rol del contador en las organizaciones.

Herrscher, 2002:122/123, señala que:

“Contabilidad gerencial es información para todos los que deciden y actúan, no sólo para los gerentes. Manejar una empresa sin información es como manejar un automóvil sin tablero de instrumentos. Sin un adecuado análisis financiero y pronóstico del flujo de fondos, la empresa puede comprometer su solvencia, pecado mortal empresario equivalente al automóvil que se queda sin nafta. Sin controlar costos y velar respecto de eficiencia, productividad y demás elementos del costo, será como no controlar el nivel de aceite, y encontrar que lo que empezó como roce de piezas terminó por fundir el motor. No analizar la rentabilidad del conjunto de líneas de productos o segmentos de actividad, es

- como vigilar un velocímetro en millas creyendo que son kilómetros o viceversa. Y dirigir una empresa sin presupuestos es como manejar un automóvil de noche sin faros...

Para que esta información no surja por casualidad, sino responda a un régimen de señales bien organizado, debe estar establecido quiénes emiten las señales, de quién las obtienen, con qué periodicidad las transmiten, quiénes las reciben y que harán éstos con la información que han recibido”.

### 3.7. ¿Qué hace eficiente a una organización?

Vásquez Lema, 2007:1 y subs., comenta que:

“Para hacer que su organización sea eficiente primero concentre sus esfuerzos en analizar que es lo que realmente la hace funcionar como empresa. Recién desde esta comprensión (realmente pocas empresas nacionales, por difícil de creer que parezca no lo saben realmente) se puede diseñar una estrategia que tome en cuenta toda la organización como un todo y perfeccionar el proceso de realización del producto que permita satisfacer y superar las expectativas del cliente de forma rentable.

No sirve de mucho tener un proceso de producción competitivo a nivel mundial, si nuestro proceso de comercialización, marketing, distribución, investigación y desarrollo, entre otras, no están al mismo nivel, igual seremos una organización no eficiente y por lo tal no competitiva, es por eso que se hace énfasis en estrategias de mejoras y perfeccionamiento tomando una organización como un todo no por partes.

En las organizaciones que buscan ser eficiente (como se mencionó, para ser competitivas) todas las áreas y funciones deben trabajar en conjunto concentrándose en los elementos que hacen la mayor contribución al éxito. Otro aspecto a tomar en cuenta en la búsqueda de la eficiencia organizacional es la cultura y compromiso de los integrantes de la empresa.

Las organizaciones son tan fuertes, sólidas y ágiles como sus integrantes. Del nivel de motivación de cada uno de ellos estarán ligados las relaciones internas y clima laboral. Los canales de comunicación adecuados, las características de educación y capacitación que se les de, son factores que tendrán directo impacto sobre la eficiencia organizacional “.

Estamos de acuerdo con el pensamiento de Vazquez Lema 2007: 1 y subs. En otras palabras, para el desarrollo de las organizaciones se debe procurar ser eficiente en todas las funciones del ente, pero tomando como objetivo la eficiencia global, para lo cual deben considerarse todas las actividades de las funciones, y pensarse y repensarse, con una actitud similar a la técnica de “presupuesto base cero”. Dicha actitud debe mantenerse con una dinámica permanente, para que el mejor aprendizaje de los ejecutores de las funciones, y de los que supervisan a los ejecutores, sea

mantenido en forma permanente y a todos los niveles organizacionales, más allá de lo que se pueda hacer a través de definiciones puntuales y estáticas como son las explicitaciones de las políticas globales y funcionales, de las normas, procedimientos, manuales de autorizaciones, planes de auditoría, programas de control interno y de capacitación, que se vayan elaborando a lo largo de la vida de las organizaciones.

Otro aspecto a tener en cuenta es la cultura y compromiso de los integrantes de la empresa. Las organizaciones son tan fuertes, sólidas y ágiles como sus integrantes.

Aún se recuerda, en razón del lamentable suceso ferroviario del miércoles 22 de febrero de 2012, en Argentina, cuando comenzaron a hacerse una serie de manifestaciones partiendo de la base que el fundamento de dicho siniestro fue que dicha actividad estaba manejada por personal correspondiente a la actividad privada. Por tanto, como forma de reforzar el argumento alineado a evitar en el futuro la repetición de estos hechos, se dijo que si la explotación hubiera estado a cargo del Estado (nacional, provincial o municipal) seguramente el accidente y los resultados que se produjeron no hubieran ocurrido.

Pensamos que la argumentación brindada, como causalidad del siniestro, basándose en quién ha estado a cargo de la explotación, la actividad estatal o privada, carece de fundamento como forma de asegurar o garantizar la no comisión de errores. Lo importante es la habilidad técnica y de conducción de los que participan en la estructura de la organización, de la responsabilidad de atender permanentemente los riesgos que existen en la actividad del ente, encarando siempre las decisiones para neutralizarlos o reducirlos. Finalmente, qué grado de asignación de responsabilidades exista en el ente, de tal forma que cada participante en la conducción sepa claramente de qué es responsable y cuáles son las consecuencias si no se atiende adecuadamente el servicio. Ello, además de tener como objetivo fundamental, la búsqueda de la eficiencia como objetivo de largo plazo y los planes de capacitación para atender dicho objetivo.

El primer razonamiento a hacer es que el Estado, cualquiera fuera su jurisdicción, debe realizar un control taxativamente determinado, especialmente con el objetivo de controlar la forma en que se desarrollan los servicios cuando la seguridad personal del consumidor, o el patrimonio, en aquellos casos que se capta el ahorro público, estuvieran sometidas a algún riesgo. También en los casos en que las prestaciones involucradas sirven para satisfacer necesidades de usuarios que hacen a la salud o al confort de los mismos.

El Estado debe ejercitar ese control de “calidad de la prestación”, y en “temas económicos” solamente cuando hay que asegurar una tarifa básica razonable definida también expresamente, y cuando hay que aplicar la fórmula de reajuste

correspondiente de la misma. Pero esta actividad del Estado, como control del funcionamiento de la actividad tiene que ser hecha, tanto cuando la prestación sea ejercitada por alguna dependencia del Estado, como cuando la actividad es desarrollada por una empresa de capital privado.

Lo que el Estado debe abstenerse de hacer es interferir en el manejo económico de la gestión de la prestación, sea ejercitada por la actividad privada o por una dependencia del Estado, mediante interpretaciones unilaterales de la normativa que fuera aprobada en el origen por el Congreso, o que se haya emitido por el mismo Poder Ejecutivo, u obligando a realizar inversiones que no habían sido previstas en el momento de la definición de la tarifa, sin medir si corresponde o no, fruto de dicha modificación, un ajuste tarifario relacionado.

Tampoco le corresponde al Estado prohibir el pago de dividendos, ignorando que quienes han invertido su capital a riesgo, es porque si hay ganancias tienen el derecho a una parte de ellas.

El Estado, en los temas económicos, debe asegurar la estabilidad normativa y la permanencia en el largo plazo de las condiciones vigentes al momento en que se convocó a la actividad privada para la ejecución de actividades encuadrables dentro de los servicios públicos. Cuando el empresario tiene estabilidad jurídica, no solamente pondrá el capital requerido, sino que lo incrementará porque siente que conoce las normas y las mismas no tienen modificaciones imprevistas y desafortunadas, que indudablemente afectaría la confianza mutua.

Pero tanto la empresa privada, como la entidad pública que se hiciera directamente cargo de la prestación, deben manejarse con principios administrativos de cómo manejar una empresa, a los fines de asegurar su eficiencia tanto desde el punto de vista de la prestación como del adecuado uso del capital y la racionalidad en los costos del servicio, como asimismo, cómo utilizar la información contable de gestión a los fines de retroalimentar el proceso que permita seguir la evolución de dicha performance (rendimiento), o recibir información del contexto que permita anticipar las crisis, impedir sus efectos o mitigarlos.

Así como en la actividad privada, existe una estructura de dotación, con conocimientos de management (dirección) y de ejecución operativa de la actividad, y que de tanto en tanto, pero sin interrupciones de la frecuencia, existen rendiciones de cuentas, o reuniones para explicar los desvíos respecto del presupuesto, de igual manera, si la prestación estuviera a cargo de una entidad pública, quienes fueran los responsables de su manejo, también periódicamente deberían rendir cuentas de su gestión, a las personas idóneas. Dentro del Estado, dichas personas actuarían como representantes de los accionistas, en este caso, el Estado, quien a su vez, es representante de los

ciudadanos, en calidad de mandantes, y con la obligación de explicar, también, en plazos predeterminados, las causas de las variaciones presupuestarias.

Aunque la prestación estuviera a cargo del Estado, deberían aplicarse los mismos principios de administración que en la actividad privada, a los fines de aprobar la gestión que están realizando: nivel de calidad, seguridad, cuidado del medio ambiente, pago de los impuestos y cargas laborales, y eficiencia en los costos y en las inversiones. Puede ingresar personal si se necesita, y con las aprobaciones internas dentro de la sociedad prestadora, sin poder aceptar, de otras órbitas del Estado, presiones de incremento de la dotación de personal, porque ello implicaría un costo incremental no previsto en el presupuesto, y por tanto, algunas actividades quedarían sin poder ser prestadas, por la insuficiencia presupuestaria que se originó debido al ingreso de personal que no estaba aprobado presupuestariamente.

Los ciudadanos contribuyentes del Estado no deberían pensar que si la actividad del servicio público está encarada directamente por el mismo Estado, el servicio va a ser ineficiente, ni tendrá costos con incrementos permanentes, o que la dotación se duplicará o triplicará, en relación a si la prestación fuera ejercitable por la actividad privada, o que las compras van a ser hechas a precios prohibitivos. Pero esta tranquilidad únicamente puede ser posible si la forma de ejercitar la actividad por el mismo Estado, es honesta y tiene como contrapeso que las personas que intervienen en dicho manejo, son responsables, tienen conocimientos de cómo manejar una empresa, tienen normas emitidas que le permiten administrar dicha empresa en forma eficiente, y también pueden ser sancionados como en la actividad privada, por ineficiencia, o en caso de dolo o por comisión de delitos.

También tienen que tener la tranquilidad que los responsables del manejo de las empresas son los que tienen la última decisión en todo lo que signifique el manejo de las mismas. Que no puede haber interferencia, de cumplimiento obligado, por ninguno de los Poderes del Estado, cualquiera fuera la jerarquía de la cual pretendiera ejercerse dicha presión.

Si el Estado quiere competir con la actividad privada para ejecutar directamente la prestación de un servicio determinado, debe estar en conocimiento y experiencia de cómo manejar una explotación eficientemente, en calidad, en precio, en inversiones, y en dotación racional de las empresas. Para ello deberían ser derogadas disposiciones que le quitan agilidad a la gestión, o que no le permiten la práctica de premios y castigos: normas sobre compras; reclutamiento de personal; posibilidad de despidos por incumplimientos, ausencias injustificadas o falta de responsabilidad o capacitación.

Pero en todos los casos, los ciudadanos saben que las tareas del Estado son la de ejecutar, en determinados servicios, un control de la prestación del funcionamiento del

servicio, asegurando la calidad, la eficiencia, la seguridad y el cuidado del medio ambiente. Esa tarea del Estado es indelegable e intransferible, y no puede pretender realizar otras actividades, si no ha dado, prioritariamente, cumplimiento permanente a las actividades en que el Estado efectivamente es institucional y legalmente responsable de su control.

Si el Estado desea que la prestación de ciertos servicios públicos fuera ejercitable por la actividad privada, dicho prestador debe surgir de un concurso público, en el cual la selección del ganador surja no solamente del precio cotizado, sino de los antecedentes comprobados del proveedor, de las tareas similares a las requeridas que se hayan ejecutado en otros contratos, de las garantías que se aporten como resguardo de la integridad en el manejo del contrato y para asumir las responsabilidades por accidentes, tratamiento del medio ambiente, y prácticas desleales que originen o pueden originar obligaciones significativas. Ello, adicional a la solvencia patrimonial que evidencien sus estados contables, compatibles con la magnitud económica y patrimonial de las tareas que vaya a desarrollar.

### **3.8. Involucramiento en la mejora continua.**

Shiba y otros, 1995:251, piensan que cada persona de una empresa debe estar dinámicamente involucrada en la satisfacción del cliente y en el proceso de mejora continua. Actualmente no es suficiente que en una organización se dependa de unos pocos genios o personas altamente eficientes. Sostienen que cada persona de una empresa debe estar dinámicamente involucrada en la satisfacción del cliente y en el proceso de mejora continua. Todo el personal debe estar orientado activamente para mejorar el modo de hacer los trabajos, y cumplir lo que los clientes tienen como objetivos.

Adherimos a esta tesitura. Cada persona que está laboralmente conectada con la empresa debe estar involucrada en la satisfacción del cliente y en el proceso de mejora continua. Todo el personal tiene que estar orientado activamente para mejorar el modo de hacer los trabajos. Agregamos algo que parece clave en este objetivo. Tiene que ser una actitud generalizada en la búsqueda de mejorar la eficiencia y sostenerla en el tiempo, teniendo en cuenta la dinámica de un flujo permanente de proyectos que se sustituyen, se crean otros, se mantienen los que se crean, se agregan otros para que coexistan con los que ya se han creado.

Estamos convencidos que ahí está el gran desafío: cómo tener una actitud permanentemente enfocada en la eficiencia, por todos los que participan laboralmente en una organización, y que ello se haga con placer y convencimiento por los actores de

este proceso, sin que se tenga que depender de una exigencia evaluativa, ya que si los logros dependieran de dicha actitud de control, estaría desnudando el logro de un comportamiento generalizado que no se va a poder sustentar en el tiempo.

Una de las maneras para echar un ancla a la preocupación por la eficiencia y su evolución es la definición de cierta información publicable a través de un tablero de control o instrumento similar, que implique la explicitación de parámetros de eficiencia. Una vez que la información se estabiliza en cuanto a permanencia, tiene que darse un segundo paso muy importante, y es que debe formar parte de explicaciones que se integren en informes o reportes gestionales, Los niveles máximos de la pirámide organizacional debieran tener como hábito recabar aclaraciones sobre las explicaciones que se viertan según la evolución de los parámetros mencionados.

Pero queremos señalar que la existencia de estos objetivos de eficiencia no significa necesariamente que no se pueda convivir con relaciones jerárquicas como las que se verifican normalmente en las empresas. Ello es perfectamente compatible con el hecho que haya relaciones jerárquicas. Lo que sí debe ser tenido en cuenta, que la cultura organizacional, por la cual se ha definido la necesidad de sostener una eficiencia permanente, tiene que ser sustentada por toda la organización, como tal. Prácticamente debiera darse que los mayores interesados en ese enfoque son los accionistas o fundadores de las organizaciones. La alta dirección tiene que incorporar estos valores a los propios, e incorporarse a dichos objetivos a los fines de mantenerlos en el tiempo.

Muchas veces determinados funcionarios en un ente, que a posteriori de su graduación universitaria siguen conectados con temas de capacitación y docencia, son los que ven con mayor claridad la importancia de la eficiencia en las funciones, y sobre todo, la necesidad que dicha variable sea un valor sustentable en el tiempo. Son los que de alguna manera se las arreglan para definir cierta información de gestión que ponga en evidencia la evolución de esta variable y que sea tema de conversación frecuente entre las personas que toman decisiones cotidianas.

Gottfredson y otro, 2008:213, piensan que los efectos de la complejidad no pasan inadvertidos para los gerentes. En el 2006 los investigadores de Bain efectuaron una encuesta entre ejecutivos de 960 empresas de todo el mundo para conocer sobre la complejidad en sus respectivas organizaciones. El 70% de los consultados dijo que la complejidad ocasionaba alzas en los costos de las organizaciones, además de complicar el crecimiento de las mismas. Los investigadores concluyeron que las organizaciones menos complejas crecían entre un 30% y un 50% más rápidamente que las empresas que tenían niveles medios de complejidad, y entre 80% y 100% más velozmente que las más complejas.

El pensamiento de los autores mencionados importa mucho cuando se tiene que hacer un cambio de cultura tanto horizontal como vertical, en el cual coexisten personas con distinto grado de educación y aprendizaje. ¿Cómo hacer para que la organización sea menos compleja para facilitar el crecimiento? Los mensajes y el intercambio de ideas tiene que llegar a destino de la manera más fidedigna que asegure el cumplimiento de los objetivos. El mayor conocimiento de todos sobre las actividades funcionales y sobre la conducta que logrará alcanzar los objetivos organizacionales permitirá que la organización sea gradualmente menos compleja.

Creemos que la mejora en la capacitación, y la explicitación de las consignas respecto de que la tendencia es ir hacia lo simple, y que hay que desestimar las situaciones innecesariamente complejas, constituyen un avance hacia las organizaciones más simples. También en el intercambio de ideas, mediante el lenguaje verbal, es importante cerciorarse, entre los interlocutores, si ambos entienden el alcance que le están dando a las palabras esenciales de los mensajes intercambiados.

Ohmae, 1995:158/162, dice que las organizaciones japonesas cuentan con muchos mecanismos para producir el desarrollo de las capacidades individuales: lenguaje, captación, desarrollo de la mente y actitud. Señala que organización significa “gente” en Japón. La mayor parte de las organizaciones japonesas carecen de una aproximación conceptual de lo que debe ser un organigrama. Los directores ejecutivos gozan de una enorme influencia sobre las operaciones y, sin embargo, ni siquiera aparecen registrados en los organigramas lineales.

Es conocido que, desde hace algunos años, en algunas organizaciones occidentales se suelen realizar anualmente las denominadas “Jornadas anuales de inmersión de la alta y media gerencia”, a los fines de tratar ciertos temas que se desea sean tenidos en cuenta dentro de la llamada “cultura organizacional”. Dichas jornadas se realizan en un lugar distinto del laboral, y durante un lapso de entre un día y medio a dos días. El tema de la eficiencia, su sustentabilidad, y la información de gestión que la refleje, forma normalmente, entre otros, el temario que se desarrolla en las mismas a los fines de formar parte de los objetivos organizacionales a alcanzar y mantener. El intercambio en este tipo de reuniones, también se traduce en tratar ciertos casos para discusión, que apuntan a fortalecer muchos aspectos que interesan sean incorporados en la cultura organizacional.

Perel y otro, 1998:81/82, señalan que los japoneses, a los fines de su reinstalación en el mundo industrial de las grandes potencias, han creado un nuevo modelo político de dirección de las organizaciones, que está basado en el proceso, como lógica de los costos, en el defecto cero, como lógica de la eficiencia y en la participación de los trabajadores, como lógica de los sentimientos.



Siguiendo el razonamiento de Ohmae, 1995:158/162, adherimos a que se necesita conocer las visiones orientales especialmente direccionadas al desarrollo de las capacidades individuales. Los objetivos puestos en el lenguaje, en la captación, en el desarrollo de la mente y en la actitud están claros en las empresas orientales. En las occidentales se ha trabajado en direccionar la capacitación hacia la captación y a la actitud, pero mucho menos en aspectos de lenguaje y desarrollo de la mente.

Pensamos que se lograría una mejora muy importante en las organizaciones occidentales, si se trabajara más los aspectos conectados con el lenguaje y el desarrollo de la mente, esto a través de una capacitación específicamente orientada a lograr mayores exactitudes en el terreno del lenguaje, y una mejor conducta para tomar decisiones más acertadas poniendo un mayor énfasis en la formación, dado que en relación a la información, se manejan niveles adecuados

### **3.9. Rol de los niveles superiores en el mantenimiento de la eficiencia.**

Block, 1996:49, se refiere al liderazgo y expresa:

“Para expresarlo de una manera clara, el liderazgo no tiene la capacidad para generar los cambios fundamentales que nuestras organizaciones requieren. No es culpa de las personas que se encuentran en una situación, sino del modo en que nosotros hemos encuadrado sus roles. Nuestra búsqueda de un fuerte liderazgo de los demás expresa el deseo de que sean ellos quienes asuman la pertenencia y la responsabilidad en nuestro grupo, nuestra organización o nuestra sociedad. La consecuencia es depositar el poder, los objetivos y los privilegios en aquel a quien llamamos líder.

Concentrar el poder y los objetivos en un punto de la organización, habitualmente el más alto, trae como consecuencia, a través del tiempo, la destrucción de la cultura y los resultados que, sinceramente, pretendíamos obtener”.

La visión de Block es muy interesante, pero nos merecen las siguientes observaciones: no estamos de acuerdo en que el liderazgo no tiene la capacidad para generar los cambios esenciales. Seguramente el liderazgo debería alimentarse de los cambios que la cultura de las organizaciones debería empezar a propugnar a poco que decidan que lo deseable es una eficiencia permanente. El liderazgo debería animarse a cambiar los paradigmas de sus roles, y ello va a ser posible en la medida que los accionistas entiendan que un bien deseable para el ente es el de la eficiencia permanente de las funciones. No es necesario plantear como alternativas excluyentes el patriarcado y la participación. No es verdad que el patriarcado aparece señalando a

los superiores como los únicos autores del éxito de la organización y del bienestar de sus miembros. Hoy aparece, con convicción creciente, que los éxitos corresponden a los equipos de trabajo, y son pocos los que creen que el éxito se debe al iluminismo de pocas personas.

En muchas compañías, la política de mantener como un valor sustentable la eficiencia en las organizaciones, la puede generar el mismo CEO cuando define la información de la contabilidad de gestión que procure monitorear como objetivo permanente el mantenimiento de la eficiencia. Otras veces, en cambio, dicha preocupación surge como consecuencia que colaboradores del CEO, representando a cada función individual, proponen ciertos parámetros en el tablero de control que definen el relevamiento de muchos datos de eficiencia que comienzan inicialmente a publicarse y luego son requeridos como variable sustentable en el tiempo.

Es importante reflexionar sobre la visión que tienen los terceros sobre el rol del CEO en relación con el resto de la cúpula de colaboradores directos, y la gravitación que tienen unos y otros en el logro del cumplimiento de los objetivos societarios. Todo CEO que pueda leer estas líneas seguramente coincidirá con lo que se irá comentando, y acordará que las reflexiones sobre cómo manejar a nivel del grupo directivo de una empresa, y la relación entre el CEO y los demás directivos ejecutivos funcionales, es clave para alcanzar los objetivos

Es claro que el rol del CEO es muy importante porque constituye el punto más alto de la pirámide organizacional en cuanto a los ejecutivos que conducen las decisiones de una compañía, concebida de una manera tradicional en cuanto a la imposibilidad que existan más de una autoridad ejecutiva en el nivel máximo de la pirámide. ¿Esta última premisa es una regla de oro, o podrían existir dos o más personas que compartan a un mismo nivel las responsabilidades máximas ejecutivas de una empresa?

En la especulación teórica podría perfectamente manejarse el nivel máximo con un criterio de co-responsabilidad a nivel de CEO. Sin embargo, por la mayor seguridad y rapidez que otorga tener un único responsable en el nivel máximo, se ha optado por la unicidad personal de la figura de CEO. Si hubiera un mayor arraigo del basamento ético y de otros valores, y de que la verdad es tan importante que la conozcan los terceros como uno mismo, y que para ambas partes dicha verdad debiera ser la misma, se coincidirá conmigo que la figura del CEO podría ser colegiada.

Hecha esta digresión vayamos a analizar el rol del CEO. En Clarín Economía y Negocios del día 12.02.2012 se expuso un artículo muy bueno denominado "EL CEO y sus vínculos" escrito por Pablo Barassi, Co Director del Centro de Desarrollo de Liderazgo ITBA (con Ariel H. Castiglioni, Co Director del mismo Centro). Como

subtítulo se escribió “El número uno no tiene por qué concentrar las habilidades necesarias para hacerlo todo y hacerlo bien”.

El CEO tiene un rol ejecutivo y de coordinación enorme. De aspectos funcionales que son facilitadores en lo interno, y de relaciones con el contexto en búsqueda de la información necesaria que contribuye a anticipar eventos, o a plantear hipótesis de alternativas. En el nivel directivo ejecutivo, todos tienen que prever un tiempo para pensar y reflexionar, pero es en el rol de CEO donde dicho proceso puede hacerse con la mejor información y sin tanto condicionamiento temporal en cuanto a la frecuencia de poder ejercitar ese hábito.

Es oportuno recordar un caso, en una empresa grande en Argentina, que el CEO, hace algunos años, dio el testimonio de lo que él buscaba en las direcciones que dependían directamente del CEO. Él buscaba que dichas personas cubrieran sus carencias, y, de esa manera, él podía concentrarse en aquellos aspectos sobre los cuales tenía ventajas comparativas, o que eran más críticas dentro del “core business” (sectores esenciales del negocio) y por tanto pudiera dedicarle más tiempo que el asignado al control de las direcciones funcionales respecto de las cuales entendía que estaban bien cubiertas.

El autor del mencionado artículo de Clarín dice que “no hay empresa en este mundo que se constituya y mantenga en el tiempo en solitario. Alejandro Magno conquistó mediomundo en una década pero nada hubiera podido hacer sin una maquinaria política, humana y militar”. “El número uno no puede ni debe hacer todo por sí solo. No tiene por qué concentrar las habilidades necesarias para hacerlo todo y bien”.

¿Cómo se encuentra el equilibrio en el funcionamiento del rol directivo, y en la concepción que tienen los terceros del rol del CEO de una empresa? El hilo conductor que asegura el mejor funcionamiento de dicho cuerpo directivo pasa por la reevaluación de los paradigmas tradicionales de los funcionarios que ocupan las responsabilidades de CEO y del equipo de Directores ejecutivos funcionales que de él dependen, en aras de darse cuenta de la importancia del otro y de que todos dependen de todos y de que todos tienen que ser eficientes en pos de cumplir los objetivos de la organización.

¿Todos tienen la actitud de reexaminar su individualidad en aras de lo colectivo? Si todos tuvieran dicha grandeza el funcionamiento sería óptimo. Pero aunque algunos de los miembros del equipo, incluyendo el CEO, no tengan dicha actitud, pero en la medida que algunos dentro de dicho grupo la tengan, puede haber un funcionamiento que agrega valor en el conjunto, aunque con una eficiencia un poco subvaluada respecto del óptimo en el caso que todos reunieran esa grandeza.

Dicha grandeza debe existir en primer término en los Directores funcionales que dependen del CEO, en el sentido de identificar claramente las razones por las cuales el CEO es el CEO. Muchos Directores ejecutivos funcionales se dedican erróneamente más a identificar las razones por las cuales el CEO no debería haber sido el elegido, por carecer de tal o cual virtud, o cualquier otra razón, que a invertir tiempo para explicarse las razones por las cuales dicho funcionario se encuentra hoy supervisando a los Directores funcionales. Siempre debe presumirse que quien seleccionó al CEO como tal, ha evaluado con un criterio de maximización de las habilidades que posee la persona seleccionada, en relación a todos los otros funcionarios que de dicha persona están dependiendo.

Lo que los Directores funcionales tienen que tener claro es que el rol de cada uno de estos últimos es intentar ser el mejor en el área que tienen bajo su responsabilidad, y que la manera que ejecuten dicha función debe agregar valor a todo el grupo directivo en su conjunto, y a toda la empresa como un todo. No importa que el director funcional perciba que el contexto le asigna al CEO el atributo de ser el causante del éxito de la empresa y de las decisiones que se van tomando para ello. Lo que importa es lo que el director funcional piense, en su propia intimidad, qué participación tiene él en el salto cualitativo que se ha logrado por las decisiones tomadas por el grupo dirigente. Pero el director funcional tiene que pensar íntimamente, y con la mayor objetividad posible, cuánto de dicho valor que se ha logrado tiene el sello genuino del CEO.

Siempre hemos pensado que quienes fueron nuestros jefes llegaron a ese cargo superior porque quien los seleccionó consideró la suma algebraica de las ventajas frente a la suma algebraica de las desventajas de cada uno de los miembros que potencialmente tenían la misma chance de ser CEO, y la maximización de la diferencia de esos valores fue el criterio con que se hizo la selección.

También es importante señalar que hay que darle prioridad a los valores, en toda relación de los directores funcionales hacia el CEO, hacia sus pares y hacia sus colaboradores. Ética y lealtad deben ser aspectos especialísimos de dichos valores en las relaciones de trabajo de los equipos directivos. Trabajar intensamente, agregar valor, no condicionar el esfuerzo a la remuneración; informar a los jefes lo importante que tienen que saber, y también lo conveniente que tienen que saber, aunque quizás ello no sea tan relevante para el conjunto. Debemos identificar perfectamente qué aspectos del área del cual uno es responsable son de interés del jefe de nuestro jefe de tal modo que dicha información siempre debe estar disponible y adecuadamente explicada y fundamentada a nuestro jefe.

Nuestra opinión es que la performance en el trabajo es la exteriorización de la personalidad del individuo que lo realiza. Comprender mejor lo gravitante de la gestión

de la función que cae bajo nuestra responsabilidad, capacitarse permanentemente para agregar mayores seguridades de los resultados a obtener, hacer que las soluciones que se propongan en el área sean de carácter permanente, por lo cual hay que ejercitar un adecuado seguimiento y control como parte del rol directivo y explicar a los colaboradores las políticas y objetivos de la Sociedad y los de la propia área, es una tarea sin interrupciones del responsable directivo ejecutivo, integrante del equipo que maneja la compañía.

Los miembros del cuerpo directivo deben pensar siempre en lo mejor para la Sociedad, aunque ello pueda implicar tomas de riesgo como directivo funcional ó como CEO, si se entendiera que la persona más idónea para encarar una tarea es uno mismo aunque, de dicha ejecución, pudieran darse resultados adversos. Hay que tomar la ejecución directa de una solución, si uno evalúa estar más capacitado que el resto del nivel directivo, sobre dicho tema puntual, sabiendo que siempre existe el riesgo del traspíe o el desacierto. No hay que privar a la Organización de la mayor probabilidad de obtener el éxito. No evitemos tomar la iniciativa de asumir dicha tarea puntual si sabemos que, de esa manera, se da la menor probabilidad de obtener un fracaso.

Muchas veces nos hemos preguntado: ¿Y cómo se reacciona frente a actitudes desleales o no éticas en las relaciones de trabajo? Seguir trabajando bien, con lealtad y con ética. Cumplir los objetivos. Cubrir todos los aspectos dentro del área de responsabilidad, para que mejore la eficiencia y para que no se produzcan errores que pueden dañar los objetivos planteados. Y ello debe ser así dado que los valores referenciales del ser social, del ser familiar y del ser laboral deben coincidir, en toda persona que se dedica a administrar una compañía.

¿Debemos concluir que la actividad del grupo Directivo es un camino sembrado de rosas, sin sufrimientos cotidianos, sin contrariedades? Nada más alejado de la realidad. Lo que sí es fundamental saber es que la responsabilidad que se tiene en llevar adelante una empresa u organización, es enorme. Y que siempre debe actuarse teniendo en cuenta la importancia de encuadrarse en la legalidad, en la ética y en la lealtad en cuanto a la transparencia en el comportamiento. Debe procurarse en conducir los temas bajo los principios enunciados, aun cuando se perciban comportamientos distintos en algunos casos, contrarios a nuestra persona.

Nuestra visión es que la ventaja de todo esto, además de ser una descripción del deber ser, es que encuadrarse en lo legal, en lo ético y en la lealtad es lo más transparente y seguro que hay, porque los alcances de cada uno de dichos valores están perfectamente explicitados por la tradición y por la educación. Y ello debe ser una constante en el comportamiento organizacional, hacia abajo, hacia el costado y hacia arriba. Si se llega a producir una identidad entre la convicción del deber ser y la forma como se exterioriza la conducta, se produce el óptimo en el reacomodamiento

relacional entre el CEO y sus directivos funcionales directos. Todos piensan en el conjunto. Todos saben de la valía del otro. Todos reconocen la valía del otro. Todos hacen lo mejor. Todos generan confianza y seguridad en su esfera de acción.

Legalidad, ética y lealtad, por un lado, trabajo fecundo y cada vez mayor conocimiento sobre qué hacer en lo laboral, constituyen el pre-requisito para que luego la búsqueda de la eficiencia, la mejora permanente, y el pensamiento creativo, se extienda a todos los miembros del grupo directivo, y luego al resto de la pirámide organizacional.

### **3.10. La capacitación en el trabajo y el aumento de la productividad.**

Drucker, 1998:84 y subs., se refiere a qué se podía aprender de los alemanes. Comenta sobre la existencia de algunos factores culturales. Uno de ellos es el sistema de capacitación que tiene un lapso de vigencia de unos 170 años aproximadamente. Menciona que los jóvenes que entran en el mercado laboral, son afectados unos tres días de la semana realizando actividades laborales, y entre dos días y medio a tres días, son afectados en la escuela. Ello se mantiene a lo largo de dos años. Los jóvenes se ven beneficiados con experiencia práctica y aprendizaje teórico en forma simultánea.

Con una adecuada coordinación temática, este proceso permite una internalización de conceptos y aplicación práctica de los mismos. Ello origina una mejora constante de la productividad basada en crear la actitud adecuada pero también tener el fundamento teórico para ello. Adicionalmente se origina una suerte de receptividad al cambio, muy similar a lo que fue en algún momento los llamados “círculos de calidad japonés.

La información de gestión que haga el seguimiento de los costos de capacitación pero vinculados con entrenamiento referido a cómo se gestionan las distintas tareas y actividades que se llevan adelante en cada una de las funciones que se desarrollan en una organización, también debe monitorearse, a los fines que se mantenga la frecuencia de dicha capacitación que tiene un efecto importante para el sostenimiento de la eficiencia.

Drucker, 1998:84 y subs., también considera el aspecto de la selección de las personas, y las reglas básicas a considerar al respecto, por parte de los ejecutivos. Los administradores pasan más tiempo manejando gente y tomando decisiones sobre los recursos humanos, que comparado con cualquier otra cosa.

Compartimos las observaciones que formula Drucker. La capacitación de los jóvenes alemanes, concomitantemente con actividades laborales, en una proporción del cincuenta por ciento del tiempo total, y buscando una correlación entre lo hecho laboralmente y lo tratado en el momento de la capacitación, origina una vivencia

empírica que contribuye a formar una cultura organizacional en el largo plazo en el cual el concepto de eficiencia permanente a nivel laboral formará parte de los objetivos individuales de las personas que ejecutan las funciones.

Pensamos que, en Argentina, mientras no exista un sistema similar al alemán, respecto a la simultaneidad entre la afectación a lo laboral y a la capacitación, en el mismo lugar de trabajo, de alguna manera dicha capacitación debería formularse, según la propuesta que sustentamos a través de este trabajo de investigación, en el día a día, durante el desarrollo de la tarea laboral, afectando un porcentaje del tiempo laboral, a sostener un intercambio de opiniones sobre la manera de ejecutar las distintas actividades que se llevan a cabo para ejecutar las funciones en que se divide la actividad humana para desempeñar las distintas funciones en una organización.

Estamos pensando en una actividad permanente ejecutada en el mismo lugar de trabajo, llevada a cabo todos los días, y con una afectación del tiempo total laboral de no más de un 10 / 12% de la jornada diaria. Ello en todas las áreas de la organización, y ese intercambio debería manejarse especialmente entre los que tienen responsabilidades ejecutivas en la conducción de las organizaciones, con una actitud de entrega desposeída de jerarquías, que busca lo mejor desde lo gestional, y la verdad como resultado final. No se trata de otra cosa que el sostenimiento de reuniones de trabajo, pero no para tratar un tema concreto del día, dentro de los temas urgentes, sino para recorrer, con cierta metodología específica, la forma de ejecución de las distintas actividades que componen cada función, poniendo el acento en el objetivo de mejorar la eficiencia global de cómo se hacen las cosas con carácter permanente.

### **3.11. El liderazgo y la eficiencia.**

Hamel y otro, 1996:20, trataron el tema del liderazgo, diciendo que la capacidad para actuar en lugar de la capacidad para pensar e imaginar se erige como único indicador de liderazgos. Señalan que los altos directivos dedican alrededor del 40% de su tiempo a reflexionar sobre cuestiones externas, 30% a proyectar imaginativamente cómo será el mundo dentro de 3 a 5 años, y el 20% a tener una visión colectiva del futuro y sobre el propio futuro de la organización en la cual se desempeñan. Lo urgente excluye lo importante, el futuro apenas se explora, y es la capacidad para actuar en lugar de la capacidad para pensar e imaginar, la que se erige como único indicador de liderazgo.

Entendemos que lo que se debe tratar, es de alterar la proporción del tiempo dedicado por los altos directivos, a tener una visión colectiva del futuro, y sobre el propio futuro

de la organización. Este tema es de fácil conceptualización, pero se necesita mucho temple y convicción cuando se está ejerciendo dicho rol, y los eventos urgentes y los proyectos importantes acucian en el día a día, como para no dejarse arrastrar en la vorágine de los mismos. Por ello es menester ensanchar la base de los que creen que hay otros paradigmas que pueden contribuir al mantenimiento de la eficiencia en el largo plazo, y es en ese pensamiento natural donde finca que lo que hoy es atípico, en un tiempo razonable se puede considerar normal.

Hay sistemas de información diseñados para el cómputo de las horas de "time sheet", en el cual toda persona puede cargar las horas que invierte en distintas tareas día por día. Este sistema es dable extenderlo a los fines que toda persona que tenga bajo su responsabilidad un equipo de trabajo, debe informar las horas que dedica a cada tipo de actividad. De esta manera, es la mejor forma de auto obligarse a invertir un 10 por ciento del tiempo disponible a intercambiar ideas con los dependientes sobre las distintas maneras de realizar la gestión. Ello requiere, por supuesto, una clara idea de gestión por parte del supervisor, y un conocimiento acabado de las tareas en detalle que realizan cada uno de los supervisados.

Hamel y otro, 1996:21, insisten en que no es el futuro lo que ocupa el tiempo de los altos directivos, sino la reestructuración y la reingeniería. Ello es importante, pero tiene que ver más con el apuntalamiento de los negocios presentes que con la creación de los sectores del futuro. Las organizaciones que tengan éxito en la reestructuración y en la reingeniería, pero no dedicaron tiempo a los mercados del futuro, verán que los rendimientos de los negocios presentes se mantendrán pero de una manera gradualmente decreciente.

Coincidimos con la apreciación de los autores mencionados en los dos párrafos precedentes, aunque agregaríamos, a nuestro juicio, algo de lo que podríamos denominar perteneciente a la psicología social. Dedicar tiempo a los mercados del futuro, como prioritario en la actividad del pensamiento del management o dirección, sin duda que es importante, pero también dedicar tiempo a través de una prédica verbal programada, y una exteriorización fáctica a ser usada como ejemplo, para lograr incorporar, en la cultura organizacional, que la búsqueda de la eficiencia a lo largo del tiempo, tiene que tener cabida permanente en los objetivos explicitados por el ente.

Ello no es fácil en tanto y en cuanto no estén puntillosamente alineadas al mismo objetivo las percepciones de los accionistas, de los directores, de los ejecutivos, del management o dirección intermedia y de los niveles operativos. Cuando decimos puntillosamente, es exactamente así, es decir, describir con mucha desagregación y detalles, el comportamiento de cada participante en la organización, para adherir a la eficiencia permanente y cómo hay que actuar en función de ello. Pero se trata de llegar



a la adhesión a la eficiencia permanente, por auto convencimiento y no incorporando hábitos de comportamiento mediante mecanismos sancionatorios.

¿Cuál es la medida del clima habitual para la eficiencia permanente? Seguramente no es la máxima eficiencia posible como valor absoluto, pero sí, la máxima eficiencia posible compatible con el deseo generalizado de los participantes en la organización de continuar actuando laboralmente en ella. Dicha continuación en la organización seguramente se hará gustosamente en la medida que advierten que la eficiencia funcional permanente, asimismo, les permite a todos un aprendizaje a fondo de la gestión de cada una de las funciones, lo que los hace crecer profesionalmente y seguramente sentirán que dicho crecimiento los habilita a asumir nuevas y mejores responsabilidades en la misma organización o en otras alternativas, fuera de ella, en las que para acceder percibirán que tienen cada vez mejores chances.

La contabilidad de gestión debe proveer índices de eficiencia, los cuales pueden ser presupuestados, y también confrontados con el real, a los fines de asegurar el avance de la eficiencia en la dirección requerida. Muchas veces estos objetivos de eficiencia se suelen incorporar también en los sistemas de evaluación del personal que es responsable visible del logro de la performance de eficiencia. Son ejemplos de estos índices de eficiencia:

Horas perdidas por incidentes; Horas perdidas por accidentes; Puesta al mil tecnológica; Horas de ausentismo; Costo de producción total anual; Costo de producción terminada total anual. Volumen de chatarra generado en el proceso; Eventos de reclamos de clientes.

Hamel y otro, 1996:20/21, señalan, en relación al futuro, lo siguiente:

“Para crear una visión clarividente y personal del futuro, un equipo de altos directivos debe estar dispuesto a dedicarle entre el 20 y el 50% de su tiempo durante varios meses. A continuación, debe estar dispuesto a revisar continuamente esa visión del futuro, ampliándola y ajustándola a medida que éste vaya desarrollándose.

Es necesario realizar un gran y permanente esfuerzo intelectual para dar buenas y sólidas respuestas a preguntas tales como qué nuevas competencias esenciales necesitamos adquirir, en qué nuevos conceptos de productos debemos ser pioneros, qué nuevas alianzas necesitamos formar y qué iniciativas reguladoras a largo plazo debemos tomar. Creemos que estas cuestiones no han recibido en muchas empresas la atención que requerían. Estas preguntas no reciben respuesta porque para abordarlas los altos directivos deben admitir primero, ante sí mismos y ante sus empleados, que no controlan totalmente el futuro de sus empresas.”

Nuestra opinión es que en realidad hay dos tareas que merecen que haya un tratamiento permanente por parte de los directivos de las organizaciones: la necesidad de atender a que se alcance en la administración de los recursos, una eficiencia permanente, y, adicionalmente, elaborar la visión de futuro a los fines de proponerla, y ampliarla a lo largo del tiempo, y ajustándola a medida que se vaya desarrollando parcialmente.

Estos dos aspectos deben ocupar una parte importante del tiempo de los directivos, pero debe participarse a los accionistas de la importancia de ambos, brindando las explicaciones correspondientes a éstos para que los incorporen también dentro de los planes de ejecución y de rendición de cuenta continua. Esta explicitación expresada a los accionistas obra, de alguna manera, como “crear la necesidad”, lo cual, luego originará que se incluyan en un punto del orden del día de las reuniones de Asamblea de los accionistas, y de la convocatoria a un miembro del directorio, en dichas asambleas, para recabar los avances que se van produciendo, tanto en la sostenibilidad de la eficiencia a largo plazo, como el establecimiento de los planes de futuro, y el control de los avances de los mismos.

### **3.12. El equipo de trabajo, problemas de eficiencia y el sistema de información disponible.**

Debemos destacar en relación con el equipo de trabajo que las personas que tengan la misma actitud y se organicen bajo la forma de un equipo de trabajo, hacen la diferencia en una empresa:

Di Ranni, 2012:1 y subs., [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com) 13/01/2012.

“¿Qué mezcla es la ideal entre las condiciones técnicas y las condiciones de comportamiento, en nuestros colaboradores?”

Sin dudas es muy importante el grado de conocimiento técnico que se posea, y la identificación de las jerarquías del saber específico que dicha persona tenga, en función de un determinado momento y lugar en que haya que aplicarlos. El CFO de una empresa, seguramente tiene claro la importancia de la determinación de una tasa de interés de un préstamo, y también, la importancia que tiene la política de exposición a la devaluación, si tiene como visión el objetivo del mantenimiento del patrimonio neto en una moneda que no pierda poder adquisitivo. Sin embargo, dependerá de cada momento del contexto que se esté incursionando, dicho responsable pondrá mayor prioridad en una herramienta o en otra, en cuanto al logro de la eficiencia.”

Esto no significa que haya que subalternizar un conocimiento, en beneficio de otro, sino que hay que tener en cuenta la magnitud de los riesgos que se pretendan afrontar, y las consecuencias más desfavorables de los mismos si se demorara su atención. También es necesario definir cuándo hay que poner el foco de atención, prioritariamente, frente a otras alternativas de menor impacto sobre la materia administrable del ente.

Las condiciones de comportamiento de un colaborador, va a incidir en cómo identifica las jerarquías entre el universo de conocimientos técnicos que posea, según las circunstancias del contexto que se desarrollen en un espacio y tiempo determinado. Ello entra en lo que comúnmente se conoce como “criterio”. El criterio no solamente tiene que ver con el razonamiento de los aspectos técnicos de un problema conectado con la eficiencia buscada y cómo organizar las actividades de las funciones para que se concrete dicha eficiencia, sino que también tiene muchísima importancia en el proceso de identificar los datos e información necesaria para controlar la evolución de dicha eficiencia buscada.

La información de gestión necesaria, debe previamente ser identificada por aquella persona que tiene claro en qué aspectos de las funciones se debe centrar el análisis para asegurar la permanencia de tal variable, pero también qué parámetros, dentro de la información posible a requerir a la contabilidad gerencial o de gestión, son los relevantes para testimoniar la presencia de la eficiencia, su mejora o su empeoramiento.

Dentro de la información vinculada con la contabilidad de gestión o gerencial, tiene que pensarse en disponer de mucha información macroeconómica, es decir, relevamiento de ciertos parámetros que se producen en el contexto, que no surge de actos deliberados ejecutados por las organizaciones, pero que indudablemente inciden o impactan en la actividad de todos los entes que necesitan cumplir con muchos objetivos vinculados con el objeto social del ente: evolución de la inflación; de la devaluación de la moneda local frente a monedas extranjeras que no pierden poder adquisitivo; emisión monetaria; niveles de reservas en el Banco Central; evolución de las tarifas de insumos de energía; evolución de los salarios; desdoblamiento de los mercados cambiarios; tasa de desempleo; disminución del nivel de actividad económica; situación de recesión; y muchísimos otros aspectos, fuera del control de las organizaciones, pero que inciden o pueden incidir severamente sobre el objetivo de eficiencia que se tenga en el largo plazo.

Llegado a este punto es conveniente introducir un concepto que tiene un rol importante en el logro de los objetivos organizacionales. Nos referimos a las condiciones de comportamiento de los colaboradores en el grupo de trabajo. Los aspectos más conocidos están vinculados con el proceso que permita usar los conocimientos y la

manera selectiva que se haga uso de los mismos, o conocer qué datos se necesitan de la información de gestión y cómo relacionar los mismos para informar sobre la evolución, en nuestro caso, de la eficiencia.

Otro aspecto de comportamiento que importa sobremanera es lo que se podría catalogar como la “exteriorización concreta de la personalidad en el accionar”, que posea un colaborador para el logro de los objetivos aun con muy pocas chances de éxito si entráramos en el terreno probabilístico. En otras palabras, es una combinación de la llamada “personalidad”, “capacidad de reacción”; dosis de “realismo”; “empatía”; “acción impostergable”; “tomar el tema independientemente de lo que haga el resto de los participantes del equipo de trabajo”; “espíritu de sacrificio”. Esto es lo que podemos denominar, a modo de síntesis, “darse cuenta” de lo que está ocurriendo y “darse cuenta” de lo que hay que hacer para solucionarlo, previendo dentro de ello, también, la alternativa del plan “B”.

Di Ranni, 2011:1 y subs [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com). 25/12/2011

Pensamos que todas esas cualidades que posean y que hacen la diferencia, entran dentro de lo actitudinal y, objetivamente, se traducen en comportamiento, es decir, la actitud expresada en acción.

Lo que hemos analizado hasta aquí es que el concepto de eficiencia y su sostenibilidad en el tiempo, es un valor que debe ser incorporado por todos los que integran una organización. Asimismo, existe información de gestión interna a la organización que nos permite ir monitoreando cómo va evolucionando dicha eficiencia, y también información de gestión que se extrae del contexto, y que puede sugerir ciertas reacciones en el comportamiento para encarar algunas acciones que estén alineadas con la eficiencia, no obstante estar en presencia de crisis o hechos excepcionales.

Interpretar esta información válida para la gestión, que surge del contexto macroeconómico, requiere entrenamiento especial y conocimientos no habituales, y una disposición para la acción que intente lograr determinados efectos que den por resultado que el ente resulte lo menos dañado posible de resultados de dichas crisis.

Hemos pensado mucho, en distintos casos observables en algunas organizaciones, que en los momentos de crisis, los acontecimientos que se producen, dado su infrecuencia, y también relevancia, pueden originar en nuestros colaboradores: i. parálisis en su reacción; ii. una dinámica sin control, o con control pero empobreciendo la calidad de los objetivos a lograr; iii. una dinámica que implica control del comportamiento tendiente al logro de los objetivos, con el mismo nivel de eficiencia en los resultados como si dicha crisis no se hubiera manifestado.

Algunas aclaraciones al respecto: el comportamiento en momentos de crisis, podría no ser paralizante en algunos individuos, pero que, sin embargo, produce el efecto de devaluar o reconsiderar hacia abajo, el nivel de eficiencia esperada por el contexto respecto a la calidad del objetivo previsto. Es como si la crisis le permitiera a la persona que persiga el logro de un objetivo, que la solución no fuera tan buena, o no fuera óptima o eficiente. De lo que se trata aquí es de esperar que nuestros colaboradores en momentos de crisis tengan control de su comportamiento, logrando el cumplimiento de los objetivos, con el mismo nivel de eficiencia en los resultados como si dicha crisis no se hubiera manifestado.

Aún se recuerdan en muchos casos concretos de algunas organizaciones, los momentos de las crisis de los años 2001 / 2002, en la Argentina, en los que en la gran mayoría de las empresas se tuvo que renegociar la deuda de largo plazo con entidades financieras del exterior. Toda la deuda, con todos los bancos, y en un proceso de renegociación cuya duración fue no menor a 4 meses, y en razón de 12 horas por día, como mínimo, de trabajo intenso. El objetivo era que se pudiera efectivizar dicha renegociación, extender el plazo de duración del financiamiento, que todos los bancos refinanciaran dicha deuda, pero que no obstante la instancia de crisis, la documentación de los préstamos, en cuanto a cláusulas y garantías fueran, al menos, las usuales o tradicionales como en los momentos normales, dejando a la organización con un espacio de funcionamiento que no afectara su capacidad de gestión. Ello, naturalmente, además de evitar la consumación del default o el incumplimiento en el pago de los vencimientos de la misma.

En definitiva, se trataba de contar con un equipo de trabajo que pudiera enfrentar una alta exigencia en tensión, dilatada jornada laboral y ansiedad en el contexto de la organización, por el resultado final, pero sin que se resignasen los objetivos de calidad en el resultado final, aun si el contexto que espera el resultado no tuviera el grado de conocimiento técnico para evaluar temas como la documentación y cláusulas de los préstamos que se logran como subproductos de la refinanciación de la deuda. La importancia no es que los demás conozcan la calidad de la solución obtenida, sino que lo sepan todos los involucrados directamente en la obtención de la solución.

¿Cómo se logra tener un equipo de trabajo compacto en cuanto a capacidad técnica y comportamiento alineado al logro efectivo de los resultados en la calidad requerida? Desde todos los miembros del equipo de trabajo: tener una actitud similar en todo sentido, tanto en lo humano como en lo laboral. Esto significa que el concepto del deber ser tiene que provenir de una convicción real.

La exteriorización de la conducta debe pasar por el filtro de los valores, por cuanto el fin no debe justificar cualquier medio. Luego, dentro de ese marco, aplicamos nuestro parecer o nuestra ideología. El líder debe predicar con el ejemplo, en la asistencia, en

la puntualidad y en el esfuerzo. Debe explicar permanentemente los por qué, y debe compartir con el equipo explicando el cómo.

El resultado es del equipo, pero ello tiene que estar internalizado por la convicción y no por la especulación. La actitud del líder tiene que ser entendida como una forma de vida y no una forma de trabajo. El líder no puede pedir a su equipo de trabajo que tal tarea se necesita para una fecha determinada, como si fuera la responsabilidad íntegra del líder y el equipo de trabajo actuara para este último. Tiene que haber una general comprensión que la tarea requiere que se cumplimente en un plazo determinado porque el equipo vive y siente esa necesidad de tener que cumplir el objetivo, porque entiende que agrega valor, y porque entiende que el individuo también se desarrolla a través del trabajo y la forma de ejecutarlo e ir cumpliendo sus distintas metas. Di Ranni, 2012:1 y subs., [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com). 13/01/2012.

Pero el líder también tiene que tener un interés genuino por los otros aspectos vivenciales más allá del trabajo: lo social y lo familiar sobre todos y cada uno de los miembros del equipo de trabajo. No con una actitud de intromisión, sino como un auténtico interés en la individualidad y generalidad del grupo. Esta forma de pensar y de actuar de parte de un equipo de trabajo se logra con el tiempo, a través de una prédica con el ejemplo más que con la retórica verbal. Debería descartarse que se enuncie como una recomendación efectista, y que se internalicen simplemente porque sea políticamente correcto, pero que en la realidad, no se tuviera la seguridad que hay en gestación una metamorfosis en los paradigmas fruto de un convencimiento auténtico.

Pensamos que es esencial saber decir que no, pero no, porque corresponde el no, y no porque puede ser una forma fehaciente de demostrar una dureza erróneamente entendida.

Y cuando el grupo recepte el no, va a entender que ese no, proviene de un líder que lo sopesa equilibradamente y con criterio. Porque todos van a entender que se está pensando en función de un equipo que está funcionando para el logro de objetivos que agregan valor para el ente para el cual se está trabajando, y que ese valor agregado para el ente, también implica un crecimiento para la comunidad. Porque tanto el ente como la comunidad y los individuos tienen como común denominador los mismos valores legítimos y éticos.

Estamos convencidos que esta actitud produce resultados, pero no solamente en lo laboral, sino en la vida. Y se podría decir, cómo no va a producir resultados si es abrirse a manejarse con los valores. Y ello es más accesible, porque se saben cuáles son dichos valores, hay un decálogo perfecto de los mismos. Es más viable frente a la alternativa de gambetear los principios y valores, porque se entraría en un camino

sinuoso, errático, justamente porque el paradigma, en esos casos, es cubrir un error con otro error, un decir lo que no se piensa, y en pensar lo que no se dice.

Nuestra opinión es que manejarse con los valores es más afín con lo natural, y ello asegura un comportamiento coherente. Se conocen cuáles son los límites. Y mantenerse en los mismos asegura inexorablemente el éxito, si por ello se entiende agregar valor a través del cumplimiento de los objetivos. ¿Es compatible este pensamiento en el mundo de las organizaciones actuales? Perfectamente compatible. De otro modo los aspectos de control interno, resguardo patrimonial, códigos de ética, definiciones fehacientes de política institucional en las empresas, serían un contrasentido.

Hoy se impone necesariamente conciliar generaciones en los cuales se le da un peso importante a la dedicación laboral intensa, y a la eficiencia, con generaciones actuales, que sostienen la visión de la eficiencia, pero con una dedicación laboral no tan intensa. La verdad, como siempre, está en el medio, en el equilibrio. Hay que replantear los paradigmas en las generaciones más maduras, que aún hoy sostienen las decisiones más relevantes de una empresa, y también replantear los paradigmas de las nuevas generaciones, que han sido educadas para reducir los costos personales en todo proceso de logro de objetivos. Y esta visión es una visión de muchos como nosotros insertados en un país emergente, que requiere una eficiencia con mejor productividad que las eficiencias de países del primer mundo, justamente para ir reduciendo la brecha que separa ambos mundos.

Estos temas de intereses comunes de los miembros de un equipo de trabajo, del valor agregado, de los costos que conllevan toda dedicación para el logro de objetivos, de la importancia de la profundización y del análisis deben ser permanentemente hablados y evidenciados en el grupo de trabajo. No como una prédica permanente sino en instantes puntuales. Más bien, se debe hablar a través del ejemplo en el día a día, y como exteriorización de la conducta del líder y de los miembros de los grupos de trabajo.

En nuestra opinión esta visión hoy está bastante generalizada ya en la actividad privada. Mucho más diluida en la actividad del sector público, posiblemente porque en los equipos de trabajo, cada uno de los miembros de los mismos, no agregan valor pensando en los límites determinados por los valores legales y éticos, sino que le dan prioridad, por acción u omisión, a los intereses grupales o ideologías, las cuales no siempre se compadecen con los límites de lo legal o éticamente posible con la misma intensidad.

Respetar las normas y entender las razones del otro. Escuchar, pero para entender y no para preparar una réplica. Hablar para explicar y no para asumir que lo que nosotros

decimos es lo único que interesa. Trabajar para agregar valor, no sólo para el ente, sino para la sociedad y para el país. Lo económico viene por derivación. Manejar información para explicar y poder decidir, y no para acumular poder. Explicar con todo lo que se tenga de conocimientos sin guardarse nada. Querer crecer pero entender que otros también tienen ese derecho. Decir “tengo razón”, si con la misma facilidad se sabe decir “tienes razón”.

Sabemos que hay objetivos individuales, y objetivos del equipo de trabajo. Todos estos objetivos hay que cumplirlos. Algunos miembros del equipo tienen que estar dispuestos a suplir a otros, aunque adviertan que no están poniendo la misma intensidad en los logros. Se cumplen los objetivos. Luego se habla de los desajustes. Se analizan las razones. Se acuerda restaurar el equilibrio, que le da riqueza al grupo.

Senge, 1996:16/17, señala que pocas organizaciones estimulan, de una manera sistémica, el crecimiento de sus integrantes:

“Las personas ingresan en los negocios como individuos brillantes, cultos y entusiastas, rebosantes de energías y deseosos de introducir cambios –dice Bill O’Brien, de Hanover Insurance-Cuando llegan a los treinta años, algunos se concentran sólo en su propia promoción y los demás reservan su tiempo para hacer lo que les interesa en el fin de semana. Pierden el compromiso, el sentido de misión y el estímulo con que iniciaron su carrera. Aprovechamos muy poco de sus energías, y casi nada de su espíritu”.

“Aquí interesan ante todo las conexiones entre aprendizaje personal y aprendizaje organizacional, los compromisos recíprocos entre individuo y organización, el espíritu especial de una empresa constituida por gente capaz de aprender”.

Nuestro pensamiento, justamente, va en el sentido que tiene que abrirse un diálogo horizontal y vertical en toda la pirámide la organización, a los fines de recorrer las mejores propuestas que surjan de ese intercambio, que, a la par de definir las mejores prácticas en la ejecución de las funciones, que darán lugar a la vigencia de una eficiencia permanente, sirve para mantener el compromiso a través de una línea que recorre, como un común denominador, las aspiraciones personales, en un contexto que resulta compatible con los objetivos organizacionales, tanto en lo que se relaciona con hacer eficiente la realidad actual, pero también con animarse a concebir una visión de lo viable más allá de la concepción de los recursos planificados como posibles.

### **3.13. El plan estratégico.**

Hamel y otro, 1996:195 y subs., caracterizó de esta manera al plan estratégico:



“La arquitectura estratégica de una empresa y su propósito estratégico, deben basarse en una profunda comprensión de las posibles discontinuidades, de las intenciones de los competidores y de la evolución de las necesidades de los clientes. No obstante, el propósito estratégico de una empresa, debe representar una ambición que vaya más allá de los recursos y las capacidades actuales de la empresa. Desgraciadamente, los criterios de planificación y presupuestación a menudo conspiran para pedir a la empresa comprometerse a alcanzar un objetivo que va más allá de la gama de recursos de que dispone actualmente.

Lo que es viable inmediatamente no deja lugar a lo que es deseable a la larga. La planificación estratégica, es en la práctica, una **criba** de la viabilidad. Es una herramienta para conseguir que se aborden plenamente las cuestiones de viabilidad”.

Para la elaboración del plan estratégico, pensamos que se necesita el concurso de un grupo de personas con características bien definidas. Administrar un ente requiere conocimientos específicos no solamente a través de los estudios vinculados con esa actividad, sino con una experiencia comprobada y probada. La eficiencia en el uso del capital, en la dimensión de los costos de estructura, en la duración de la ejecución de las distintas funciones, en el logro de los objetivos en calidad y temporalidad adecuadas, en el control de gestión, en el uso de premios y castigos a través de una adecuada evaluación de los recursos humanos y la medición de los mismos según los objetivos que se vayan logrando luego de haberse acordado, no son aspectos que pueden improvisarse, o aprenderse si no se los ha vivido primeramente en la teoría reflexiva y profunda de estudios superiores, y luego en la práctica concreta a través de años de ejercicio perseverante de tareas de administración en un sentido amplio.

Estamos convencidos que la información de gestión para monitorear la evolución de la eficiencia, tiene que ser propuesta por aquellos que entienden perfectamente de qué depende que la misma se alcance, qué parámetros, como combinación de datos, son adecuados para hacer un seguimiento de la misma, y qué información del contexto, es decir, de lo que no es directamente controlado por la organización, es necesario capturar sistemáticamente para alertarnos de crisis que pueden comprometer la eficiencia global del ente, si no se realizan determinadas acciones para mitigar o neutralizar totalmente sus efectos. Hemos visto en la práctica en muchas organizaciones que la forma de salida de la información de los sistemas de gestión ha requerido mucha participación, del lado del usuario, de profesionales de la administración y finanzas con muchos años de análisis de gestión y toma de decisiones en distintas áreas funcionales.

La actividad privada le lleva años de ventaja a la función pública, en ese aspecto. Hay una clara conciencia sobre la necesidad que la conducción de la administración reúna gente que tenga dos requisitos fundamentales: i. conocimiento probado de lo que hay

que hacer, cómo hay que hacerlo, cuándo hay que hacerlo y por qué hay que hacerlo; ii. características humanas y de personalidad, tal que esté asegurado la ejecución de la tarea, persistencia, continuidad de la misma, intensidad en el esfuerzo; superación de dificultades; y logros de los objetivos.

Di Ranni, 2012:1 y subs., [economyaycontexto.blogspot.com](http://economyaycontexto.blogspot.com). 27/2/2012.

Nos preguntamos si estas personas encargadas del plan estratégico serán quienes tienen las responsabilidades máximas en el manejo del ente, o también de algunas personas de niveles intermedios. Creemos, y hemos podido observar casos en algunas organizaciones, que algunos líderes justamente son los que establecen las primeras ideas en dicho diseño, y a posteriori, otros líderes son los que establecen el diseño de políticas que permitan transitar desde la realidad a la visión u objetivo final. Por la naturaleza del tema, es importante señalar que no se trata de una elaboración de precisiones muy ajustadas, sino que se necesita mantener en vigencia permanente el pensamiento estratégico. En otras palabras, vale más el contenido que las formas, el contenido del pensamiento que el lugar donde ello se escribió.

Por ello, nuestro pensamiento nos dice que es fundamental el tiempo dedicado, entre los temas urgentes e importantes, a la promoción permanente de un proceso que asegure el perfeccionamiento de las estrategias y políticas de manera permanente, que no culmina con la presentación final formal de un documento. Se trata de contagiar a los decisores la producción de cambios en los paradigmas, no para reaccionar sólo ante un problema concreto, sino para establecer un permanente aprendizaje que ponga en evidencia los paradigmas del presente, y los cambios sobre ellos, para que, con ellos, se influencie sobre la visión que se tenga de la realidad; que se ponga atención sobre los hechos pero también sobre los comportamientos y el conocimiento profundo de las causas determinantes de la conducta, en el sentido más amplio, del ser humano. Di Ranni, 2011:1 y subs., [economíaycontexto.blogspot.com](http://economíaycontexto.blogspot.com) 28/11/2011.

Creemos que si los paradigmas son sometidos a un proceso de cambio, y aceptan e incorporan la posibilidad de vivir en un constante replanteo, porque no aceptan el anclaje de una foto sino la dinámica de una película, el plan estratégico resulta una actitud permanente de los decididores para agregar valor a las decisiones sobre el ente.

Gore (2009:158 y subs.) se plantea si es posible confiar en las organizaciones. Agrega que las organizaciones son tal cual son, porque los seres humanos son de esa manera. El sistema de aprendizaje del ser humano es limitado. Falla en las situaciones de incomodidad o amenaza, exactamente cuando más se necesitaba que funcione. Este modelo de aprendizaje es limitado, pero también, autodefensivo. Nos exige mantener un control unilateral de la situación; preservar los paradigmas, evitar momentos complicados, maximizar la ganancia y minimizar la pérdida. También eliminar

sentimientos adversos, y mostrarse tan racional como ello sea posible. Esta estrategia de la simulación tiene el propósito de no discutir aquello que nos afecta: todo en orden, nada es sorprendente y es conveniente no hablar de esto para no abrir la caja de Pandora.

No coincidimos, en general, con los conceptos vertidos por Gore en el párrafo precedente. Por el contrario, el ser humano tiene condiciones innatas que necesitan ser puestas a prueba. El sistema educativo debe tener un protagonismo importante en cuanto al reconocimiento del deber ser. Las personas que conducen a las organizaciones deben liderar el replanteo de los paradigmas para beneficio de los mismos individuos, de las organizaciones, de la comunidad. El ser humano es gravitante para el mismo funcionamiento de las instituciones que él integra, en la medida que se anime, como recurso de última instancia, a resolver finalmente de acuerdo al deber ser.

Los seres humanos gravitan sobre las organizaciones con parámetros de valor que proyectan desde su vida familiar y social. Por ello, el proceso de selección de la dotación es fundamental para poder evaluar, no sólo los aspectos técnicos o habilidades profesionales, sino la educación, esto es aprendizaje y exteriorización de los valores incorporados a través del comportamiento fáctico. Pero adicionalmente, la organización gravita, también, con sus propios valores, sobre los individuos que se incorporan a ella, para gestionarla. De esta influencia mutua surge una simbiosis que define la cultura de la organización, con objetivos más extensos que los que normalmente se explicitan en el contrato social de la organización, que van más allá de la utilidad económica, como compromisos de responsabilidad social, sobre el medio ambiente y sobre los recursos humanos que trabajan en ella.

### **3.14. Requisitos para ser un buen administrador.**

Todo profesional de la administración de organizaciones siempre piensa, seguramente, que para administrar hay que ser ético, hay que cumplir con la ley, y hay que saber.

En temas económicos, financieros, patrimoniales, tanto a nivel privado, como en decisiones de gobierno, el razonamiento es el mismo. A determinadas acciones, determinadas consecuencias.

Para constatar que esta premisa es cierta e infalible, el análisis de los resultados no debe hacerse en el corto plazo sino en el largo plazo.

Nos referiremos a la actividad privada, que es sobre lo que hay más experiencia, pero es claro que ello puede ser aplicable también a las decisiones de manejo de la cosa pública. Di Ranni, .2012:1 y subs., [economaiycontexto.blogspot.com](http://economaiycontexto.blogspot.com). 04/08/2012.

En una compañía privada hay ingresos de fondos por su actividad específica, y egresos de fondos, que son estrictamente necesarios para generar esos ingresos de fondos. Los egresos de fondos que no son necesarios para generar los ingresos es mejor no tenerlos, porque o van a significar menos superávit para la empresa, o, si se quiere tener el mismo superávit, va a originar que el precio de venta del producto haya que incrementarlo. Ello podría determinar perder ventas, si nuestro competidor no incrementó los precios, porque él no tenía los egresos innecesarios, o porque los consumidores de nuestro producto no puedan afrontar el mayor precio de venta. Por lo tanto, siempre es importante que todos los egresos en que incurre la empresa, estén fundamentados porque son necesarios para generar los ingresos.

Con la premisa anterior, la preocupación de la empresa es que no se resientan los ingresos, para lo cual es importante realizar las erogaciones que se necesitan imprescindiblemente para darle continuidad a los ingresos. Para ello negociemos correctamente con los proveedores de insumos, para que el precio sea razonable para las dos partes, para que nos entregue el insumo puntualmente, en la calidad requerida, y que la empresa le pague puntualmente también al proveedor. Si la empresa no le paga puntualmente al proveedor, en la siguiente entrega el proveedor tratará de cotizar un precio tal que recupere el efecto de la cobranza tardía.

Si de salarios se trata, fijemos adecuadamente el salario justo compatible con el mercado, porque de esa manera, los operarios o empleados tendrán el ingreso que les corresponde, y harán, consecuentemente, la tarea también, como corresponde. El conocimiento real y comprobado por parte de los que ejecutan las funciones es vital para el crecimiento de las organizaciones. Por lo tanto, es bueno que cumplamos con nuestras obligaciones, para poder exigir, simétricamente nuestros derechos. Conclusión: manejemos a los proveedores y empleados con criterios razonables y equitativos, para asegurar las relaciones contractuales en el largo plazo y el logro de la eficiencia.

La empresa debe pagar los impuestos que corresponda, porque dichos tributos derivan de normas y las normas constituyen el contexto en que toda empresa debe tomar las decisiones. No es correcto que la empresa tenga mayor ganancia evadiendo el pago de los tributos determinados por la ley. Los tributos son costos necesarios para generar los ingresos que le corresponden a la empresa. Por eso es importante que el organismo recaudador, también sea correcto y equitativo no gravando las ganancias que no son

tales, por existir inflación, y que se mantengan las deducciones y escalas, fijadas por ley, también actualizadas por inflación. Si la empresa paga impuestos sobre ganancias que no son tales, dicho impuesto no calculado sobre ganancias reales implican que se está pagando con porciones del capital que tiene la empresa para funcionar, y no con parte de las ganancias.

Por lo tanto, la empresa debe pagar los tributos que correspondan, y el organismo recaudador debe procurar ser equitativo con el tratamiento fiscal hacia los contribuyentes, para permitir que la empresa pueda seguir funcionando sin descapitalizarse por pagar sobre ganancias ficticias. Conclusión: hay que cumplir con el fisco, pero el fisco debe mantener las normas adecuadas para que haya equidad en la base de la tributación y para cuidar al contribuyente en el largo plazo.

Cuando la empresa necesita recursos para seguir funcionando, puede tomar préstamos. El tomar préstamos es una sana medida, porque dichos capitales que ingresan, ayudan para hacer inversiones que seguramente tienen una rentabilidad superior a la tasa de interés a pagar por dichos préstamos. Por tanto las deudas mejoran la rentabilidad global de las inversiones que las empresas llevan a cabo. Los capitales que la empresa dispone son suministrados por los propios accionistas, a quienes hay que pagarles dividendos, y por los acreedores financieros o bancos, a quienes hay que pagarles el interés, y devolverles el préstamo, en el plazo convenido. Ni a los accionistas se puede dejar de pagar los dividendos, cuando hubiera ganancias, ni a los acreedores se les puede dejar de pagar los intereses pactados, ni la devolución del préstamo convenido. Si a los accionistas no se les paga los dividendos, y si a los acreedores no se les devuelve el préstamo ni se le paga los intereses, seguramente ello originará que la compañía sea considerada de muy alto riesgo, y por lo tanto nadie va a querer invertir dinero como accionista, y los futuros préstamos o serán muy caros, o los prestamistas y accionistas no arriesgarán su patrimonio, realizando nuevos aportes financieros a la compañía, por no haber honrado las obligaciones de pago. Di Ranni, 2012:1 y subs., [economaiycontexto.blogspot.com](http://economaiycontexto.blogspot.com). 04/08/2012.

Nuestra conclusión respecto de los requisitos para una buena administración son: tomemos dinero de los accionistas, y de los acreedores financieros, pero cumplamos con nuestras obligaciones del pago de dividendos, de los intereses y de devolución del capital en las fechas pactadas. Un comportamiento leal y legal es una seguridad de contar con los recursos en el largo plazo. Las ventajas de corto plazo por no honrar las deudas, está comprobado que está lejos de ser una decisión rentable en el largo plazo, tanto a nivel de las organizaciones de capital privado, como de las estatales, y mucho más a nivel de las actividades de los gobiernos.

En la actividad privada existe una premisa fundamental, y es que la compañía debe auto sostenerse con los propios ingresos, tomando las acciones que corresponda para tener costos compatibles con dichos ingresos, racionalizar los egresos innecesarios, mejorar la productividad, y, sobre todo, no presumir que en cualquier momento que se necesite financiamiento, es posible pedir nuevos aportes a los accionistas para cubrir una administración deficiente. Por lo tanto: la administración seria y prudente es fundamental para permanecer como administradores a cargo de la gestión de una compañía. Conclusión: cuando se administran recursos de otras personas, hay que rendir cuentas, tanto de la legalidad con que se procedió, como también si se hizo una administración eficiente.

Si cualquier empleado o gerente, comete un acto de deslealtad a la empresa, acordando con un proveedor un mayor precio del insumo del que fuera cotizado, desviando fondos de la compañía para su propio beneficio, apoderándose de bienes de la compañía, o cometiendo algún fraude financiero, dicho acto de corrupción, si fuera detectado por un superior, inmediatamente originaría la separación del que cometió actos ilícitos, más allá de las sanciones penales que les correspondieran. Si el superior, en conocimiento de actos de corrupción de sus subordinados, no procediera con toda rigurosidad a fijar la sanción que correspondiera, o pretendiera cubrir dicho acto ilícito, sin lugar a dudas que dicho superior sería también separado inmediatamente.

Conclusión: cualquier acto de ilegalidad o corrupción de quienes están a cargo de la administración es incompatible con la continuidad en el puesto y con la permanencia en la misma organización. No hay tarea brillante desde lo gestional que pueda hacer disimular o ignorar actos de corrupción o ilegalidad.

En la actividad privada a nadie se le ocurriría colocar en las funciones relevantes a personas no idóneas. El éxito de los equipos de trabajo y de las organizaciones, consiste en colocar en la administración de las mismas a las personas de mayores conocimientos, y con habilidades de gestión tal que permita lograr los objetivos planteados, en el marco del respeto a la ley y a la ética.

El ejercicio profesional en cada una de las funciones es de tal naturaleza que nadie daría una orden ilógica desde la eficiencia en el uso del capital o de la rentabilidad, y nadie debería obedecerla si es manifiestamente inexplicable desde la ética o desde la legalidad de sus implicancias. En dicha actividad privada, hemos podido observar que hay reaseguros internos en toda organización que hacen inaplicable el concepto de la obediencia debida y de un verticalismo absoluto, en decisiones que estén reñidas con la ética, con la legalidad y con la eficiencia.

Nuestras conclusiones, en estos aspectos comentados es que el manejo de los recursos de terceros exige comportarse con apego absoluto a las leyes y normas éticas, y a la eficiencia de la gestión, para lo cual los que administran las compañías deben reunir condiciones morales y de idoneidad que aseguren dichos resultados.

Los países del primer mundo llegaron a dicha categoría cuando no hay diferencias sustanciales entre los criterios, derechos, obligaciones, responsabilidades, y consecuencias de sus actos, entre administrar la cosa privada y la cosa pública.

### **3.15. El rol contable, de análisis gestional y de toma de decisiones.**

Hemos visto el aporte de Mallo, 2012:45/46, cuando destaca la confusión inicial de considerar que los costos o los contables son los que organizan la producción. Su opinión es que la organización de la cadena de valor de una empresa bien administrada la realiza la dirección o management, donde el controller (el responsable del control) debe instalar un modelo de control de gestión eficiente basado en las funciones decididas y ejecutadas por la Dirección.

A la visión de Mallo, nos parece de interés agregar que el mercado laboral, por lo que se ha observado en muchos casos de organizaciones, desde los últimos años del siglo xx y primeros del siglo xxi, considera “natural”, por lo esperable, y por los hechos fácticos observables mencionados, la unicidad en el mismo management, entre los que son responsables por la preparación de los informes de gestión, y los que extraen conclusiones y formulan propuestas gestionales en las organizaciones.

Carece de sentido tener responsabilidad solamente por la emisión de informes y no exigir, y aprovechar luego, de la información preparada y las implicancias de gestión que de ella se derivan, de los comentarios y propuestas de administración de quienes han manejado y preparado la información contable de gestión.

A nuestro juicio es necesario tener claro, a esta altura, del rol que el mercado laboral está requiriendo del contador público, que los conocimientos que este profesional adquiere y desarrolla, no solamente estén alineados a lo contable desde lo instrumental informativo, sino también, y cada vez más, desde su participación en las decisiones, previo proceso de análisis de gestión, y también en cuanto a su intervención activa en la administración de las organizaciones asumiendo la responsabilidad del liderazgo en muchas de las funciones que entes grandes, medianos y, en menor medida, los pequeños, llevan a cabo para alcanzar sus objetivos.

Hay que tener presente que a lo recomendable de la existencia de un modelo de control de gestión eficiente, decidido y ejecutado por la Dirección, es necesario asegurar a todo nivel de la organización un comportamiento alineado con el logro y mantenimiento de los niveles de eficiencia en el largo plazo, aspecto que, a nuestro juicio, aún no se ha advertido consistentemente ni analizado en profundidad, en la doctrina sobre dicha temática.

En su momento, Chapman, 1981:14/15, escribió que en el siglo XX aparecen los refinamientos de las técnicas de producción en masa, y las inversiones de capital en operaciones de gran complejidad y magnitud lo que dio origen a la Contabilidad de Costos. Agrega el prestigioso docente universitario que en la segunda mitad de dicho siglo XX se enfatizan las necesidades de la información contable para el empresario y el directivo de empresas y nace así el concepto de la Contabilidad Gerencial. Esta última, en el resto del siglo, fue conocida también como Contabilidad Administrativa, Contabilidad Directiva, y, finalmente, la actual Contabilidad de Gestión.

Di Ranni, 2005:11 y subs., ha referido en su libro, que durante muchos años se pensó, desde el punto de vista contable, que la razón de la información contable era la preparación de la información resumida bajo la forma de balance y estado de pérdidas y ganancias de una sociedad. Esta información resumida se publicaba o era conocida un mes o dos meses después, en algunos casos, quizás más, de concluido el ejercicio anual o trimestral de dicha sociedad.

Pero simultáneamente existía la necesidad de conocer en cada una de las áreas, lo que estaba ocurriendo en las mismas, para, de esa manera, poder tomar decisiones, una vez que se pudiera hacer un análisis de los hechos que ocurrieron durante un lapso en dicho sector. El problema es que tal información para ser usada en cada sector, no se consideraba que integraba el llamado proceso contable o información contable. Esa información se generaba un poco asistemáticamente, en módulos separados, en sistemas que creaba el propio sector, y separada, la mayoría de las veces, de la información integral que existía a los fines del balance y cuenta económica “de publicación”.

El inconveniente que existía, al generarse esas dos esferas de información (una para la emisión de los estados contables; la otra para la toma de decisiones en cada sector) era que un hecho económico se procesaba, mínimamente, dos veces; adicionalmente, se necesitaba comparar, una y otra información para entender las razones de las diferencias que, en la mayoría de los casos, existían. Por lo tanto había ineficiencia en el uso de los recursos; inseguridad sobre cuál de las informaciones era la más correcta; inadecuado uso del tiempo; y visión incorrecta del alcance real, sin duda más abarcativo, de todo lo que constituía el proceso contable.



Finalmente se llegó a una decisión obvia: cada hecho económico debe ser procesado una sola vez, y por quien mejor entiende las implicancias de ese hecho. Adicionalmente, “es contabilidad” tener información para la toma de decisiones del respectivo sector, como también, emitir los tradicionales estados contables después de transcurrido un determinado lapso. Por último, la información va a estar disponible más rápidamente, en la medida que es la única que va a disponer el sector para poder informarse sobre lo que está ocurriendo día a día, y simultáneamente, el balance y cuenta económica, se van a poder emitir más rápidamente, toda vez que la información de base ya se encuentre en el corazón del sistema contable integral.

¿Qué había que hacer, en consecuencia?:

Establecer en las áreas una tecnología y organización, bajo el concepto de imputación, registración y análisis en el origen.

Cambiar el énfasis sobre la importancia y destinatarios del sistema informativo.

En el primero de los aspectos, no obstante la descentralización geográfica, había que encontrar una tecnología que permitiera vincular o conectar on line la información que se genera en cada una de las áreas, con los sistemas centrales (conexión satelital, líneas telefónicas, y similares).

Cada sector que realiza una determinada tarea operativa, es el más adecuado para ingresar los datos o la información, que a su vez, necesita para conocer qué está haciendo, cuándo lo está haciendo, y por cuánto lo está haciendo.

Adicionalmente, la misma información servirá como hecho derivado y no principal, para preparar el balance y los demás estados contables básicos.

Los sectores operativos son los responsables de hacer y de informar lo que están haciendo. El que mejor informa es el que sabe operativamente, lo que está informando.

El segundo de los aspectos confirma que el principal destinatario de la información es la propia organización y no los terceros a la misma (organismos de control, bancos, accionistas, autoridad fiscal), si bien dichos sectores reciben información copiosa por parte de las organizaciones, sin que haya que efectuar reprocesos para atender esos requerimientos. La información tiene que existir en calidad y oportunidad muy cercana al momento en que se producen los hechos económicos, fundamentalmente, porque dicha información es necesaria para que sirva a los propios sectores que la generan, para que conozcan y puedan explicar lo que están haciendo. Hoy ya no se discute que la responsabilidad de los sectores operativos es no sólo operar sino informar al dueño sobre cómo están operando, y también la de controlar eficientemente los bienes que la

organización ha puesto bajo su responsabilidad a los fines de poder cumplimentar los objetivos que le han asignado.

### **3.16. La nube y la revolución tecnológica.**

Castro, 2014:29, prestigioso analista especializado en temas internacionales, escribió un artículo en el diario Clarín que denominó “*La nube: una nueva revolución tecnológica*”:

“Ha emergido con nitidez la estructura productiva de la revolución tecnológica de la nube (cloud computing), la plataforma global de computación en la que miles de nuevas empresas (start ups) –quizás cientos de miles en los próximos 10 años- desatan el inmenso potencial de productividad creado por la mayor ola de innovación de la historia del capitalismo avanzado, con epicentro en EE.UU. Esta posibilidad es la que ha desencadenado una verdadera explosión de iniciativa empresarial en el mundo entero, con start ups digitales penetrando en todos los rubros y dimensiones de la actividad económica y constituyendo colonias de innovadores hiperconectados que buscan nichos propios de alcance global.”

Algunas cifras que se muestran en el artículo mencionado son las siguientes:

El número de sitios activos de nuevos emprendedores digitales establecidos en la plataforma global de la “nube” trepó de 240 miles a 2,6 millones entre 2008 y 2013, con una tasa de crecimiento de 50% / 60% anual.

Las start ups digitales se están apoderando y transformando de toda la estructura analógica industrial y de servicios, constituyendo el más profundo proceso de reconversión del capitalismo desde la revolución industrial.

La edad promedio de los nuevos emprendedores es entre 18 y 30 años, y los principales bienes de capital son laptops, cuya capacidad de procesamiento de la información se duplica cada 18 meses, mientras sus costos caen a la mitad.

Las grandes empresas de alta tecnología (IBM, Apple, Cisco, Google, Microsoft, Amazon), prácticamente en su totalidad norteamericanas, que disponen de una liquidez del orden de los 2,8 billones de dólares estadounidenses, se han volcado a la compra de start ups en todas partes del mundo, desde Tel Aviv a Austin (Texas), pasando por Beijing, Bangalore y Londres, con el objetivo de facilitar su acceso a “la nube” y a la oferta de servicios vinculados a ella.

El año pasado las compras de start ups de la cloud computing ascendieron a US\$ 250.000 millones.

El precio de acceso a la “nube” se está derrumbando y en el horizonte se aproxima a cero. El alquiler de 1 gigabyte de acceso a la “nube” costaba US\$ 0,10 por mes en 2013, y ahora cayó a US\$ 0,04. IBM realizó 19 adquisiciones en 2013, Apple más de 60; y un número similar Google y Microsoft. Pero Amazon es la que está a la cabeza, y se ha convertido en el principal sustento de la plataforma global de computación, la “nube”.

Se prevé que en los próximos 10 años la totalidad de la industria y de los servicios avanzados se vuelquen a “la nube”, lo que significaría que el gasto en tecnología de la información, que hoy asciende a 3,5 billones de dólares estadounidenses por año, se destinaría en una gran proporción, a la plataforma global de computación.

La infraestructura básica de la “nube” está constituida por 4.000 millones de usuarios de Internet, cuyo número aumenta en 500 miles por año.

El resultado es un sistema hiperconectado y superintensivo que abarca al 80% de la población del mundo.

Los datos precedentes son muy interesantes para testimoniar que desde lo tecnológico, y desde los costos para usar dicha tecnología, ya no existen limitaciones, en organizaciones grandes, medianas y chicas, para acumular datos, procesarlos y obtener información contable de gestión. Lo que se necesita es por parte de los potenciales usuarios, un conocimiento profundo sobre el alcance del control de gestión económico y patrimonial, para prever datos monetarios, físicos y en otras magnitudes, necesarios para medir la evolución de variables de gestión, entre ellas, la eficiencia.

### **3.17. Nueva frontera de la información contable.**

Hemos comentado en el capítulo anterior que para Fowler Newton, 2011: 62/65, los informes contables son el medio por el cual la información que egresa del sistema contable, eventualmente combinado con otra que no surge de la contabilidad, es comunicada a sus usuarios. Algunos circulan sólo dentro de la organización que los produce, mientras que otros se dan a publicidad. Estos incluyen a los estados financieros –o estados contables- y a la información adicional a ellos. La mayor parte de la información contable, se expresa en términos monetarios, pero también suele incluir datos expresados en otras unidades de medida. Es posible mantener sistemas contables que permitan la preparación de informes contables en más de una moneda.

Es necesario tener en cuenta que Fowler Newton distingue la separación entre la información que egresa del sistema contable y la que no surge de la contabilidad. Sin

embargo se refiere a que la mayor parte de la información contable se expresa en términos monetarios, pero también suele incluir datos expresados en otras unidades de medida. A nuestro juicio, es contabilidad toda la información que tiene contenido económico, o que puede llegar a tenerlo, es decir, que impacta sobre la materia administrable por el ente, sea explicitable en unidades monetarias o en unidades físicas o en otras magnitudes, independientemente que los entes tengan propósitos de lucro, o no, cualquiera sean las formas jurídicas que adopten las organizaciones.

En una visión integradora del concepto del alcance de la contabilidad, García Casella y otro, 2001: 14/15, señalan que la contabilidad provee información numérica acerca de atributos cuantitativos y cualitativos de objetos y de vinculaciones y hechos sociales de seres humanos. La disciplina contable emplea una serie de escalas de medición como la nominal, la ordinal, la de intervalos y la de razones. Los fenómenos sociales a ser relevados pueden ser objeto de observación a través del análisis de documentación.

A nuestro juicio García Casella y otro, 2001, amplían el alcance del sistema contable, desde lo conceptual. Ello permite, potencialmente, un mayor desarrollo de la evolución doctrinaria de la teoría y de la práctica de lo contable, por cuanto todo autor necesariamente, debe cuidar desde lo metodológico, desde lo normativo, desde lo semántico, el alcance que puede tener cada segmento según los objetivos que el mismo persigue, realizando las salvedades de inclusión o exclusión, al profundizar determinados temas de investigación.

“La Contabilidad cuenta con una Teoría General Contable, aplicable a todas las situaciones pero a ella se agregan modelos, hipótesis y leyes específicas para cada uno de sus segmentos” señalan Casella y otro, 2001.

“La Contabilidad Patrimonial o Financiera está orientada a los individuos ajenos al ente, principalmente, inversores de riesgo (accionistas - acreedores)”.

Los autores que comentamos concluyen que la Contabilidad Gerencial se orienta a servir los intereses de los decididores internos de las organizaciones.

Coincidimos también con García Casella, 2000:81, que la conclusión es que las teorías contables no dan una base suficiente y precisa para determinar el contenido de los informes financieros externos. La solución es volver a una Teoría de la contabilidad, luego una Teoría de la Contabilidad Financiera y recién encontrar una Teoría de los Informes Financieros Externos y su regulación.

Se ha mencionado, en el libro de Di Ranni, 2005:11/32, al referirse al mejoramiento de la calidad y oportunidad de la información, que hay dos condiciones imprescindibles en el proceso informativo: mejoramiento de la calidad de la información; mejoramiento de la oportunidad de emisión de la información. En lo que hace al mejoramiento de la

calidad de la información, todos los datos que tienen que ser ingresados a los sistemas deben ser cumplimentados en su totalidad, y con absoluta fidelidad, es decir, tratando que se correspondan con la realidad, y no sólo para que el sistema les admita el paso siguiente. Todos los datos deben ser ingresados concomitantemente con la producción del hecho económico que se está informando.

Es recomendable que el mismo no sea diferido en cuanto a su ingreso al sistema informativo. Para el mejor aprovechamiento de la información, deben aplicarse mayoritariamente todos los procedimientos y normas emitidos por el área de sistemas. De este modo, el sistema informativo aprovecha al máximo las posibilidades de control y de información disponible para fines diversos (ejemplo: si no se emite la nota de pedido u orden de compra, no se puede hacer una adecuada provisión de costos y cómputos de pasivos ante la ausencia de la recepción de las facturas de los proveedores).

Para el control de la calidad de la información deben mantenerse en el tiempo el análisis de las cuentas, la descomposición de saldos y el análisis de la gestión a través del sistema de información.

En lo que hace al mejoramiento de la oportunidad de la emisión de la información se debe señalar que si los datos son ingresados en el momento que ocurren los hechos; si los mismos son completos; si los mismos tienen una calidad óptima; si se efectúan todas las provisiones por la no recepción de comprobantes en una fecha de corte determinada; si se cumple con todas las etapas recomendadas para el cierre mensual de la información, entonces podemos estar seguros que no podría haber demoras en la emisión de información resumida, por áreas de responsabilidad y para el total de la empresa, por cuanto no tendrían que existir ajustes al cierre para incorporar hechos económicos omitidos, o corregir errores de imputación. Ello, con la salvedad que hubiera que incluir ajustes originados en alguna falla de eficiencia del sistema de control interno. Pero en líneas generales, excepto por la razón indicada precedentemente, el cierre podría ser hecho instantáneamente en cualquier momento a lo largo del año.

Hemos señalado en el capítulo anterior que Suarez Kimura, 2007:14 y subs., señala que los datos se convierten en información para los distintos niveles del ente, a través de su procesamiento por medios alternativos, que sustituyeron al manual, hasta que, en la actualidad, la velocidad de procesamiento tecnológico de la información revela una tendencia hacia la desaparición progresiva del soporte papel.

La autora mencionada se pregunta como primera cuestión ¿cuál es la situación percibida respecto de los sistemas de información contable?. La autora se responde a sí misma, que, a pesar de que el avance tecnológico provee desde hace más de 30

años la posibilidad de articular la información generada dentro de las organizaciones, aún hoy reciben un tratamiento separado entre las cuestiones que se consideran propias de la contabilidad financiera, de aquellas que contemplan aspectos cualitativos o elementos no monetarios que actúan como elementos complementarios de apoyo en el sistema decisorio de la empresa.

Sin embargo, nuestro pensamiento, fundamentado en casos observables en muchas organizaciones, es que no hay dudas que existen ejemplos concretos de realidades de algunas organizaciones en las que se ha podido constatar un grado significativo de integración al sistema único informativo de la empresa.

El eje de la tesis de Suarez Kimura, 2007:14 y subs., fue reivindicar que los conceptos que hacen necesaria y válida la utilización de la información contable en los procesos de toma de decisiones son independientes del medio tecnológico con que se la procese. Luego, el avance de la tecnología se orientó a incorporar nuevas funciones al proceso contable, recorriendo a través de los años el proceso de transacciones, que registran los hechos económicos relacionados con los flujos de caja; proceso de transacciones y obligaciones, los que, además, procesan los hechos económicos vinculados con la gestión, y no necesariamente llevados en unidades monetarias, sino en otro tipo de unidades: volúmenes físicos, tiempo incurrido, relaciones comparativas de calidad, mejor que, peor que, y de eficiencia.

La posibilidad de obtener la información de gestión, al definir como esenciales ciertos datos no financieros para la validación de la información contable tradicional, ha sido un gran paso para la acumulación de datos cuya combinación adecuada da origen a información de gestión útil para el análisis permanente de los parámetros de gestión que sirve para la administración de los entes.

Es por ello que nuestra recomendación es que siempre, cuando se diseñen nuevos sistemas que se incorporan al sistema integrado de información, se requiera, al que esté en la ejecución de dicha integración, que determine la obligación de cargar muchos datos no necesariamente financieros, que se puedan extraer del sistema integrado, a los fines que puedan ser utilizados en los subsistemas de gestión o gerenciales.

Gimenez, 2007:19 y subs., desarrolla el siguiente interrogante. ¿Contabilidad de Costos o Administración de Costos? A partir de 1980 los conceptos de Contabilidad y Administración han adquirido un significado distinto debido a que las relaciones comerciales han cambiado, forzando a las empresas a adoptar sistemas y métodos de registración e información más exactos y seguros de manera tal que la Contabilidad tradicional (contabilidad financiera) resulta insuficiente para satisfacer estas nuevas

necesidades que derivan de una concepción distinta de las relaciones entre usuarios externos e internos.

Nos consta que existen muchos casos prácticos verificados en la realidad profesional de algunas organizaciones que demuestran que se ha creado y utilizado tableros de control, instalados y operativos, en el cual se detalla la evolución de los días de entrega promedio del producto; cantidad de reclamos, magnitud de contrataciones de actividades de servicio post entrega; devoluciones de ventas producidas por reclamos de calidad. Esta información, en su mayoría, surge automáticamente como output de los sistemas de información vigente, aunque excepcionalmente, en algunos casos, en los cuales no existe tal automaticidad, se prepara deliberadamente para disponer de dicha información.

### **3.18. Avances de la Información precisa y oportuna.**

“Los generadores de información –los contadores- buscan el mayor grado de precisión posible, dicen Slosse, y otros, 1989:9. En cambio los decididores, que no son contadores, requerirán la mayor rapidez en la preparación. Los decididores deben dar suficiente tiempo para que la información se genere bien, y los contadores no deber ser tan exquisitos en buscar la precisión y brindar la información cuando ya no sirva. En un contexto como el argentino, con elevadas tasas de interés, controles de precios e inflación, quizás en la balanza pese más la oportunidad que la precisión”.

Hoy en día, luego de veintiséis años de dicha apreciación, la distinción entre los generadores de información que son contadores y los decididores que no son contadores, no es tan clara, dado la evolución que ha tenido el mercado laboral que reclama al contador público, en las empresas y otras organizaciones, como responsable de la toma de decisiones en diversas áreas dentro de ellas. La electrónica y el criterio de imputación en el origen ha impreso una velocidad de emisión de información en forma oportuna, la cual, adicionalmente, se hace con precisión.

Queda claro que la implantación de un sistema de información contable, con la adecuada tecnología, y con la descentralización geográfica dispersa, en el cual el procesamiento es en línea y para muchos hechos económicos, en tiempo real, produce mejoras notables en cuanto a la disponibilidad de dicha información, sea para las áreas que generan los datos que se incorporan a los sistemas, como para los beneficiarios externos de dicha información, los organismos de control, entidades bancarias y financieras, entes fiscales y previsionales, tanto de la Nación, las provincias o estados y los municipios.

En la contabilidad es posible distinguir dos actividades: una se refiere al uso de los conceptos en cuanto al desarrollo de la tarea profesional. La otra actividad se corresponde con una reflexión de un orden superior sobre estos términos y conceptos. Información confiable y recurrente que permita analizar la gestión y mejorarla.

Alineado con lo mencionado precedentemente, como hemos comentado en el capítulo anterior, Wirth, 2001:10/11, dice que la Contabilidad Gerencial o de Gestión ha crecido rápidamente como resultado de la necesidad de contar con sistemas de información que sirvan para una adecuada dirección y control de las actividades. La contabilidad de gestión permitirá proveer información para evaluar los indicadores de la variable eficiencia, o para la toma de decisiones estratégicas y operativas (comprender y ejercer el control del flujo de recursos; de mejorar el control de la eficiencia de los procesos en la cadena de valor y de poder medir satisfactoriamente las variaciones en el desempeño global de las organizaciones).

Creemos que la necesidad de información que menciona Wirth, 2001, fue también la consecuencia de una mayor maduración de los decididores al interpretar que la toma de decisión no es la consecuencia de un acto de imperio, con algo o mucho de improvisación. Dicho proceso nos terminó por convencer, luego de observar muchos casos en diferentes organizaciones, que la información permite una cuantificación de alternativas, que de alguna manera facilita el acto de la decisión, aunque nunca al extremo de creer que una información excelente produce ineludiblemente excelentes decisiones. Siempre el decididor agrega información no contenida en el sistema de información integrado, especialmente, de la que proviene de la dinámica del medio ambiente, y de la experiencia acumulada en la mente de los responsables de las decisiones, además de habilidades intrínsecas vinculados a los procesos neurolingüísticos.

### **3.19. Objetivos adicionales de un sistema contable integrado de información.**

Hemos analizado en detalle, la extensión y utilización de la información posible a través de la captación de datos y su transformación en información utilizable para los informes financieros, de control de gestión y de monitoreo de la evolución de la eficiencia con que se desarrollan las funciones en las organizaciones.

Es importante también referirnos a la posibilidad de exposición de información vinculada con tres categorías de hechos descriptos en la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad, que tomó estado público en la versión 2013 del Global Reporting Initiative,



En los Contenidos Básicos Específicos de la G4, 2013: 64/226, se aprecian tres categorías de exposición de información, capturables regularmente, a ser utilizables para la elaboración de las Memorias a las cuales nos referiremos: Económica, Medio Ambiente y Desempeño Social.

“En la memoria de sostenibilidad de una organización se ofrecen datos sobre los aspectos materiales, es decir, aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso notable en las valoraciones y decisiones de los grupos de interés”.

“La información sobre los aspectos materiales puede divulgarse mediante información sobre el enfoque de gestión o por medio de indicadores”.

“La dimensión económica de la sostenibilidad abarca el impacto de las organizaciones en la situación económica de los grupos de interés y en los sistemas económicos locales, nacionales e internacionales. No se centra, por tanto, en la situación financiera de la propia organización”

El sistema contable integrado de información debe estar organizado para que permita hacer un seguimiento sobre los aspectos de la Guía, en relación a las distintas Categorías.

En lo que hace a la Economía la información debería permitir controlar el desempeño económico; la presencia en el mercado; las consecuencias económicas indirectas y las prácticas de adquisición.

En relación al Medio Ambiente los aspectos que el sistema de información integrado debería facilitar para hacer un detallado seguimiento son los siguientes: materiales, energía, agua, biodiversidad, emisiones, efluentes y residuos, productos y servicios, cumplimiento regulatorio, transporte general, evaluación ambiental de los proveedores, mecanismos de reclamos en materia ambiental.

En relación al Desempeño Social, los aspectos a controlar son los vinculados con las prácticas laborales y trabajo digno, con los derechos humanos; con la Sociedad, y en relación a responsabilidad sobre productos.

Dentro de la Guía destacamos la revelación sobre cómo exterioriza el management (dirección) su actividad gestional:

“Disclosures of management approach (DMA) permiten que la organización explique cómo gestiona los efectos económicos, ambientales y sociales relacionados con los aspectos materiales. Los aspectos materiales son aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, así

como los asuntos que influirían, notablemente, en las valoraciones y decisiones de los grupos de interés”.

Hay 2 tipos de directrices relativas a la información sobre el enfoque de gestión: las Directrices Genéricas y las Directrices de cada aspecto.

Los tipos de información sobre la gestión que puede exteriorizarse en la Memoria son los siguientes: consecuencias económicas indirectas; prácticas de adquisición; energía; biodiversidad; emisiones; evaluación ambiental de los proveedores; mecanismos de reclamos en materia ambiental; empleo; salud y seguridad en el trabajo; igualdad de retribución entre mujeres y hombres; evaluación de las prácticas laborales de los proveedores; mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales. Inversión. Libertad de asociación y negociación colectiva. Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos; lucha contra la corrupción; comunidades locales; mecanismos de reclamación por impacto social, salud y seguridad de los clientes. Etiquetado de los productos y servicios.

### **3.20. Comentarios finales.**

En este capítulo se han considerado, esencialmente, dos aspectos que se encuentran dentro del área de actividad que el mercado laboral reclama al contador público: i. la contabilidad de gestión que proveerá información sobre la evolución de la eficiencia en el desarrollo de las funciones; ii. el análisis de las actividades, dentro de las funciones, que permitirán mejorar la eficiencia de una manera continua a poco que se analicen y revisen, los aspectos de comportamiento de todos los participantes de las organizaciones que aseguren una constante revisión de las mejores prácticas para ejecutar las actividades.

El foco distintivo está en examinar el pasaje, de la etapa en la cual las organizaciones exhibían la formalización de las políticas generales y específicas por escrito, las normas y procedimientos, los manuales de autorizaciones, las auditorías operativas y de gestión, el análisis de control interno, los cursos de capacitación, lo cual indudablemente contribuía a crear un “ambiente” de eficiencia funcional-, a la etapa en la cual es necesario pensar sobre la estrategia a desarrollar para que la eficiencia llegue a un óptimo y pueda permanecer en la organización durante un largo tiempo. En esta última, no se trata, como en la primera etapa, de elementos físicos o instrumentos a crear, sino que, en la segunda etapa, el elemento esencial es la redefinición del

comportamiento o conducta del factor humano que desarrolla actividades y funciones en la organización.

Se trata de reflexionar sobre los mecanismos necesarios que provoquen, que todos los participantes en las organizaciones que tienen responsabilidades ejecutivas sobre las funciones de los entes, lleguen a una determinación de hacer de la búsqueda de la eficiencia, una tarea permanente.

Por tanto observamos que no hay suficientes explicitaciones teóricas claras que examinen cómo mantener un compromiso continuo con el mantenimiento de la eficiencia en las organizaciones.

A esta altura del trabajo de investigación surge con claridad que el alcance del sistema de información contable que integra la información financiera y la información de gestión, el cual utiliza como factor de medición, la unidad monetaria, las unidades físicas, los símbolos de comparación de magnitudes, permite la emisión de los estados contables básicos, disponer de información para la toma de decisiones, y también para el análisis de la eficiencia funcional y organizacional como un todo.

El sistema de información contable integrado es un conjunto de componentes relacionados que trabajan conjuntamente para recolectar, acumular y discriminar datos para el propósito de planeamiento, control, coordinación, análisis y toma de decisiones.

Dicho sistema de información integrado es muy útil y tiene efectos sobre la performance (desempeño) organizacional de muchas compañías, pero no se puede correlacionar que haya una relación directa entre las bondades de la existencia de un sistema de información integrado y la buena performance de los resultados del management (dirección) luego de la toma de decisiones contando con la información provista por dicho sistema.

En otras palabras, contar con un sistema de información integrado contribuye indudablemente sobre la performance global de la organización. Pero el ejecutivo que toma decisiones, soportando las mismas con información proveniente de un sistema integrado, no puede garantizar el éxito del manager (directivo) en el resultado obtenido.

Y ello es así, por cuanto casi siempre la información es insuficiente para cubrir todos los aspectos que se necesitan evaluar para una adecuada toma de decisiones, además, que el criterio del ejecutivo, para interpretar dicha información, y su suficiencia, depende más de la subjetividad de analista que de la objetividad e integridad de la información.

En el presente capítulo se han profundizado reflexiones que conducen a la necesidad de cambios en el comportamiento de todos los que tienen responsabilidades en la ejecución de las funciones, para un intercambio de ideas y de conocimientos sobre alternativas de llevar adelante la ejecución de las mismas considerando las mejores prácticas existentes. Ello significa una capacitación permanente, destinada hacia los que toman decisiones. Dicha capacitación también es brindada o conducida, por los que toman decisiones, aunque no se exterioriza bajo la forma de una capacitación tradicional. Es una capacitación permanente que surge de intercambios de alto valor agregado, entre los que toman decisiones, y los que supervisan a los que toman tales decisiones.

Debemos señalar que aún hoy es observable las dificultades de mantener en el tiempo el nivel de eficiencia alcanzado en las organizaciones. Tampoco se formula de una manera resuelta la necesidad que el logro de la eficiencia se constituya en un ambiente permanente de la misma.

Hoy en día se observa una creciente actividad contable, de gestión y decisoria del contador público, en roles de alta dirección. Ello es compatible con la demanda del mercado laboral, hacia dichos profesionales, requiriéndolos para los niveles de asesoramiento, pero también, mayoritariamente, para tomar la responsabilidad de conducir gran parte de las funciones que desarrollan los entes para llevar adelante los objetivos organizacionales.

El mercado laboral plantea una demanda creciente del contador público en dichos roles, si bien considera que la capacitación que brindan los estudios universitarios para el ejercicio de dichos roles hay que intensificarlos comparado con la capacitación en relación a los roles más tradicionales de auditoría, impuestos, contabilidad y área judicial.

En nuestra opinión los organismos técnico-profesionales en ciencias económicas, no han respondido al mismo ritmo de la demanda laboral, tanto en la capacitación profesional, como en la organización de comisiones ad hoc, para satisfacer los deseos profesionales derivados de la actividad profesional en relación de dependencia.

Los aspectos profesionales no tradicionales son esenciales para el éxito de los entes. Dicha carencia también se ha manifestado en la forma que se relaciona la existencia de información en las organizaciones y el estudio de los distintos usos que puede darse a la misma para el mejoramiento interno de los entes en el funcionamiento

organizacional. Es decir, en nuestra opinión, se requiere un mayor énfasis hacia adentro del ente, que hacia los aspectos externos, en la producción de información.

Esta demanda se ha evidenciado en forma creciente y mayoritaria, en los últimos veinte años en los cuales se observa un protagonismo del contador público en roles de asesoramiento y de responsabilidades ejecutivas, en relación de dependencia, tanto en organizaciones grandes, medianas y pequeñas, estas últimas con menor intensidad. La capacitación exitosa de los contadores públicos, para una no menos exitosa performance (desempeño) laboral, se ha logrado a través de las mismas organizaciones que requieren laboralmente al profesional, o a una auto capacitación llevada a cabo por el profesional directamente, a través de estudios de postgrado, los que han tenido, también, un desarrollo notable, no evidenciado, hasta ahora, en las carreras de grado.

También se ha mostrado con mayor fuerza la necesidad prioritaria de la información contable de gestión, para desarrollar más adecuadamente las funciones a niveles operativos. Es aquí donde queda muy claro la importancia del conocimiento profundo de la gestión, por parte de los contadores públicos, como condición para organizar bases de datos, monetarios y físicos, de tal manera que la relación de esos datos permitan crear información hábil para el desarrollo de la gestión y para apreciar la evolución favorable o desfavorable de distintas variables, como la eficiencia, que es la que en este trabajo nos ocupa.

Se concluye que la contabilidad de gestión se orienta a servir los intereses de los decididores internos de las organizaciones. La información debe ser razonablemente precisa y muy oportuna. La potencialidad de la información de la contabilidad de gestión que se desarrolle está en relación directa a la profundidad de conocimiento y experiencia que tengan los contadores públicos, como usuarios, para proponer los datos a acumular, para medir y disponer de la información que revele la evolución de variables como la eficiencia.

En el siglo veintiuno las organizaciones en las cuales participa el management (dirección) de alto prestigio y valía, reconocen la necesidad de enfocarse en el consumidor, y reducir el tiempo de respuesta en materia de requerimiento de los clientes. La mayoría de las organizaciones está lejos de contar con todas las características que hacen a un desempeño sistémico en su totalidad. Además, la mayoría de los directivos, asesores, consultores y técnicos que trabajan en o para tales organizaciones, posiblemente muestren rasgos de confusión y falta de rigor, y se consideren como sistémicos, desempeños que no lo son. Los conceptos sistémicos es frecuente que no se traduzcan en desempeños operativos habituales.

Es en los procesos o funciones, y en cada una de las actividades que las componen, donde se genera el valor pretendido por el cliente. Por tanto, es importante identificar, y eliminar, las actividades que no aportan valor.

La eficiencia global de una organización se va a iniciar, en el nivel máximo, dependiendo de la internalización que cada uno de los integrantes de la misma hace de los conceptos éticos, en la consideración igualitaria que debe tener el beneficio para la organización y el beneficio para el cliente. Se trata de llegar a la adhesión a la eficiencia permanente por auto convencimiento, y no incorporando hábitos de comportamiento mediante mecanismos sancionatorios.

En las organizaciones que buscan ser eficientes, luego de la gestación producida, generalmente, en el nivel máximo, todas las áreas y funciones deben trabajar en conjunto, concentrándose en los elementos que contribuyen más significativamente al éxito

No estamos de acuerdo en que el liderazgo no tiene la capacidad para generar los cambios esenciales. Seguramente el liderazgo debería alimentarse de los cambios que la cultura de las organizaciones deben impulsar ni bien decidan que lo deseable es una eficiencia permanente. No es necesario plantear como alternativas excluyentes el patriarcado y la participación.

Manejarse con los valores es más conducente y asegura un comportamiento coherente. Se conocen cuáles son los límites. Mantenerse en los mismos asegura inexorablemente el éxito, si por ello se entiende agregar valor a través del cumplimiento de los objetivos.

oo0oo

#### 4. Aportes adicionales de investigaciones empíricas.

En este capítulo del trabajo de investigación tenemos el objetivo de analizar el factor de acción humano a través del desempeño de las distintas funciones en las organizaciones. Se pretende examinar cómo se tiene estructurada, en la realidad actual, la información contable para el análisis de la gestión de los entes, qué actitud se adopta respecto de la eficiencia, dentro de la cultura organizacional, indagar si existen objetivos claros de búsqueda de la mejora de eficiencia en la ejecución de cada una de dichas funciones, y evaluar la correlación en el dimensionamiento del capital activo, en la mejora del resultado económico del ejercicio y en la disminución global del riesgo por menor exposición de capital activo y menor necesidad de financiamiento con capital propio y/o de terceros. Se tomará como referencia de análisis, la realidad de las organizaciones en la República Argentina, cualquiera fuera su dimensión, en el promedio de la segunda década del siglo veintiuno.

De esta manera se identificarán referencias doctrinarias empíricas, adicionales a las ya vistas en el marco teórico del presente trabajo de investigación, en el segundo capítulo y especialmente, más intensamente, en el capítulo tercero, sobre el desarrollo que se está logrando respecto al alcance de la información de la contabilidad de gestión, sobre los datos monetarios, los datos cuantitativos no monetarios, y los datos cualitativos, y sobre la gravitación que dicho desarrollo va teniendo en la medición de los efectos de la eficiencia funcional y otros aspectos de la gestión de los entes. Se identificarán acciones concretas de dichas mejoras funcionales que se traducen en el logro de una mayor eficiencia en otros aspectos de los recursos del ente; se identificarán las causas que originan ineficiencia en las funciones; y se identificarán las causas que logran restablecer la eficiencia en las funciones.

Los *elementos empíricos*, que se adicionan al estudio formulado sobre el marco teórico existente han sido: la práctica de encuestas; la formulación de entrevistas personales a personas con experiencia adecuada en organizaciones, y los casos concretos que se han podido extraer de realidades ocurridas en diversas organizaciones y en diversos momentos del transcurso de su vida legal.

Primeramente se ha realizado una encuesta a alumnos de la Asignatura Seminario de Integración y Aplicación (Carrera de Contador Público) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, que cursaron en un semestre anterior, o en el mismo cuatrimestre en que se cursó la invitación para cumplimentarlas. Esta representa la última asignatura necesaria para la graduación como Contador Público. Esto significa que los 30 alumnos que fueron requeridos a colaborar en dicho trabajo, podían estar, al momento en que la desarrollaron, ya graduados de Contador Público,

o prácticamente podían estar a cuatro meses de graduarse de Contador Público. Algunos de dichos alumnos, además, estaban graduados de Licenciados en Administración o de Licenciado en Economía.

Durante el desarrollo del seminario, en muchos de los intercambios verbales, para analizar los avances de los trabajos de tesis, los alumnos suelen hacer referencia a la eficiencia, como objetivo que pueden plantearse a nivel de funcionarios dentro de una entidad, o como objetivo organizacional. También, de igual modo, se pone en evidencia la dificultad de los alumnos para precisar más detalladamente cómo estar seguros que se está yendo en el camino correcto en materia de eficiencia, cómo se puede seguir creciendo en su desarrollo, y por sobre todas las cosas qué tipo de información contable de gestión puede ser relevante para medir la evolución que se va logrando en materia de eficiencia funcional, o cómo se está, puntualmente, en dicha materia.

#### **4.1. Encuesta.**

Hemos decidido, en consecuencia, a los fines del desarrollo del presente trabajo de tesis, la realización de un trabajo empírico concreto sobre la eficiencia y los sistemas de información, trabajando a través de los entes que los mismos alumnos conocieran, en los que desarrollaran tareas laborales o en los que les fuera posible acceder e interactuar con personas de dichos entes. De esta manera se elaboró una encuesta sobre la cual trabajar, que es la que se expone en el **Anexo A** del presente trabajo de investigación, al cual nos remitimos.

De los 30 alumnos requeridos, la encuesta emitida en agosto de 2013 fue respondida por escrito por 11 personas, de las cuales 4 eran graduados, en otras carreras, distintas de la de Contador Público, y los 7 restantes prácticamente tendrían el título de Contador Público en el mismo cuatrimestre, o el siguiente. En una segunda acción, a los fines de mejorar el nivel de respuesta, se obtuvo 14 respuestas adicionales respondidas de manera verbal, por quienes se recibirían en el cuatrimestre mismo, o, en extremo, en el siguiente cuatrimestre. Esto significa que el nivel de respuesta total, finalmente, ha sido del 83%.

Se han expuesto, también en el **Anexo A**, las respuestas producidas por quienes han recibido la encuesta, a los fines de analizar los detalles de las mismas.

##### **4.1.1. Monitoreo de la eficiencia.**



A los fines de monitorear la eficiencia, en la primera pregunta, las personas consultadas han sugerido los siguientes parámetros: costo de las funciones, tiempo de las funciones, valor monetario de la materia prima consumida, relación ventas / dotación de personal, presentismo, valor monetario del activo total, relación costos / gastos, unidades vendidas, días en la calle, rotación de inventarios, días de pago a proveedores, real vs. Budget (presupuesto), préstamos personales, préstamos comerciales, tablero de control sobre costos de comercialización, deudas financieras de largo plazo, valor unitario de cada producto vendido, cantidad de empleados activos, salarios abonados, cantidad de horas trabajadas en relación al total de horas posibles, distintos datos expresados en volumen físico.

Todo lo expresado respecto de la primera pregunta de la encuesta, significa que, dentro de los informes de gestión, hay datos e información en valores monetarios o en unidades físicas, todos ellos necesarios para evaluar la eficiencia en distintas funciones que componen el ciclo operativo del ente u organización.

La conclusión observable en esta primera pregunta de la encuesta, a través de las respuestas ofrecidas en las mismas, da un abanico de parámetros, todos con mérito para ser interpretados como eventual mejora de la evolución de la eficiencia. Seguramente deberían usarse muchos de ellos, en un grupo, a modo de reaseguro de las tendencias que se perciben. Es fundamental la experiencia gestional, en el análisis y en la toma de decisiones, de quien propone los parámetros, para la adecuada interpretación de los significados que se desprenden de las tendencias que se muestren a través de ellos.

#### **4.1.2. Procesamiento electrónico o manual.**

La idea de la segunda pregunta de la encuesta era recibir información sobre si la información contable de gestión se produce automáticamente en función del diseño de entrada de la misma, o si para obtener la información era menester un proceso manual de recopilación por fuera de las salidas de información del sistema de información diseñado.

La respuesta ha indicado que dicha información se extrae en un 64% directamente de los sistemas y un 36% extrae la información a través de un procesamiento manual.

#### **4.1.3. Alcance de la eficiencia.**

En la tercera pregunta se pretendía medir la extensión de la eficiencia en la totalidad de la función de una organización.

El 88% de las organizaciones pequeñas tienen un alcance de la eficiencia medio, mientras que existe un 12% de las organizaciones cuya eficiencia funcional es medio y alto.

#### **4.1.4. Permanencia de la eficiencia o volatilidad.**

En la cuarta pregunta interesaba obtener la información sobre el grado de permanencia en el tiempo de los cambios que se introducen en una función para obtener una mejora en la eficiencia.

Un 64% de los interrogados han señalado que la eficiencia lograda no se va a poder mantener en el largo plazo, mientras que el 36% entiende que se va a poder mantener el nivel de eficiencia en el largo plazo. Para una mejor ponderación recuérdese que el nivel de eficiencia en las organizaciones es medio en un 88% de los casos.

#### **4.1.5. Regeneración de la eficiencia.**

La quinta pregunta intentaba medir qué tipo de cambios se pueden introducir a los fines de mejorar la eficiencia funcional existente.

Un 76% han señalado que los cambios a introducir para regenerar la eficiencia son tanto técnicos como de comportamiento del factor humano. Un 12% han señalado que son sólo técnicos, mientras que un 12% restante consideran que el cambio a introducir es solamente en materia de comportamiento del factor humano.

Verbalmente se han obtenido precisiones que no ofrecían mayores dudas, en lo que hace a la introducción de cambios técnicos (nuevos sistemas, normas, procedimientos, y similares), mientras que lo relativo a incursionar en cambios en el comportamiento humano, lo centran más en elaboración de circulares instando a poner atención en la ejecución de las funciones, o mensajes del director general, en igual sentido.

#### **4.1.6. ¿Eficiencia funcional o de la organización?**

La sexta pregunta pretendía conocer si la eficiencia lograda en una determinada función se limitaba exclusivamente a la misma, o sus efectos podían trascender a otros aspectos de la organización.

Hubo un 90% de respuestas que señalaban que la eficiencia en la función a la cual se han referido beneficiaba a otros aspectos de la organización, mientras que un 10% consideraban que la eficiencia lograda en algunas funciones tiene baja trascendencia hacia el resto de la organización.

#### **4.1.7. Grado de trascendencia de la eficiencia.**

La séptima pregunta relaciona lo indicado en la pregunta anterior, pretendiendo obtener ciertas explicaciones sobre cómo se visualiza la trascendencia alta o baja a otros aspectos de la organización.

Nos remitimos al Anexo A, a los fines de percibir en detalles las respuestas recibidas de los requeridos.

Hay respuestas brindadas bastante interesantes en cuanto a la visualización del efecto logrado en la mejora de eficiencia funcional y los efectos que ello produce, además, sobre el resto de la organización, aunque no estamos tan seguros que algunos usuarios consultados vean tan claramente el efecto de la mejora funcional específica sobre otros sectores de la organización, sobre el dimensionamiento del capital activo, sobre la mejora en la rentabilidad, y sobre la disminución del riesgo empresarial. Nuestra creencia se fundamenta en que la mayoría de los observadores, no tenían un rol de alta dirección, en el lugar en el cual se desempeñaban laboralmente, por lo cual, el ámbito natural de observación es la propia función en la cual se desempeñan, más que poner el acento en los efectos globales sobre la organización como un todo.

Otras respuestas son parcialmente claras, dado que no logran explicar, adecuadamente, los efectos en el resto de la organización, de la eficiencia lograda en determinada función.

Es verdad que cuando hay un ambiente de control y gestión de una función sobre la cual se introducen cambios para mejorar su eficiencia, se produce un efecto rebote o de contagio, por el mero hecho de poner más atención y foco, sobre aspectos similares en el resto de las funciones. Pero es importante que las razones para ello sean enteramente internalizadas, visualizadas, e incorporadas a los fines de lograr un cambio permanente en la actitud y aptitud al llevar adelante una función, a los fines que se pueda generalizar dicha eficiencia.

Siempre hay que examinar más allá de la propia función en la cual se logra la eficiencia, si no hay efectos colaterales, de signo contrario, en otra función. Si en compras se disminuye la dotación del sector, ello mejora el costo de estructura en dicha función, pero va a haber un efecto inverso, por mayores stocks, que se producen en el sector de almacenes originado en la necesidad de atender el consumo de almacén por un mayor lapso de duración de la gestión de compras, originado en la baja de la dotación para atender igual cantidad de tarea. Habrá que ver cuál termina siendo el efecto neto a nivel de organización, consolidando el análisis de efectos encontrados en las funciones de compras y almacenes.

Sostenemos que siempre es importante la reducción de la dimensión de los activos en una organización. Ello redundaría en una mejora en la rentabilidad, por la disminución del costo de financiamiento, y una disminución del riesgo, porque hay menor capital expuesto a contingencias e incertidumbre, por efectos propios del ente, o por la incidencia de la dinámica del contexto sobre dichos activos incrementales. Pero también sabemos que existe un óptimo de capital activo, como medida adecuada, de no reducir en exceso los activos a costa de incrementar los costos de estructura de las funciones relacionadas con dichos activos.

#### **4.1.8. Factores que contribuyen a la eficiencia.**

La octava pregunta invitaba a ordenar de mayor a menor importancia una serie de factores que contribuyen a mejorar la eficiencia de una función. El resultado de dicho orden, seleccionados por quienes fueron consultados en la encuesta, es el siguiente: reducción del tiempo de ejecución de una función; control sobre los detalles de la función por el responsable máximo de la función; capacitación sobre las normas y procedimientos existentes; capacitación sobre el cumplimiento de objetivos funcionales; emisión de normas y procedimientos detallados; aumento en la dotación de la respectiva función; control sobre los detalles de la función por el responsable máximo del área; disminución de la dotación de la respectiva función; control.

Es interesante destacar que la reducción del tiempo de la ejecución de una función en un ente, se ve como un factor contundente para el mejoramiento de la eficiencia en la función, y también el control sobre los detalles en la ejecución de la función, por el responsable máximo de la función. Estamos de acuerdo con la importancia de ambos y la jerarquía que se les ha asignado, pero, en cambio, se ha subvaluado, a nuestro criterio, la importancia del control sobre los detalles en la ejecución de la función por parte del responsable máximo del área. De acuerdo a nuestro pensamiento, es una condición a reunir que implica un cambio de paradigma muy importante para lograr un comportamiento organizacional alineado con la ocupación constante que debe tener la eficiencia dentro de la cultura de las compañías.

El efecto rebote que origina percibir que el responsable máximo del área pone atención en los detalles de la manera en que se ejecutan las actividades propias de cada una de las funciones que dicho funcionario controla, sería muy interesante como factor de cambio, dado que dicha tarea de control por parte de dicho responsable, sobre la forma de ejecución de las distintas actividades de las funciones que controla, no es una actividad habitual en la realidad cotidiana en las organizaciones en Argentina.

Nuestro pensamiento es que el efecto que se produciría en una organización, si el responsable máximo de un área, toma una parte de su tiempo diario de trabajo y lo invierte en conversar con los responsables directos que de él dependen,

intercambiando ideas y opiniones sobre la mejor manera de hacer las cosas, sería muy interesante, puesto que los colaboradores, a la sorpresa inicial de dicha actitud, adoptarían una actitud de mayor compenetración en su tarea cotidiana, concientizarían más el porqué de cada paso que en la realidad se está dando, y a su vez, ocasionaría que ellos mismos se transformaran hacia abajo en tomar una parte de su tiempo cotidiano en interrogar, pedir explicaciones y brindarlas también, generando una actitud saludable de búsqueda de las mejores prácticas para el logro más eficiente en la ejecución de las tareas y funciones, a lo largo y a lo ancho de la pirámide organizacional.

#### **4.1.9. Regresión de la eficiencia.**

La novena pregunta pretendió obtener información sobre las razones que pueden originar una disminución de la eficiencia lograda en una función, a través del tiempo.

Las causales y el orden establecido por los requeridos fueron los siguientes: el tiempo; el deterioro; el factor humano; la falta de control; la falta de capacitación; la falta de actualización de los sistemas de producción; desconocimiento de las potencialidades de los sistemas; situación del país; obsolescencia de los productos y sistemas; cambio del contexto; cambio en el comportamiento del factor humano; dejar de controlar; dejar de capacitar; falta de incentivos; no ver la vinculación inter funcional.

A nuestro juicio, los factores más importantes resultan de una combinación entre el tiempo, el factor humano; el cambio en el comportamiento del factor humano; dejar de controlar y dejar de capacitar, en todos los niveles de la organización.

El tiempo, el factor humano y el cambio en el comportamiento del factor humano, produce una combinación, a nuestro juicio, difícil de separar. Son factores que concurren de una manera asociada, y cuyo resultado, en el tema que nos ocupa, puede producir pérdida de la eficiencia lograda previamente.

Hemos observado muchas veces, aunque hay también excepciones, que el ser humano, a medida que se prolonga el ejercicio laboral en una misma función, es inconsecuente, autoindulgente, y omnipotente. En esto tiene mucho que ver el efecto de la presión de la responsabilidad funcional y la ilusoria mitigación de la misma que produce el poner un énfasis diferente a medida que transcurre el tiempo.

Resultado de su buena performance, y del reconocimiento que logra de sus pares o superiores, adopta una actitud que muy raramente se le concede explícitamente, fundamentada en que ya hizo méritos suficientes como para no seguir haciendo el mismo sacrificio que hizo durante tantos años, y que motivó que haya llegado al nivel en el que se encuentra.

Le interesa más nuevos desafíos; ello lo motiva, y deja de interesarse en los proyectos concluidos, aunque formalmente sigue siendo responsable de los mismos.

La consecuencia de lo que hemos observado precedentemente es, que sus colaboradores, detectan ese cambio de actitud, y por tanto, al saber que no van a ser requeridos para dar explicaciones sobre la mejor manera de hacer cada tarea, ellos mismos no se sienten compelidos en hacer lo propio hacia quienes son sus colaboradores.

Por tanto la combinación del tiempo, la naturaleza del ser humano y el cambio en el comportamiento que se produce a medida que va sintiéndose, en su visión, indispensable, producen el resultado funcional de pérdida de la eficiencia lograda e involución de la misma.

Puede acelerar este proceso adverso, el hecho de discontinuar tareas periódicas de control y de espaciar programas de capacitación.

#### **4.1.10. Prioridad de la eficiencia.**

La décima pregunta pretendía conocer si el logro y ,mantenimiento de la eficiencia en las funciones de las organizaciones, constituye un objetivo prioritario.

Recordamos leer en el Anexo A, sobre el tenor de las respuestas producidas.

A modo de síntesis podemos señalar desde los que dicen que es un objetivo prioritario, pero que no existe un control como forma de asegurar dicho objetivo; algunas respuestas ponen el acento que lo ven como objetivo prioritario en las grandes organizaciones, pero no así en las pequeñas y medianas organizaciones, donde el objetivo prioritario es la obtención de ganancias. Hay casos en los cuales se señala que se resigna el objetivo de eficiencia ni bien se haya alcanzado los resultados de acuerdo a los que ha determinado la gerencia como objetivo.

Hay algunas respuestas que hacen énfasis que hay mayor interés en el logro de la eficiencia en las grandes organizaciones, mientras que en las medianas y pequeñas organizaciones se mira mucho más los objetivos de corto plazo.

A modo de conclusión sobre el tema **encuestas**, pensamos que el trabajo empírico de la encuesta y las devoluciones producidas de la misma, nos permite contar con aportes muy útiles, no obstante lo reducido de la muestra, y complementarlos con otros instrumentos empíricos tales como entrevistas personales, verbales o escritas, trabajos de campo considerados a los fines del presente trabajo de tesis, muchos de ellos volcados en trabajos escritos, publicados o inéditos, y trabajos de investigación.

Nos parece útil comentar sobre un elemento importante que ha surgido en los intercambios personales que se produjeron al momento de la entrega de las encuestas escritas o en las verbales, especialmente al enfocarse las posibilidades reales de búsqueda y logro del objetivo de la eficiencia funcional en las pequeñas empresas.

Este elemento ha sido la referencia al caso específico de la República Argentina, en el sentido que la dinámica del contexto, traducido en el cambio permanente de normas, en la hiperactividad del Estado, y los funcionarios, en los temas económicos, la inestabilidad producida por la existencia de una inflación significativa, el frecuente desapego a las normas, la alta presión fiscal, ha sido determinante en los últimos años, de la pérdida de la tranquilidad necesaria para poder concentrarse en temas que se reconocen como muy importantes, pero que, frente a la necesidad de subsistencia, se los termina calificando como no prioritarios, al menos frente a dicho contexto señalado por los que han respondido las encuestas.

Pero creemos que es importante volver a los momentos de reflexión, y de encarar trabajos de largo aliento, como lo es la búsqueda de la eficiencia permanente. Entendemos que el grado de urgencia de los acontecimientos que normalmente ocurren en Argentina, nos hace desatender muchísimos temas importantes. Pero una de las principales tareas de los profesionales que actúan en las organizaciones, es restaurar el equilibrio en la atención de los temas importantes y los urgentes.

En relación a las pequeñas empresas o entes, es responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas explicarles a los dueños sobre la necesidad de encarar un crecimiento ordenado, permanente, expandir el volumen, buscar la exportación de bienes y servicios.

Adicionalmente hemos pensado y concluido que, a los fines que se le preste atención a temas gestionales, a la importancia de instaurar un sistema presupuestario y de control de gestión, a la capacitación del personal, a la protección de riesgos, y otros temas similares, vinculados con la eficiencia, los profesionales que son llamados por las pequeñas empresas para que les presten servicios más tradicionales, tales como la registración de los hechos económicos, la auditoría y los impuestos, que se dispongan también a prestar estos servicios que apuntan a mejorar la gestión, aunque los mismos no fueran inicialmente remunerados durante la etapa que podríamos llamar de concientización y de diagnóstico. Seguramente, los profesionales podrán crecer, en la medida que las pequeñas empresas lo hagan también.

Estamos seguros que los dueños de las pequeñas organizaciones, terminarán aceptando de buen agrado la incursión de los profesionales en ciencias económicas, cuando se les demuestre, con todo detalle, las virtudes que pueden derivarse de la introducción de mejoras en el sistema de información integrado de las pequeñas

organizaciones, y cuando pueda efectuar el análisis de muchos temas que son útiles para su actividad, que se pueden facilitar por la existencia de la información disponible, y que le permitirán tomar decisiones que resulten en un mejoramiento de la gestión y constatar el espacio que hay, en el futuro, para manejar más eficientemente el capital disponible para atender su actividad.

#### **4.2. Entrevistas personales.**

Se practicaron entrevistas personales a seis personas de experiencia de más de cinco años trabajando en empresas medianas o grandes y con experiencia anterior considerable, en empresas de menor envergadura. Las seis personas tienen una experiencia bastante interesante en sus respectivas organizaciones y actúan en niveles de supervisión de grupos. Algunos de los supervisados por los entrevistados, son graduados universitarios y otros están a menos de tres años de graduarse. No se identifican las denominaciones de las organizaciones, ni de las personas que han sido entrevistadas, a los fines de asegurarles el mejor confort posible que redunde en el compromiso de lo que se dice, y que no tenga limitaciones que pudieran devenir del temor a ser individualizados. No tenemos dudas en que dicha reserva ha permitido disponer de pensamientos más incondicionados, y por lo tanto más exactos respecto del verdadero sentir de la persona entrevistada. Se privilegió la búsqueda de la verdad de las manifestaciones y no privar a los entrevistados de ser más expansivos con los conceptos que se viertan como respuestas a los cuestionarios formulados durante las entrevistas.

Ninguna de las empresas tiene una facturación anual menor a 10 millones de dólares, ni mayor a los 500 millones de dólares; en promedio, 150 millones de dólares. Los activos oscilan entre los 12 y los 600 millones de dólares. La dotación total de cada empresa va entre las 110 y las 2000 personas en relación de dependencia. En todas están perfectamente configuradas las funciones de producción, ventas, recursos humanos, abastecimiento y administración y finanzas.

Las personas entrevistadas son graduadas universitarias, dos como ingenieros industriales, tres como contadores públicos y una como licenciado en administración.

Debemos señalar, previamente, que, por la naturaleza del tema de la tesis, consideramos más sensible el grado real de conocimiento y experiencia para responder los puntos que dieron origen a la entrevista a las 6 personas comentadas, que el aporte



adicional que una mayor cantidad de entrevistados, como universo de consulta, hubiera producido, pero de dudosa compenetración con el tema que nos ocupa.

Los resultados de dichas entrevistas fueron los siguientes, luego de haberse dividido las mismas en siete bloques homogéneos a los fines de asegurar conclusiones globales acotadas al universo que se ha determinado posible en función de la temática del trabajo de investigación que se lleva a cabo.

#### **4.2.1. Información monetaria o física.**

*1. Qué sensibilidad tiene la organización a la cual pertenece usted, a la producción de información de gestión, tanto en unidades monetarias como físicas, y a que dicha información sea la consecuencia de sistemas de información integrados o semi integrados, de tal manera que la información fluya automáticamente con la periodicidad que se requiera.*

Durante muchos años la información disponible en la empresa, para uso de los propios responsables de la gestión de la compañía estuvo basada en la misma información que se procesaba para fines de publicación de los estados contables, la que a su vez se entregaba a los organismos de control, y a clientes y proveedores comerciales e instituciones bancarias que participaban en el financiamiento de las empresas. Dicha información estaba mucho más desagregada que la información resumida que se vuelca en los estados contables que se dan a conocer al público en general, pero surgía automáticamente de los sistemas de información existentes. Asimismo es información obtenible rutinariamente on line, aunque también es posible para determinada información que haya salidas en modo batch, o sea en lotes para determinadas necesidades operativas o gestionales.

En cuanto a salidas no expresadas monetariamente, se tardó más en pensarse en la exposición sistemática de las mismas, pero la razón fundamental de ello obedece a cierta incredulidad en cuanto a la utilidad que podría tener dicha clase de información, dado que normalmente se pensaba en la información para manejar lo más anticipadamente posible todo lo concerniente a las compras, ventas, pagos y cobros, porque en dichas funciones se concentraban más las urgencias de gestión, y ello postergaba, por una razón de prioridad, algunos otros temas de gestión, quizás más importantes, pero de menores urgencias.

Debemos señalar que, de todos modos, la información de gestión, no expresada en unidades monetarias que comenzó a trascender, fue la siguiente:

Tiempo de ejecución de las funciones;

Días de abastecimiento;

Productos terminados iniciados y finalizados durante el ejercicio económico;

Horas de funcionamiento de las máquinas que elaboran productos terminados;

Capacidad instalada y porcentaje de utilización de la misma;

Porcentaje de ausentismo en relación al tiempo laboral nominal disponible;

Horas de paradas programadas;

Horas de paradas realmente incurridas; por mantenimiento; por roturas; por huelga del personal; por otros factores.

Dotación total;

Dotación no graduada universitariamente que ha culminado la escuela secundaria;

Dotación graduada universitariamente;

Dotación graduada universitariamente que ha realizado estudios de post grado;

Dotación que ha tomado cursos de capacitación en el ejercicio económico;

Dotación que no tiene conocimientos de algún idioma adicional al nativo.

Dotación que tiene conocimientos de inglés considerado operativo para la gestión.

Cantidad de incidentes laborales;

Cantidad de accidentes laborales;

Horas laborales perdidas por accidentes laborales.

Horas de capacitación brindadas sobre aspectos de seguridad laboral.

Horas de asistencia técnica contratada a terceros.

Lo que se ha observado de los comentarios formulados en las entrevistas, es que la información de gestión, tanto la que implicaba salidas en unidades monetarias, como la que se exteriorizaba en unidades físicas, dieron lugar, en general, a formulación de recomendaciones para mejorar la tendencia que se observaba, pero sin elaborar un plan para atender, con carácter general, y en forma masiva, todos los aspectos que podían significar una concientización para mejorar la eficiencia global de la compañía. Tampoco se planteó, hasta el momento de las entrevistas, alguna inquietud sobre qué

hacer para lograr una mejora sistemática de la eficiencia de las funciones, y qué comportamiento global, de los que participan en la gestión, se necesita encarar para que no se degrade dicha eficiencia máxima alcanzada en algún momento.

Uno de los corolarios que surge como conclusión, referido a este punto que se está tratando, es que la convicción de diseminar la cultura de la eficiencia a toda la organización, a través de una actitud que podríamos llamar “sanamente inquisitiva”, al formular las preguntas, y “sanamente sugerente” al proponer respuestas, es que al hacerse desde todos los niveles y hacia todos los niveles, de un ente, la organización se reasegura que haya indagaciones generalistas e indagaciones de detalles, dado que no todos los participantes en una organización han tenido una experiencia concreta laboral, desde los puestos más bajos hasta las posiciones más altas, y por lo tanto se suplen dichas carencias con alternativas que han de provenir desde quienes sí tienen dicha experiencia en cuanto a detalles de gestión.

Lo que nos ha parecido bastante claro es que haya consenso que el comportamiento generalizado de formular preguntas y producir respuestas sugerentes, como forma de asegurar la propensión a la búsqueda de la eficiencia, no tiene que aparecer como una actitud de tomar examen y dar cátedra a través de las respuestas. Se trata nada más, que crear un clima de “todos aprenden” “todos enseñan”, fundamentada en la consigna de conocimiento general que se busca permanentemente para ir mejorando la eficiencia de manera consecuente. Esta eficiencia pretende se generalice tanto a partir de incorporar conocimientos técnicos, como también sobre cumplimiento de objetivos, perseverancia, y principalmente habilidad para manejarse en ambientes agresivos, competitivos, hasta alcanzar los objetivos propuestos a nivel organizacional.

#### **4.2.2. Información manual.**

2. *¿Alguna de la información necesaria para el control de gestión surge a través de datos que se capturan manualmente?. Si así fuera, qué comentarios puede formular respecto a la calidad y oportunidad de la emisión de dicha información.*

En las respuestas obtenidas, surge que en distintos momentos de experiencia de los colaboradores que han accedido a las entrevistas, se confirma que una parte relevante de la información se obtiene a través de procesos manuales. Lo sorprendente de algunas respuestas es que el diseño tecnológico del sistema de información, en algunos casos, hubiera permitido la obtención sistemática de los datos, en lugar de hacerlo manualmente, pero que se demoró en aplicar la automaticidad electrónica, simplemente por no definirse en el área de sistemas prioridades que hubieran permitido atacar mucho antes la solución automática en lugar de continuar con los procesos manuales.

Otro de los aspectos a destacar en este punto es que, en general, había demoras en la aparición de los datos contables de gestión, cuando estaban supeditados al ingreso manual de los mismos. La razón de esto es el consabido tema urgente que siempre constituye prioridad frente al tema importante.

Otro de los comentarios para señalar es que la sensación que todas las personas tienen frente a la incorporación manual de los datos de contabilidad de gestión es que dicha información no resulta tan confiable frente a la alternativa de output electrónico sistemático, asegurándose que dicha falta de calidad se origina más por saberse que nadie a posteriori los revisaba que por detectar errores debido a una distorsión deliberada para acomodar los datos a la situación más favorecida para los que deben responder por variaciones entre las previsiones y las cifras reales.

#### **4.2.3. Destino de la información de gestión.**

*3. ¿Cuáles son los destinos que se le da a dicha información de gestión: es a los fines de tomar decisiones cotidianas, o también son análisis de gestión que apuntan a medir aspectos como productividad, eficiencia, rendimiento, performance global y similares?*

Los entrevistados mostraron seguridad en cuanto a que nunca se había planteado que existía una preocupación generalizada de organizar la información de gestión de tal manera que se pudieran obtener diagnósticos en materia de mantenimiento de la eficiencia a nivel global. Aclararon los entrevistados, que, al menos, eso era lo que percibieron dentro del nivel jerárquico al que habían accedido dichas personas organizacionalmente. Pero que, igualmente estaban seguros en la afirmación hecha, a tenor que nunca se inició algún plan de sistemas de información de control de gestión con una generalidad amplia como para que diera la idea de una mayor pretensión global y no tanto de un alcance funcional autónomo, limitado a cada función individualmente.

#### **4.2.4. Información de gestión única o sectorizada.**

*4. ¿La información de gestión que se publica está sectorizada en función de las responsabilidades de gestión de las personas a quienes les pueda llegar dicha información, o es la misma para todas las personas que gestionan, independientemente de las mayores o menores responsabilidades que tengan?*

En las seis entrevistas hubo consenso que la información de control de gestión que se elaboraba era de publicación común para todas las personas a las que se les permitía acceder a dicha información. Es decir que había una primera división de acceso a la información, entre personas a las que no se suministraba ningún acceso a información de gestión, y personas que están autorizadas a acceder a dicha información de gestión. Pero luego de dicha división, todas las personas que estaban autorizadas a acceder a información de control de gestión, accedían a toda la información de gestión publicada, sin distinción de jerarquías o de temas a los que se refería dicha información.

Hubo dos entrevistados que señalaron que existía información de control de gestión reservada sólo para los directores responsables de cada una de las áreas de la organización, por ser considerada información sensible reservada, si bien el resto de la información de control de gestión era compartida por todos los que habían sido designados como receptores de dicha información en función que tenían responsabilidades operativas administrativas de la organización en cuestión.

#### **4.2.5. Información emitida para análisis de la eficiencia.**

*5. ¿Qué acciones se toman a partir de la información de gestión que se publica y que no está vinculada con la necesidad de tomar decisiones para el día a día, sino para análisis de eficiencia, productividad, rendimiento, o performance global de una entidad u organización?.*

De las respuestas producidas de resultados de las entrevistas practicadas, han surgido acciones concretas, en distintos momentos, de acuerdo a las experiencias específicas de los funcionarios.

En materia de incidentes laborales, los que, como tales, no han originado necesidad de atención médica, pero que sí muestran comportamientos o conductas inseguras en materia de seguridad industrial, surgió la implementación de algunos programas de seguridad para fortalecer el grado de atención que la supervisión debe poner para llegar a producir la reducción de los mismos.

En el caso de horas laborales perdidas por accidentes laborales, de igual modo, surgieron intercambios de ideas si algunas de estas cuestiones debía formar parte de lo que se tendría en cuenta como factor de evaluación anual, tanto de performance como de potencialidad funcional, a los fines de demostrar el interés de la organización en propugnar una ejecución de la actividad laboral más segura para quienes la llevan a cabo.

En el caso de análisis del tiempo insumido para ejecutar las distintas funciones de una organización, en los casos que se apreciaba un crecimiento sostenido en el incremento en los días de ejecución, se solicitaba una indagación profunda para entender el por qué de la ampliación del plazo de ejecución de la función que mostraba un cambio en la tendencia observada. Este comportamiento de la información de gestión señalada, se la correlacionaba con el eventual crecimiento o no, en términos de volumen monetario a moneda constante, de los inventarios u otros saldos de activos que estaban vinculados a la función que mostraba dicha variación, a los fines de completar el análisis y tomar decisiones acorde a lo que indicara el mismo.

Un caso que ha aparecido como muy común en cuanto a ser relevado por la contabilidad de gestión, es el de cantidad de facturas emitidas por compra directa llevada a cabo por la organización. El crecimiento de las mismas indica la mayor propensión de efectuar adquisiciones sin la emisión concreta de notas de pedido, sin haber consultado a más de un proveedor alternativo, y sin haber puesto en competencia a los proveedores para obtener un precio eficiente de adquisición. La idea dominante es que debería reducirse al máximo posible la realización de compras sin notas de pedido.

#### **4.2.6. Recuperación de la eficiencia.**

6. *¿Qué mecanismos adoptaría en un ente si la información de gestión indicara que está disminuyendo la eficiencia global del mismo, a los fines de modificar la tendencia y recuperar la eficiencia global o acrecentarla?*

La totalidad de las recomendaciones van desde la explicitación de las políticas globales de las compañías, de las políticas funcionales, de la emisión de manuales de autorizaciones, de manuales de normas y procedimientos y de implementar programas de auditoría operativa o de control interno a efectuar de tanto en tanto, en la organización.

Lo importante del sentido de estas respuestas es que se observa algo que también es muy común observar en la bibliografía específica que habla de administración, management (dirección) y gestión en general: se proponen determinadas soluciones que consisten en la emisión de instrumentos que significan recomendaciones sobre cómo actuar, y en el control a efectuar de manera intermitente. Se da por descontado que el comportamiento de las personas se va a adaptar inmediatamente a los instrumentos que se emitieron para regular la forma de actuar por parte de cada persona, sin analizar, a nuestro juicio, la volatilidad del comportamiento individual del ser humano, y la poca docilidad, en el largo plazo, de continuar ajustándose a las normas que se hayan emitido. Ello es muy parecido al hecho cuando en un país se

sancionan un montón de leyes y decretos reglamentarios, y de tanto en tanto se examina el grado de cumplimiento de dichos instrumentos.

Los casos prácticos observados en algunas organizaciones han mostrado avances en el establecimiento de normas, procedimientos, y explicitación por escrito de las políticas en las distintas funciones que se llevan a cabo en las mismas. Estos avances siempre fueron la consecuencia de observaciones puntualizadas en informes de auditoría, externas o internas que mostraban la ausencia de tales elementos. En el mejor de los casos, dichos elementos fueron archivados en carpetas, al cual podían acceder internamente todos los usuarios con responsabilidades en el cumplimiento de las mismas. En una gran mayoría de casos, nunca se previeron, simultáneamente o a priori de su entrada en vigencia, cursos de capacitación sobre las mismas a los fines de asegurar su interpretación y su conocimiento conceptual y de detalle.

Nuestra observación más relevante es que no propusieron recomendaciones, sugerencias y formas de lograr un cambio en el comportamiento de los destinatarios de los mismos como para que dichos valores se puedan incorporar, por adhesión y convicción a la cultura de las personas, a los paradigmas, y a los objetivos individuales. Con esto último, el propósito sería lograr que los mismos sujetos permanentemente verifiquen si lo que están haciendo es la mejor manera de hacerlo, con una visión organizacional más que una visión personal.

Lo que hemos observado, de últimas, es que los avances que se han hecho en materia de emisión de normas y procedimientos, y explicitación de políticas funcionales y corporativas, casi siempre fueron como reacción a observaciones de informes de auditoría. Se mostraban como avances, que pretendían ser símbolos de mejoras en la eficiencia funcional, la emisión de normas y procedimientos, y la explicitación de políticas funcionales y corporativas. Se consideraba un gran avance, la existencia física de dichos instrumentos, pero no existían cursos de capacitación para lograr un conocimiento real de lo emitido, ni se observaban esfuerzos sostenidos para controlar su cumplimiento.

Queremos observar, que en general lo que pretende ser normado, a través de dichos instrumentos, es un accionar interno que relaciona las distintas funciones, entre ellas, y en cuanto a su exteriorización con terceros. Quedaría fuera de esto los aspectos de detalle sobre cómo se llevan a cabo o se cumplimentan los objetivos a lograr por la organización. En otras palabras, las distintas alternativas posibles para optar por la más eficiente a los fines del cumplimiento de un objetivo. Estas cuestiones prácticamente son imposibles normarlas, porque responden a las habilidades intrínsecas de los seres humanos para lograr cumplir un objetivo por el camino más eficiente posible. Es por ello que, aun cumpliéndose todas las normas que pudiera emitir una organización, ello no puede nunca sustituir la necesidad del intercambio personal y verbal de los

responsables a cargo de la administración de los entes, en la búsqueda de una mejora permanente. La búsqueda de las mejores prácticas tiene, implícitamente, una dinámica muy grande, propia de la inacabable creatividad del ser humano, cuando se trata de lograr la eficiencia permanente.

#### **4.2.7. Sensibilidad organizacional frente a la ineficiencia.**

*7. ¿Qué grado de sensibilidad existe en los distintos niveles de jerarquía de la organización en donde usted está participando laboralmente, respecto de los análisis gestionales que podrían estar significando una alteración en los niveles de eficiencia logrados?*

Hubo casi unanimidad en los seis entrevistados en decir que en general no existe tiempo material de poder efectuar por parte de los principales ejecutivos de las organizaciones, la captación de información para control de gestión con el objetivo último de buscar un grado de eficiencia permanente de las funciones.

Cuando se refieren a no tener suficiente tiempo, lo enfocan principalmente a las organizaciones ubicadas en la República Argentina, y considerando la problemática que viven los entes ubicados físicamente en dicho país, a lo largo de las últimas décadas. En general se pone énfasis en el grado de intervencionismo que tiene el Estado, en la dinámica del cambio de las disposiciones legales y resoluciones, en el hecho de tener que convivir con un nivel de inflación significativo, en la presión fiscal, en la gravabilidad de resultados que se calculan con una moneda de curso legal distorsionada por la inflación, en los problemas crónicos originados en la falta de divisas lo cual dificulta acceder a productos o servicios del exterior, a no contar con energía suficiente ni a precios razonablemente estables.

Una de las respuestas señala que la estabilidad jurídica, el no intervencionismo excesivo del Estado, la estabilidad económica, la previsibilidad normativa, el bajo riesgo, permitiría poner el acento en el mejoramiento del funcionamiento de las funciones de las organizaciones puertas adentro, por el mayor tiempo implícito disponible dado que no existen tantos temas urgentes que atender.

Otro de los entrevistados señala que el análisis de la eficiencia en las funciones pone el foco fundamentalmente en los costos, como forma de mejoramiento de la rentabilidad del ente o en el mantenimiento del capital invertido. Sin embargo, en la descripción hecha en los párrafos precedentes, a través de los cuales surge claramente una alta inestabilidad en el contexto de las organizaciones, hay mayor preocupación por lograr la aplicación de un precio de venta lo más alto posible, como forma de enfrentar el alto



riesgo de no poder lograr una rentabilidad adecuada o asegurar el recupero del capital invertido, que la búsqueda de la mayor contribución por el lado de la eficiencia de los costos.

Seguramente en los países de mayor estabilidad, en los cuales el Estado se ocupa de las tareas básicas como los temas sociales, previsionales, de educación, de salud pública, de seguridad, de cuidar la estabilidad de la moneda y el nivel de reservas para asegurar la continuidad en el funcionamiento de las organizaciones, y de realizar el control para que todas las actividades que se desarrollen, se haga de acuerdo a los instrumentos legales que se hayan emitido y estuvieran vigentes en el respectivo país, sí será posible que los administradores de entes públicos y privados, puedan encarar el control de la eficiencia permanente, como forma de que haya un uso óptimo del capital, una rentabilidad adecuada, y la disminución de los niveles de riesgos en general.

No obstante lo mencionado, creemos que aun en los casos en que prioritariamente hay que atender a los temas urgentes, una práctica de diálogo permanente en búsqueda de las mejores prácticas para ser eficiente agrega mucho valor a las organizaciones que se desempeñan en un contexto con crisis frecuentes, además que la eficiencia desde el nacimiento de la globalización es un punto de referencia en el cual mirarse si de competencia internacional se trata.

#### **4.3. Casos concretos sobre realidades en las organizaciones.**

Lo observado a través de casos concretos sobre realidades ocurridas en las organizaciones, nos indican que se hace muy difícil lograr una eficiencia funcional global, en toda la organización, en un lapso de pocos años, a menos que ello ya se hubiera insinuado e iniciado, como proceso, en algún momento previo a cuando se inicie dicho intento de una manera más institucional y decidida. Ello es un proceso largo en el tiempo que implica una evolución de la cultura en la organización que resulte de una propuesta muy conversada en todos los niveles jerárquicos de la compañía, y con mucho énfasis al momento de la incorporación de cada recurso humano en la organización que lo requiere.

Cómo se puede originar el interés en ese proceso es muy difícil señalarlo, porque es casi imposible definir las características en cada organización que tienen los responsables que toman las decisiones en la misma.

Hay personas que gravitan mucho en las organizaciones, que han tenido una participación descollante en el éxito de las mismas, pero que descreen de los objetivos de largo plazo, también de fomentar una cultura organizacional a través de un esfuerzo compartido por todos los que tienen responsabilidades decisorias. En otras palabras, descreen en todo lo que no se traduzca en personalismos providenciales.

Pero aun en ese tipo de escenarios, la implementación en toda la pirámide organizacional, del intercambio de opiniones sobre la mejor manera de hacer las cosas que forman parte de las actividades de cada función, es una práctica que puede coexistir, puesto que de lo que se trata es que la capacitación sobre las mejores prácticas surjan de dichas reuniones que se proponen, que las mismas sean de duración acotadas a un lapso breve, diariamente, y que sea una práctica a sostener en el tiempo. Después de todo, el establecimiento de estas reuniones periódicas, a todos los niveles de la organización va a originar un efecto muy beneficioso, consistente en la búsqueda de las mejores prácticas, para que su ejecución sea gradualmente cada vez más eficiente.

Nos orientamos a que el target debería ser: una o varias personas a un nivel de dirección funcional, intentando tener una aproximación con el responsable máximo de la compañía a quien debería interesarle para un proyecto que, hasta que se vean los resultados estabilizados en la organización, pasarán muchos años, y muy seguramente no estarán participando en la empresa ninguna de las pocas personas que podrían hipotéticamente iniciar el diálogo en torno de este proyecto.

#### **4.4. Proyecto de eficiencia global permanente.**

Los puntos que habría que destacar en este proyecto son los siguientes:

i. Requiere pensar detenidamente en la propuesta.

Tiene que plantearse con una actitud tal que el interlocutor perciba que no es una acotación intrascendente, o habitual, sino que apunta a aprovechar habilidades técnicas y sociales de los ejecutivos para que sean llamados a que expliquen las tareas que normalmente llevan a cabo, pero explicando detenidamente cada aspecto relevante con detenimiento y detalles, fundamentando el porqué hace lo que hace, de esa manera, y por qué no lo hace de una manera distinta.

La idea es que haya preguntas y repreguntas mutuas, por lo cual el que formula la pregunta tiene que disponerse a repreguntar ni bien el interrogado revele los detalles de cómo lo hace, no sólo en los aspectos técnicos, sino también en cuanto a

estrategias que usa para obtener determinados objetivos cumplimentados. También el que inicia el diálogo, tiene que disponerse a sugerir un temperamento distinto para ejecutar la tarea, y explicar las ventajas que cree que tiene frente a la alternativa habitual que se seguía.

ii. Requiere de cada persona que tenga responsabilidades de conducción dedicarle un tiempo laboral del orden de entre 10% y 12% del tiempo diario nominal. Posiblemente, en algunos casos, no sea posible llevar adelante estas reuniones, todos los días, pero la frecuencia que se defina, deberá sostenerse en el tiempo sin interrupciones.

Este tema es, quizás, el más crucial para el éxito de este “cambio cultural”. En efecto, muchos de los ejecutivos tienen prestigio en el mercado laboral, al punto que su actividad en el rol en que se encuentran seguramente no lo hará muy permeable para considerar entusiastamente que le estén pautando una obligación con una agenda permanente a lo largo de muchos años, y en especial, que dicha tarea implique un esfuerzo en repensar rutinas de ejecución de tareas que en algún momento de su evolución habrá realizado pero que ahora, anímicamente, no tenía previsto que volviera a ocupar una parte de su tiempo laboral.

En realidad, tendrían que pensar que esta “nueva tarea” no debería ser considerada así, como algo nuevo. No debería plantearse como algo revolucionario, sino que debe ir desarrollándose este tema de una manera persistente, con un tiempo limitado diariamente, y habría que pensar que esta modalidad llegó para quedarse.

Nunca debería privarse a un equipo de trabajo, de la visión de su jefe respecto de la mejor manera de hacer cada tarea, por parte de quienes son los ejecutantes materiales de las actividades de una función. En realidad quien pregunta y quien responde, no deberían prejuzgar de cuál es la mejor manera de hacer una tarea, sino a partir que dicho intercambio de ideas se haya producido, y ambos interlocutores se hayan informado mutuamente de los elementos esenciales que se tienen en cuenta para condicionar su comportamiento en torno de una actividad.

iii. Es una tarea que no se puede delegar, sino que hay que asumirla personalmente.

Esta premisa es clara, por cuanto el diálogo que se está buscando tiene en cuenta aspectos técnicos, aspectos de estrategias y consideraciones especiales de comportamiento, y por sobre todo, experiencias concretas de ambas personas que entablan dicho intercambio de vivencias. Es una manera distinta de evaluar, de supervisar, y de estar informado, en un flujo de información sin solución de continuidad.

Ello requiere un cumplimiento de agenda riguroso, una voluntad de mantener dicha práctica a través del tiempo, y un convencimiento que el sostenimiento de la eficiencia es sólo posible a través de la búsqueda de las mejores prácticas entre personas que conocen la organización, las funciones, y las actividades.

iv. Es una tarea que podría englobarse dentro del perfil de capacitación, sin serlo, y que nunca se sabrá quién capacita a quien, que requiere mucha humildad y que no hay que interrumpirla nunca.

No es una capacitación al estilo tradicional, sino que puede mejor denominarse como la búsqueda de las mejores prácticas que determinan la eficiencia. Es la forma de intentar ver la totalidad del iceberg, y no sólo la superficie que se encuentra visible. Mucha gente, con los años, se habitúan a tener funcionando eficientemente lo que está sobre la superficie, descuidando el área oculta. Esta última recién adquiere notoriedad, cuando se la descubre porque allí se ha radicado un problema de mucha relevancia que nunca fue detectado por ausencia de revisión o de control.

Las dos personas que componen las numerosas parejas que se reúnen en la pirámide organizacional, que intervienen sin solución de continuidad, en este proceso, deben tomar esta tarea como deseable y ventajosa a los fines de minimizar los riesgos que toda solución conlleva. Esta tarea, les da una gran oportunidad a ambos de aprender, razonar, reflexionar y trabajar a favor de la organización.

v. Requiere que todos los que participen tengan responsabilidades funcionales en la organización y con gente a cargo, desde el punto de vista funcional.

Claramente estos requisitos se derivan del hecho que las funciones son acciones llevadas a cabo por el factor de acción humano, sobre la materia administrable, ambos recursos que actúan en relación a una organización, tomando decisiones para el logro del mejor resultado producto de dicho accionar. Dicho resultado no necesariamente es económico, sino el que estuviera definido como objetivo dentro del estatuto de la organización.

vi. En algún momento debería oficializarse como política de la compañía, explicitándose por escrito, a los fines de asegurar su continuidad en el tiempo, más allá de la finitud humana.

Una vez que esta actividad se lleva adelante, en forma disciplinada, con entusiasmo y con interés de ambas partes de este diálogo funcional, es recomendable que se inicie el proceso de escribir este acuerdo de política organizacional, a los fines que haya una explicitación formal para que, además de un sostén real inicialmente definido, haya un sostén institucional.

Normalmente, en las organizaciones, se procura fijar políticas de funciones y la institucional, emitir normas y procedimientos, manuales de firmas que obren como autorizaciones de hacer o dar, programas de auditorías y de control interno, cursos de capacitación programada, todo lo cual procura ser una forma de asegurar niveles de eficiencia.

Detrás de todo ello, hay una doble presunción: que todos los funcionarios del ente, tendrán la disciplina de leer lo que se ha de escribir, y de seguir los lineamientos allí indicados; y que, además, habrá una dinámica de actualización de los mismos a los fines que se conserven las mejores prácticas en torno de la eficiencia.

En general no se conoce que, a posteriori de la emisión de dichos instrumentos, haya habido análisis y propuestas detalladas que analizaran cómo asegurar la permanencia de la eficiencia de las funciones, y que previeran mecanismos activos de los mismos funcionarios involucrados en la búsqueda de las mejoras prácticas para hacer las cosas, y que ello se pueda mantener en el tiempo.

Se ha podido desarrollar, embrionariamente, en algunas empresas, esta alternativa propuesta en este trabajo de investigación, en el marco exclusivo de la función en la cual se actuaba, personalmente, como responsable de un área funcional. No se conocen, con características similares a la propuesta que se formula, casos prácticos concretos que se hayan generalizado para todas las funciones. En Alemania, se ha comentado en esta obra, que hay una larga práctica de años de capacitación y de trabajo concreto, dividiendo la semana en dos mitades para desarrollar cada uno de dichos aspectos, en cada una de las empresas que llevan adelante esta modalidad.

Se ha podido verificar un caso práctico concreto en el que se pudo instrumentar el intercambio de ideas entre supervisor y supervisado, bajando a los detalles analíticos de la manera como se llevaban a cabo las actividades y las funciones. Ha sido muy interesante, puesto que a la rigidez inicial con que se recibían estos intercambios de ideas, gradualmente fue cediendo paso a la cordialidad, el deseo de chequear si lo que se hacía era mejorable. De la observación inicial, se pasaba luego a la modificada, cuando se ampliaban las razones que fundamentaban como se hacía y por qué. Muchas veces hasta surgía una tercera variante respecto de la modalidad de hacer una determinada actividad, fruto de dicho intercambio minucioso.

Es importante señalar que dicho intercambio “cultural” tiene que ser tomado como tal, especialmente, cuando se celebra entre dos personas que son jefe y subordinado, a los fines que no suene como una instrucción que debe ser ejecutada, ni que se libera la responsabilidad del que formalmente tiene la obligación de la ejecución de la función o de actividades de la función.

Este intercambio de información para el mejoramiento de la eficiencia, que se está postulando, en las disciplinas administrativas, en la práctica hospitalaria se suele llevar a cabo mediante un mecanismo que se denomina “ateneo”. Me refiero a la práctica de los ateneos médicos como espacio de formación profesional.

El ateneo se basa en el desarrollo de un caso, que en medicina intenta vincular a los profesionales jóvenes y los más experimentados, con problemáticas propias del campo médico. Ello promueve el desarrollo de competencias profesionales mediante la interpelación sobre las prácticas profesionales.

Esta experiencia finalmente resultó una alternativa posible de formación profesional docente de grado y continua. Ha sido un espacio grupal educativo en el que se desarrollaron procesos de comprensión, intervención y reflexión en y sobre la acción docente.

Dicha práctica se ha extendido también, en el campo médico, entre profesionales de una misma especialidad, en ocasión de que un profesional haya tenido que encarar una dolencia compleja de un paciente, y haya sido resuelta satisfactoriamente. Luego, en una reunión previamente establecida, con otros médicos de la misma especialidad, se produce un intercambio entre el profesional convocante y otros, convocados, a los fines de aprovechar de dicho caso práctico, y compartir la solución, los comentarios sobre la misma, y conceptos adicionales que se pudieran aportar por los colegas médicos asistentes al ateneo.

#### 4.5. Comentarios finales.

En relación a los aportes adicionales de investigaciones empíricas que se han llevado a cabo en este trabajo de investigación, de las treinta **encuestas** enviadas hubo un nivel de respuesta de veinticinco. Las conclusiones más notorias que se pueden extraer, sujetas a dicha muestra reducida, fueron las siguientes:

Los datos de información contable de gestión más relevantes que las personas consultadas usarían para monitorear la evolución de la eficiencia de una función fueron el costo que se incurre para prestar la función, y el tiempo de duración de las funciones. En un nivel menor a los dos anteriores: el presentismo y la cantidad de horas trabajadas.

Las empresas que mayoritariamente han respondido son pequeñas en cuanto a su estructura; el 64% de las mismas obtienen información de gestión en forma automática.

Un volumen menor, el 36%, lo hace a través de un procesamiento manual. Sin embargo, un porcentaje mayoritario de dicha información de gestión es medida sólo monetariamente y no a través de unidades físicas.

Un 88% de los encuestados señalan que el alcance de la eficiencia en las funciones es medio mientras que hay un 12% que señala que el alcance es entre medio y alto.

Un 64% de los encuestados consideran que la eficiencia lograda en la organización es volátil, por lo cual puede experimentar retrocesos, y el 36% restante, considera que dicha eficiencia se mantendrá estable en el tiempo, aunque en un nivel medio de eficiencia como ya fue mencionado.

Un 76% de los encuestados considera que si hubiera que regenerar el nivel de eficiencia perdida, la categoría de cambios a introducir serían tanto técnicos como de comportamiento del factor humano, un 12% solamente técnicos, y el 12% restante, sólo de comportamiento del factor humano.

Hay un 90% que considera que la eficiencia lograda en una función determinada del ente es de alta trascendencia, es decir, que beneficia o trasciende a otros aspectos de la organización, además de la propia función.

Las personas consultadas respecto a cómo se visualiza la trascendencia de la eficiencia hacia otros aspectos de la organización, han manifestado que todos los procesos, directa o indirectamente, son llevados por seres humanos, por tanto el grado de presentismo, de rotación y de conformidad del personal, influye en el mayor nivel de productividad del resto de las funciones, generando efecto sobre el resultado, y minimizando el riesgo empresario.

La tecnificación de un proceso, aplicando las últimas tecnologías, se observa positivo para provocar un efecto sobre el resultado, reduciendo el costo de los productos finales.

Las opiniones respecto a los factores más relevantes que contribuyen a mejorar la eficiencia de una función fueron: reducción del tiempo de su ejecución, control sobre los detalles de la forma en que se ejecuten las funciones, por el responsable máximo de la función; y el factor de contar con emisión de normas y procedimientos.

Las razones comentadas como más significativas, por quienes respondieron a la encuesta, que pueden explicar una disminución de la eficiencia que se había logrado, fueron: el tiempo, el factor humano, la falta de control y la falta de capacitación.

Respecto a si el tema del logro y mantenimiento de la eficiencia constituye un tema prioritario, la respuesta es afirmativa, agregándose que a veces no se asume la ejecución del control necesario o su rigurosidad.

Algunas respuestas consideran que la preocupación por la eficiencia sólo se da en las grandes empresas; el resto de las organizaciones le da la prioridad esencial a la producción de ganancias; otras respuestas dijeron que si se logró el target de ganancias, no se encaran temas más profundos como la eficiencia.

En relación a las seis **entrevistas personales** concretadas, las conclusiones que se han obtenido fueron las siguientes:

Durante muchos años la misma información para terceros a la organización, fue la que se utilizaba a los fines de la toma de decisiones por parte del responsable de cada función.

Se ha observado una extensión muy importante de información integrada y procesada por medios electrónicos de información, con salidas on line, y también salidas en modo "batch" o salidas por lotes.

Mayoritariamente la información de gestión es con salidas expresadas monetariamente. Se demoró varios años las salidas de datos o información expresadas físicamente (no monetarias). La aparición de información de gestión no monetaria sistemática, es aún hoy, no generalizada en las organizaciones.

Los ejemplos más comunes de información de gestión no monetaria son: días de abastecimiento; horas de parada programada; porcentajes de capacidad instalada y utilizada; cantidad de incidentes laborales.

En base a la información de gestión, se formulan usualmente recomendaciones aisladas. En general no es habitual la formulación de un plan global para encarar una mejora de la eficiencia global.

La información de gestión que se publica en las organizaciones tiene el objetivo prioritario de servir para la toma de decisiones cotidianas. No tiene el objetivo de ser utilizada como medio de diagnóstico global de la eficiencia funcional.



La información de gestión tiene como destinatarios a todos aquellos sectores que tienen responsabilidades en materia de desarrollo de las funciones de un ente. La mayoría tiene acceso a toda la información de gestión que se emite. Hay casos en que cierta información de gestión sensible solamente tiene como destinatarios a funcionarios de la dirección superior.

Se describieron circunstancias en que se tomaron acciones fruto de la información de gestión: información de incidentes laborales; eventos de conductas inseguras; cantidad de días de abastecimiento; cantidad de facturas por compras directas (sin emisión de notas de pedido).

Para los casos en que, fruto de la información de gestión, se detecta una generalizada caída en la eficiencia global, las medidas que usualmente se toman son: emisión de las políticas de la organización por escrito; emisión de políticas funcionales; emisión de normas y procedimientos; programas de control interno. En otras palabras, no se encaran programas que impliquen una capacitación global y permanente de las mejoras prácticas para gestionar.

No existen en las áreas no administrativas una sensibilidad generalizada sobre la importancia de la eficiencia a nivel global de las organizaciones.

Respecto a la información empírica: **casos concretos sobre realidades ocurridas en las organizaciones**, se ha explicitado una modalidad, que parcialmente, se ha podido poner en práctica, en algunas organizaciones de cierta envergadura, a los fines de lograr un intercambio fecundo de los detalles para encarar y llevar a cabo determinadas actividades en cada una de las funciones, con el objeto de encontrar las mejores prácticas para su ejecución. Claro está que ello fue una experiencia muy parcial, no institucional, y no se encaró el proceso de seguir manteniendo dicha práctica de manera permanente, a través de una apertura genuina a paradigmas diferentes, en razón del ruido permanente en que las situaciones urgentes toman prioridad sobre el silencio creativo de los temas importantes.

La importancia es abrirse al diálogo, defender con honestidad intelectual las bondades de la manera de actuar laboralmente, proponer alternativas a lo que se hace habitualmente, y continuar pensando. Ello extendido a todas las personas con responsabilidades funcionales. El objetivo es analizar nuevas actividades en las funciones, con el fin de lograr reducir el capital invertido, con la única consigna limitante de atender al cliente, en la oportunidad y en la calidad deseadas por los mismos.

Las funciones significan egreso de flujo de fondos. En algunas de ellas, esos flujos de fondos se identifican bajo la forma de activos, por tener aprovechamiento futuro. Hacer eficiente esos flujos de fondos, sin duda determinan una dimensión óptima de dichos activos, lo cual provoca una mejora de rentabilidad en la organización y por ende un menor riesgo por invertir menos capital para lograr el mismo objetivo para el cliente, con la calidad deseada por el mismo.

oo0oo

## **5. Respuestas sobre temas esenciales.**

En los trabajos de Tesis, especialmente en las obras conceptualizadas como descriptivas, y explicativas, resulta útil afirmar los conceptos sobre los que se ha avanzado, recapitulando las ideas principales.

Para el desarrollo de esta etapa del trabajo, metodológicamente, vamos a formular el planteo de *preguntas sobre temas esenciales* que ocupan nuestro trabajo de investigación y brindar las respuestas a las mismas basándose en el marco teórico existente, las encuestas que fueron preparadas y respondidas por los requeridos, entrevistas personales a participantes de organizaciones con cierta experiencia en el tema, casos concretos sobre realidades ocurridas en las organizaciones, y nuestras reflexiones, que permiten satisfacer los objetivos generales y específicos de la investigación.

### **5.1. Mecanismos para el logro de la eficiencia.**

*¿Cuáles son los mecanismos que contribuirán al logro de la eficiencia en las funciones?*

Cuando la bibliografía ha tratado las distintas funciones que componen el ciclo operativo de un ente u organización ha reflejado, mayoritariamente, la descripción pormenorizada de las distintas actividades que se desarrollan en cada función, describiendo también los aspectos más relevantes o más conocidos dentro de cada una de ellas.

Así en el área de abastecimiento, se han considerado, dentro de ella, el aspecto que tiene que ver con la función compras, y el que tiene que ver con la función de almacenamiento del material general. Dentro de las compras se han tratado los sectores que inician el proceso de la compra, los documentos que se generan, la iniciación del proceso de selección de los proveedores, las comparativas de las cotizaciones de los precios ofertados por los mismos, la asignación de la compra, la nota de pedido que se genera, las cláusulas que contiene, las fórmulas de reajuste de precios, la fecha de aprovisionamiento, la entrega del material, la facturación, el precio reajustado y la facturación con el precio real que surge de la aplicación de la fórmula de reajuste sobre el precio base que surgió de la comparativa de precios y selección del o

los proveedores que se presentaron al acto licitatorio. Otro tanto se podría desagregar en los aspectos que tienen que ver con el almacén general.

En la función producción, existía el tratamiento de la eficiencia dentro de la misma, considerando la duración del proceso, la importancia de la carga de la planta, la reducción de la puesta al mil tecnológica o relación entre el input y el output de la carga fabril para cada unidad de producto terminado, los procesos de control de calidad, la actualización tecnológica de las maquinarias fabriles, la capacitación de los operarios y los contratos de asistencia técnica como forma de upgrade y actualización tecnológica.

En la función financiera, la eficiencia se consideraba vinculada con el mantenimiento del control del capital de trabajo, la búsqueda de recursos a través de la eficiencia en la tasa de interés y otros costos financieros, una adecuada negociación de los contratos de financiamiento, la búsqueda del hedging de las tasas variables de interés, una adecuada exposición a la devaluación, y un seguimiento adecuado de las cobranzas de los clientes, y de los pagos a proveedores.

En la función de recursos humanos, la eficiencia está asociada a un adecuado análisis y diseño en las entrevistas de ingreso, la obtención de un adecuado perfil en lo técnico, y en la personalidad y exteriorización actitudinal; las evaluaciones de performance y de potencialidad, durante la permanencia laboral; el diseño de carrera posible en función de las características de cada persona; una adecuada política salarial para contribuir a las retenciones de personal deseadas; una detallada política de capacitación, en función del diagnóstico técnico y de comportamiento observable y previsto en el plan de carreras diseñado.

En la función administrativa la eficiencia está alineada a la generación de un adecuado sistema de información integrada, a la calidad y oportunidad de la emisión de la misma, a la preservación de los datos y de la información, a la actualización e implementación de los avances informáticos, a la emisión de manuales, normas y procedimientos, a la redacción de políticas corporativas y funcionales, al establecimiento de sistemas de control adecuados, a una eficiente administración tributaria.

En general, en las funciones referidas se producían comentarios que tendían a poner en evidencia que había aspectos para mejorar, pero sin entrar a analizar la variable eficiencia, el proceso de la generación de la ineficiencia, las causas, el fenómeno de la medición de la misma, la restauración de la eficiencia, y la determinación de las razones por las cuales se produce el deterioro de la eficiencia lograda.

## **5.2. Sistema de información contable integrado.**

### **5.2.1. Información contable de gestión**

*¿Proveen los informes contables de gestión información confiable y recurrente que permita monitorear los parámetros necesarios de las actividades y/o funciones para evaluar los indicadores de la variable eficiencia?*

En la modalidad de imputación de los hechos económicos en el origen, muchas veces se producen rispideces, especialmente planteadas por las áreas operativas, a modo de reclamo hacia las áreas que en su conjunto se identifican como administrativas. Cuando los sistemas son integrados, muchos sectores operativos no ven con buenos ojos el ingreso de datos que no reconocen como necesarios, en cuanto a la información que se elabora a partir de los mismos, dado que no constituye una información que dicho sector necesite para el manejo de su gestión. ¿Por qué ingresar estos datos, que me absorbe mucho tiempo, y cuyos destinatarios de la misma son otros sectores?

Muchas veces, los niveles más altos de la organización se solidarizan frente a esos reclamos, con quienes lo formulan, argumentando que los sectores operativos deberían absorber gran parte de su tiempo con actividades propias, operativas, y no invertir parte de su tiempo, en generar datos e información para ser utilizadas por otros sectores no operativos. Lamentablemente, hay sectores o personas dentro de las organizaciones que no entienden, adecuadamente, la evolución que están experimentando los sectores operativos, dentro de las actividades organizacionales.

*Hace 40 años* había un consenso generalizado de que las áreas productivas tenían que dedicarse exclusivamente, a producir, y no tenían que involucrarse con aspectos de la preparación de la información, ni con aquellas actividades conectadas con el control interno.

En los *últimos 30 años*, sin embargo, con el desarrollo de una herramienta muy potente en la administración de las organizaciones , como es la instauración de un sistema integrado de presupuestación, y su correlato, el control de gestión, a los fines de explicar las razones o causas de las variaciones que se producen entre el monto previsto y el que se verifica en la realidad, ha sido impactante observar cómo en diferentes niveles dentro del área de producción, se tiene una percepción mucho más clara que en las propias áreas administrativas, sobre la posible comisión de errores de imputación, o cuando se observan determinados consumos de materiales de almacén general, señalados por los informes preparados por la denominada contabilidad de gestión, frente a lo que el mismo personal de producción opina que han sido los materiales consumidos; o cuando se tiene que estimar el volumen de chatarra derivada del proceso productivo, acumuladas en el patio de chatarra, y muchos hechos económicos similares.

La mayoría de las veces se termina en la rectificación de la imputación incorrecta que se formuló, del vale de consumo correspondiente, o en el comentario que hubo vales de consumo correctamente imputados, pero una parte de lo que se había “consumido” según los vales de consumo por retiros del almacén general, en realidad siguen como stocks en paños intermedios, que son, cuasi almacenes no reconocidos oficialmente como tal. Es decir, se terminó imputando el total de lo retirado como consumo del período, pese a que una parte del material retirado no fue efectivamente consumido, sino que sigue estando como stock, al pie de máquina, pero fuera del almacén general. Esto, como es dable imaginarse, se computa como consumo en exceso en un mes, y al mes siguiente, cuando realmente se consume el material que obraba en el “pañol intermedio”, aparece en la información del “real” del mes, un menor consumo que el habitual, por haberse utilizado un material que fue imputado como consumido en el mes anterior (disminución del stock en el pañol intermedio).

Los sectores operativos ahora incursionan con mucha habilidad y conocimiento, en todo lo que significa información operativa, para poder explicar qué es lo que se produjo, cómo se produjo, qué eficiencia se logró, cuáles son las explicaciones de los consumos de fabricación, y muchas otras informaciones necesarias para comparar el presupuesto con el real, y las explicaciones de las diferencias.

*En los últimos diez años*, muchas personas han sido testigos de que las áreas productivas consideraban que no debían asumir activamente sus responsabilidades como agente de control sobre los bienes que funcionalmente le habían sido asignados, a los fines de informar las reparaciones, las partes de ciertas máquinas que han sido retiradas, pero tienen posibilidad de ser reutilizadas, aquellas partes que fueron retiradas, pero para poder reutilizarlas hay que proceder a corregir algún grado de deterioro producido sobre las mismas, y, finalmente, aquellas que han sido retiradas, pero no existen posibilidades de ser reutilizadas, excepto como chatarra.

Los responsables de las áreas productivas, alineados con la premisa que también sustentaron en su momento cuando no deseaban hacerse cargo del ingreso de los datos e información, bajo el criterio de imputación en el origen, aunque finalmente aceptaron tomar dicha responsabilidad funcional, y lo hicieron luego con mucho conocimiento y eficiencia, al comienzo de la última década pretendieron desconocer la obligación de la actividad de control sobre los bienes que obran en su sector, y que le fueron asignados, para así poder desarrollar adecuadamente la actividad que tienen bajo su responsabilidad.

Los responsables operativos señalan que sus pares de las áreas administrativas tienen mayor conocimiento respecto de las actividades de control, por lo cual, concluyen, que son los administrativos los que deberían ocuparse de dicha tarea.

Nosotros pensamos que el ejercicio de una función operativa, como cualquiera otra función en un ente, a los fines de poder llevarla adelante eficientemente, requiere la combinación de elementos humanos y materiales. El nivel máximo de autoridad de la función producción tiene responsabilidades sobre los recursos humanos, y sobre los recursos materiales, ambos utilizados en su área, por lo cual, el ejercicio del control sobre estos últimos elementos es una tarea que no puede ser delegada en otra función, sino que debe asumirla directamente el nivel máximo de la función operativa y delegar en sus colaboradores del área productiva, la tarea de control sobre los bienes que cada uno de los centros de costos pueden tener asignada.

Las áreas administrativas pueden y deben colaborar con las áreas operativas, en el diseño del esquema de control más eficiente sobre los bienes que el área operativa tiene bajo su utilización y su custodia, el diseño de los sistemas que faciliten llevar dicho control, como asimismo, en la capacitación necesaria para un adecuado uso por parte de las áreas operativas de los sistemas mencionados.

Pero ya, hoy en día, no se discute, en la realidad de las organizaciones, que todas las funciones de un ente han asumido que además de tener un conocimiento profundo de la especificidad de su función, también son responsables de valerse y capacitarse para usar la información para atender su gestión, y para ejercitar las tareas de control sobre lo que constituye la materia administrable que cae dentro de su responsabilidad.

La mayoría de los entes trabajan con el criterio de imputación en el origen, es decir, que el sector de origen toma conocimiento de la ejecución de cada hecho económico, lo imputa en el mismo momento en que dicho económico se produce, cubriendo todos los inputs que se hayan definido como organizacionalmente necesarios para cubrir la información financiera, de gestión y de eficiencia.

También ya se ha dejado de lado la producción de información redundante, separándola entre información contable e información de gestión. Hoy en día la concepción es que “todo” es información contable, y la misma información que ha ingresado tiene una aplicación a los fines de información de gestión y de eficiencia, y otra aplicación para la emisión lo que podríamos llamar información de publicación. Todo proviene del procesamiento de un solo input. Un hecho económico se registra una sola vez. De esta manera se evitan conciliaciones de información similar, entre los distintos sectores de las organizaciones. También se abrevia el lapso en el cual se termina dando a conocer la información de publicación, la cual se revela prácticamente dentro de cinco a diez días, corridos, a posteriori del cierre del mes respectivo.

### **Alcance del sistema de información contable integrado**

Cuando los sistemas están diseñados de una manera integradora de las funciones del ente, los datos a ingresar que se consideran necesarios para la validación, va a ser

información monetaria, e información física o no monetaria. El ingreso de dicha información es necesario para toda la información que se utiliza dentro de la compañía.

Los diseños de sistemas actuales, integradores de todas las funciones de las empresas, y la mayor facilidad económica de acceder a los sistemas electrónicos, hacen que fácticamente es posible para las empresas, pequeñas, medianas y grandes, disponer de datos monetarios y no monetarios, que permiten, finalmente, arribar a información financiera y también a información de gestión, ambas necesarias para un sinnúmero de objetivos y destinatarios, entre ellos, la medición de la eficiencia con que las funciones se desarrollan en una organización.

Si los sistemas no estuvieran diseñados de una manera integradora, seguramente la información financiera estaría disponible desde los sistemas electrónicos de información, y cierta información de gestión, no monetaria, deberá tener que elaborarse a partir de ciertos procesos de información manual o electrónica, pero no integrados a un mismo sistema global.

#### **El sistema de información contable integrado y la performance (rendimiento).**

Hemos analizado y llegado a la conclusión que la existencia de un sistema de información contable integrado es accesible para la mayoría de las organizaciones, desde el punto de vista de los costos que implican, su establecimiento y funcionamiento. Es muy probable que en la mayoría de los casos en los cuales no existe instalado un sistema contable integrado de información, ello sea más por razones de prioridades, de falta de iniciativas o de organización, que por falta de recursos financieros para adquirirlo e instalarlo.

Hemos visto, también, que dicho sistema de información contable integrado, tiene una indudable influencia en el crecimiento y performance de todo lo que rodea a la organización administrativa de un ente, y es también un elemento facilitador de logro de los objetivos de la organización.

No se da la misma correlación, sin embargo, entre las bondades del sistema de información integrado, y los resultados logrados como consecuencia de la toma de decisiones por parte del management (dirección), para cuyo análisis se ha accedido a dicho sistema de información de gestión.

En efecto, es claro que contar con un excelente sistema de información integrado, facilita todo el proceso de análisis de dicha información disponible a los fines del análisis de alternativas que culminará con la decisión que adopte el administrador. Sin



embargo, hemos visto que pueden existir, a favor y en contra, muchísimas circunstancias que obran en el contexto, o de comportamiento por parte de quien tiene que tomar la decisión, que pueden incidir significativamente sobre la decisión tomada y los resultados que se derivan de ella, no obstante que todo el proceso previo a la decisión estuvo sustentado por un sistema de información sólido y razonable.

### **5.2.2. Limitaciones de los informes contables de gestión.**

*¿Cuáles son las limitaciones más frecuentes, y las alternativas frente a ellas, para poder disponer de los informes contables de gestión con información recurrente que permita monitorear en general los aspectos gestionales?*

Como se ha dicho en los párrafos anteriores, hoy en día los distintos sistemas de información integrados proveen información financiera, pero también mucha información gestional que se deriva de datos relevados en origen en los distintos sistemas que se vinculan con las funciones de abastecimiento, producción, comercial, créditos, cobranzas, finanzas, recursos humanos y planeamiento. Los sistemas de información tienen que estar diseñados con la rigidez suficiente que implique la necesidad, taxativamente determinada, e insoslayable, de cubrir los campos vinculados con la tradicional contabilidad financiera, pero también la necesidad de cubrir los campos vinculados con la contabilidad de gestión, en general, conceptos simbolizados en unidades físicas y no en términos monetarios.

A título de ejemplo, y considerando la función de abastecimiento, el diseño de los campos a relevar como datos que provee dicha unidad funcional, si se quisiera disponer de la información que muestre el lapso que insume el abastecimiento de un bien o servicio, debiera disponer de la rigidez suficiente tal que los datos de gestión tengan que ser cumplimentados, al igual que los tradicionales financieros, como para que se pueda considerar información validada. Los datos de gestión, que deberían ser relevados, mandatoriamente, podrían ser, de máxima, todos, o de mínima, las fechas de los dos extremos que definen la iniciación y finalización del lapso de abastecimiento.

- Para medir el lapso de abastecimiento debiera disponerse, necesariamente, de las fechas en las cuales se cumplen cada una de las siguientes actividades:  
Fecha de emisión del formulario de solicitud de compra;  
Fecha de autorización del formulario de solicitud de compra;  
Fecha de recepción en Compras de los formularios de solicitud de compras;  
Fecha en que se emite el formulario de invitación a los proveedores para que coticen;

Fecha en que se presentan las cotizaciones por parte de los distintos proveedores convocados;

Fecha en que se elaboran y emiten las comparativas de precios cotizados por los proveedores;

Fecha en que se identifican los proveedores que han ganado la licitación privada;

Fecha en que se emite las Notas de Pedido que se correlacionan con los proveedores que ganaron el proceso de licitación;

Fecha en que se reciben de los proveedores los bienes o servicios ( avisos de ingresos de bienes o de ingresos de servicios);

Fecha en que se reciben las facturas emitidas por los proveedores;

Fecha en que ingresan al almacén general, los elementos físicos recibidos por la entrega de los proveedores;

Fecha en que se emite el certificado final de cumplimiento del servicio requerido.

Tomando las fechas en forma sucesiva, dos a dos, el segmento resultante está indicando una tarea o actividad dentro de la función de compras. La sumatoria de cada uno de dichos segmentos implicaría la duración total, dentro de la función de compras, entre el momento en que se detecta una necesidad de aprovisionamiento de algún elemento, hasta el momento en que efectivamente, ingresa al sector usuario o al departamento de almacenes. Dicho lapso está marcando que la cantidad física de dicho elemento que fuera necesario ir consumiendo, día a día, tiene necesariamente que permanecer en el stock del almacén de la compañía, más un margen de seguridad adicional. Por ello, el análisis de la situación de cada una de dichas actividades, y los cambios que pudieran proponerse con el objetivo de reducir el lapso de abastecimiento o compra, daría como resultado, fruto de dicha reducción, una menor necesidad de volumen del inventario, por ende una menor dimensión del capital a financiar, y un menor efecto de intereses correspondiente a un financiamiento de menor monto de capital.

Si en los sistemas financieros, se prevén campos para incorporar datos cualitativos o de gestión, y si éstos se definen como de necesario cumplimiento, para poder acceder a la siguiente secuencia de datos financieros, se logra tener en los archivos de los sistemas, en su conjunto, datos cualitativos, y cuantitativos no monetarios, sobre los cuales pueden proponerse ciertas mejoras, a los fines de lograr determinados resultados globales o de determinadas funciones, en el campo de la eficiencia u otros aspectos organizacionales.

Si los sistemas de información no estuvieran diseñados para el relevamiento en línea y en tiempo real, de información no monetaria o cualitativa, o si lo estuvieran, pero no se calificara a esta última información como de necesario cumplimiento a los fines de validación de otra información de índole monetaria, entonces la preparación de cierta información a incluir en los informes contables de gestión debería practicarse

manualmente, con los inconvenientes que ello conlleva en cuanto a la oportunidad de la información, la seguridad de la integridad de la misma, y a la uniformidad de tratamiento de los datos relevados.

### **5.3. Problema permanente en la ejecución de las funciones.**

*¿Cuál es el problema permanente que se verifica en relación a la ejecución de las funciones que existen en una organización?*

El problema permanente que se verifica en relación a la ejecución de las funciones que existen en una organización es que con el tiempo toda organización tiende a desorganizarse. En organización se ha acuñado un término físico para describir este fenómeno: entropía. La entropía es el segundo principio de la termodinámica que podría conceptualizarse, de una manera simple, como el progreso para la destrucción, o también, bajo otro enfoque, el desorden inherente a un sistema. La segunda ley de la termodinámica es una de las leyes físicas más conocida, y establece que a cada instante el universo se hace más desordenado. Muchos aseguran que hay un deterioro general pero inexorable hacia el caos. La entropía del universo, por lo tanto, siempre aumenta y nada puede hacerse para evitarlo. Todo lo que existe pasa gradualmente de un estado ordenado a otro caótico y de este estado caótico no hay regreso. El aumento de la entropía es irreversible y el destino del universo ya está trazado. Se han utilizado muchos ejemplos para explicar la alteración o ruina irreversible de todas las cosas.

En las organizaciones, en las distintas funciones que se ejecutan en los entes, este fenómeno de entropía o creciente desorden funcional tiende a asimilarse a la segunda ley de la termodinámica que se ha descripto precedentemente. Intentaremos explicar uno de los factores a los que puede deberse, en base a lo que hemos observado profesionalmente en muchos casos en distintas organizaciones, lo que hemos leído, reflexionado, o nos han comentado quienes participan en distintos entes en calidad de responsables de alguna función.

Nos parece adecuado describir una serie de casos concretos verificados en la realidad de las organizaciones, a los fines de brindar una idea, lo más aproximada posible en cada una de las funciones, para ubicar cómo debería operarse para llegar al óptimo de eficiencia, y cómo, por distintas razones, se puede producir un resultado que no se compadece con la “mejor práctica operativa” posible, sea por el proceso de entropía señalado en párrafos anteriores, o por algún cambio que, consciente o

inconscientemente, los ejecutores de las distintas actividades de una función, introducen o pueden introducir, alejándose del ideal de eficiencia.

Un primer caso para exponer la información de gestión para cumplimentar un objetivo con eficiencia. Si se toma de las funciones de *Abastecimiento y de Finanzas*, de una empresa, una de las actividades que relaciona ambas, consiste en la importación de elementos básicos para el proceso industrial que lleva a cabo el ente u organización. Para hacer viable dicha importación es necesario abrir una carta de crédito al exportador del exterior a los fines de darle la garantía del pago de dicho material para que, una vez constatada dicha apertura, el exportador libere el material para ser embarcado con destino al puerto indicado por el importador del material referido.

En las normas y procedimientos de los entes, es usual que se recomiende que dicha apertura de la carta de crédito sea hecha no antes de dos días hábiles previos al embarque del material en el exterior por parte de su fabricante o exportador, excepto que el producto a elaborar sea muy atípico, en cuyo caso, el proveedor para empezar a elaborarlo, requiere que se le abra la carta de crédito, antes de hacerlo ingresar al proceso industrial en el origen del proceso, puesto que no quiere asumir el riesgo que lo produzca y luego el cliente del exterior no lo quisiera comprar, y al no ser un producto tradicional, pueda ver comprometida adversamente la venta del mismo para otros clientes.

El costo de apertura de la carta de crédito, que percibe la entidad bancaria, tiene relación directa al lapso de vigencia de la misma, por lo cual, si el importador del material abre dicha carta de crédito quince días antes de la fecha en que el exportador se había comprometido a embarcar el material solicitado, la empresa que realiza la importación del material está siendo “ineficiente” por abonar 13 días de comisión de apertura de la carta de crédito, innecesariamente. Ello constituye un mayor costo incurrido del cual podría haberse prescindido.

En la contabilidad de gestión se expondrá el día de la fecha prevista de embarque; el día previsto de emisión de la carta de crédito (dos días hábiles previos al embarque) y la fecha efectiva en que se abrió la carta de crédito a favor del exportador del exterior (13 días antes de lo indispensable). En el diseño de los sistemas de información, el relevamiento de todos los datos utilizados en este ejemplo no deben ser de llenado optativo, sino que deben inexorablemente ser diseñados para que su llenado sea de cumplimiento obligatorio, para que ello permita el cálculo electrónico de la diferencia entre el día en que debió ser abierta y el día en que efectivamente se consumó dicha apertura.

Una tarea posterior prevista en el sistema, como sería la liquidación y cancelación de un compromiso financiero, en este caso, el pago de una carta de crédito abierta por

una entidad bancaria, debería estar condicionada al efectivo llenado de la información del día de la apertura de la carta de crédito, y la fecha en que el material fue embarcado en el exterior. De esta manera, en el *tablero de control*, tal como se conoce a la información proveniente de datos que tienen su origen en la contabilidad de gestión, aparecerá la información a ser leída por el responsable del nivel jerárquico previsto para recibir dicha información: “*L/C abierta 13 días antes de lo necesario*”.

Es interesante elaborar alguna explicación de por qué motivo la persona de *Abastecimiento* que tenía la responsabilidad de solicitar la apertura de la carta de crédito 48 horas antes del embarque del material en el exterior lo ha solicitado a *Finanzas*, 13 días antes de dicha fecha límite. Ello podría ocurrir, desde el desconocimiento de parte del requirente, de la incidencia que tiene en el monto de la comisión de apertura de carta de crédito el denominado plazo de validez, hasta la necesidad que dicha carta de crédito se abra cuanto antes para evitar que el proveedor del exterior caiga en alguna demora cuya consecuencia podría ser, para la empresa, no disponer del material requerido y por ende tener perjuicios ulteriores de falta de aprovisionamiento de material estratégico para el proceso productivo, o por temor que en el momento previsto de 2 días hábiles anteriores a la fecha de embarque pudiera existir un conflicto bancario en el país en el cual se encuentra la entidad que haya comprometido dicha apertura de la carta de crédito.

Un segundo caso para exponer la información de gestión para cumplimentar un objetivo con eficiencia. Si se toma la función de *Producción* en una empresa hidrocarburífera, en el segmento de upstream, es decir, para la producción de petróleo crudo y gas, previo a la entrada en el campo de propiedad del dueño de una superficie, y a fines de establecer las tareas preparatorias para la perforación del pozo exploratorio o de desarrollo, es menester definir la relación contractual para el pago de la servidumbre, entre el acreedor de la misma, es decir, el dueño del campo o también llamado “superficiario”, dado que su título de propiedad es aplicable a la superficie del campo, y no a la estructura geológica y contenido minero de lo que hubiera debajo de dicha superficie, y la deudora, es decir, la empresa petrolera, que tiene la responsabilidad de la extracción de los hidrocarburos.

El acuerdo sobre el monto de la servidumbre surge luego de un largo proceso de negociación, el cual debe ser iniciado con bastante tiempo antes de la necesidad que entren los equipos de perforación, con todo su herramental y personal, en la superficie que pertenece a su dueño y que debe autorizar el ingreso a la misma.

En la negociación determinante del monto de la servidumbre debe establecerse un monto mensual que está en función de los pozos que deben ser perforados, las baterías, ductos y demás instalaciones que se asentarán en la superficie del terreno, el daño que se producirá en el bien o tierra mencionada, la cual deberá ser restaurada,

como asimismo la compensación por la afectación de la actividad agrícola-ganadera que el dueño de la tierra ejecutaba sobre la superficie de la misma, y que se ve modificada por la actividad que debe desplegar la compañía petrolera.

Se definirá un monto como compensación por única vez, que cubrirá el daño originado por la sísmica exploratoria, la extracción del ripio de la zona, la construcción de caminos para el acceso de los proveedores de los servicios petroleros, y un monto mensual por un lapso definido por la actividad productiva que se llevará a cabo en la superficie del campo.

La actividad hidrocarburífera es de capital intensivo, por lo cual se definen contrataciones de distintos servicios para llevar adelante la actividad exploratoria o actividad productiva, por cifras varias veces millonarias. El contrato por alquiler de los equipos de perforación, con la dotación necesaria para llevar a cabo la tarea, define una fecha de iniciación de la actividad, y multas que el proveedor de los equipos puede facturar al requirente, en caso que por cualquier causa, no pudiera iniciarse la actividad de perforación o la actividad de ingreso de la sísmica exploratoria. Dichas multas tienen una magnitud en relación directa al monto que el proveedor de los equipos y otros servicios, no pudiera facturar por restricciones que impiden el acceso a la superficie para iniciar la exploración o la producción.

Se comprenderá lo esencial en materia de eficiencia en los costos, de tener cerrado en tiempo adecuado el contrato de servidumbre con el dueño del terreno. También es claro que para el dueño de la tierra, en conocimiento del costo incremental para la empresa hidrocarburífera que significaría que los proveedores de los equipos no pudieran ingresar a las tierras de su propiedad, por las multas que ello originaría, es mucho más conveniente negociar contra reloj, que si la negociación se hubiera iniciado con mucha antelación al momento definido para que los proveedores de equipos de perforación y demás servicios, inicien sus actividades operativas.

Mucho más grave que el pago de multas por días de demora en iniciar la actividad de perforación, puede ser que el proveedor de los equipos, si la negociación en materia de servidumbres, por no haber concluido, impide el ingreso al campo y la iniciación de la actividad, es que no pueda concluir su trabajo por tener comprometido una fecha con otra empresa petrolera. En dicho evento, para la empresa hidrocarburífera, el daño sería mucho más severo, por tener que desplazar la extracción del petróleo crudo uno o más meses más adelante, en cuyo caso la pérdida de la producción del petróleo y gas no es recuperable en términos de valor presente de la misma.

Ahora bien, en términos de eficiencia, quien debe negociar con el superficiario tiene que tener claro todos estos elementos que juegan y pueden incidir económicamente de una manera severa en la organización a la cual me refiero. La iniciación de la

negociación con el superficiario debe ser lo más temprana posible, para que la empresa petrolera tenga mayor poder de negociación, que consistiría en que se tuviera únicamente en cuenta los conceptos indemnizables que se derivaran del perjuicio que le origina al dueño de la superficie, la actividad petrolera que se debe llevar a cabo, en relación a la propia actividad agrícola ganadera del superficiario, en el área desplazada.

Para la negociación de los montos que definen la servidumbre mensual existen decretos que se han emitido, con fines orientativos, en las distintas zonas agrícolo-ganaderas de la República Argentina, que establecen un precario posible. Dichas normas diferencian las zonas áridas, semiáridas y las correspondientes a la zona pampeana. Si no hubiera acuerdo, se puede solicitar una servidumbre forzosa ante la autoridad administrativa, la cual consiste en autorizar el ingreso a la superficie aunque no estuviera definido el precio de la servidumbre. Dicha instancia puede demorar en su otorgamiento entre dos y cuatro meses, lo cual podría implicar multas importantes a abonar a los proveedores de equipos de perforación que tuvieran que diferir la iniciación de la actividad productiva prevista en el contrato comercial.

En la contabilidad de gestión surgirán datos referidos a la fecha prevista de iniciación de la perforación del pozo; fecha máxima prevista para tener cerrado el contrato de servidumbre, entre el dueño de la tierra y la empresa petrolera; fecha máxima prevista para iniciar la negociación con el superficiario para cerrar el contrato que acuerda sobre el monto mensual a pagar por la servidumbre.

En el *tablero de control*, en relación a la información de las actividades de *la función Producción*, se explicitarán dichas fechas previstas como óptimas, frente a las que se vayan verificando en la realidad. En el sistema de información vigente en la compañía la fecha prevista de iniciación de la perforación del pozo sería cargada por el área de Abastecimiento cuando se comience con las tareas del proceso de compra al recibirse la solicitud de compra o contratación por parte del área de Exploración o de Producción, a los fines de prever los cinco proveedores que se llamarán a cotizar los precios de las tareas que se le requieran, tareas que pueden consumir desde un mes a tres meses, y que culminaría con la firma del contrato o la emisión de la nota de pedido al proveedor designado para hacerse cargo de las tareas de llevar a cabo la sísmica exploratoria, o de iniciación de la perforación del pozo exploratorio o de desarrollo, según sea.

La fecha máxima prevista para tener cerrado el contrato de servidumbre sería el lapso standard que haya definido la empresa para tener la seguridad que no habrá riesgos de que no pueda entrar el proveedor de la tarea de sísmica exploratoria o de los equipos de perforación de los pozos exploratorios o de desarrollo, por no haberse cerrado el contrato de servidumbre con el superficiario. La fecha máxima prevista para iniciar la

negociación del contrato con el superficiario, debe ser cargada por el responsable de llevar adelante tal tarea.

Las fechas reales en cada uno de los tres momentos definidos, son ingresadas al sistema de información de la compañía: la fecha inicial y la fecha de finalización de la emisión del contrato de servidumbre, por parte del responsable de llevar adelante dicha tarea. La fecha en que se definió el ingreso al área, por parte del proveedor seleccionado para realizar la sísmica exploratoria o para ingresar los equipos para llevar adelante la perforación del pozo exploratorio o de desarrollo, será ingresada por el responsable de Abastecimiento, al suscribirse el contrato o la emisión de la nota de pedido, entre los contratantes.

En la práctica, la negociación con el superficiario es llevada a cabo por el área administrativa, dentro de las responsabilidades en general asignadas al CFO, como máximo nivel. Muchas veces, también, el área de abastecimiento es incluida, también, como responsabilidad bajo la figura de este funcionario. Pero el área de producción o de exploración, está fuera de la responsabilidad del CFO, por lo cual muchas veces la emisión del comprobante de solicitud de compra o contratación del servicio de sísmica o de los equipos de perforación, podría hacerse tardíamente, lo cual comprometería contar con el lapso necesario para negociar con el superficiario.

Es recomendable, en estas actividades descriptas, que el responsable de las negociaciones con los superficiarios examine periódicamente lo que estuviere previsto en el budget o presupuesto anual en materia de inversiones, poniendo énfasis en las que estuvieran vinculadas con sísmica exploratoria, o con contrataciones de equipos de perforación de pozos exploratorios o de desarrollo, para precisar las fechas en que tendrían que estar cerrados los acuerdos en materia de servidumbre, para no incurrir en ineficiencias por pago de multas o, peor aún, por pérdidas de producción, por postergarse la producción de hidrocarburos, en razón de la denegatoria de acceso al predio por parte del titular del mismo, hasta que no esté cerrado el acuerdo de servidumbre.

Un tercer caso para exponer la información de gestión para cumplimentar un objetivo con eficiencia En la función *Comercial* es importante la distribución rápida de las facturas a los clientes, toda vez que la condición de pago sea “pagadera a tantos días de la fecha de la recepción de cada factura”. La distribución de las facturas lo más rápido posible, cuando la fecha de recepción de las mismas es determinante para fijar el momento de la cobranza, es fundamental, excepto que se haya pactado el cómputo de intereses a pagar por el cliente desde el momento de la entrega física del producto hasta la fecha del efectivo pago de la factura emitida. En países de altas tasas de inflación, como en Argentina, actualmente, que alcanza una inflación anual del orden del 25% al 30%, los créditos por ventas emitidos en pesos (moneda de cuenta y



moneda de curso legal en nuestro país), en su carácter de activo monetario vinculado al peso, origina una pérdida por inflación que se puede visualizar de la siguiente manera:

Deudores por ventas en pesos en el momento 1      \$ 4000,--

Deudores por ventas en pesos en el momento 2      \$ 4000,--

Inflación entre el momento 1 y 2 = 30%

Devaluación del peso entre el momento 1 y 2 = 30% (de \$/ us\$ 5.= a \$/us\$ 6,50)

En la empresa que utiliza como moneda de cuenta el “peso”, la pérdida por inflación se calcularía así:

$4000 - 4000 \times 1,30 =$  Pérdida por inflación 1200 pesos, en pesos.

En la empresa que utiliza como moneda de cuenta el dólar estadounidense, se calcularía de la siguiente manera:

$\frac{\$ 4000}{\$/us\$ 5} - \frac{\$ 4000}{\$/us\$ 6,50} = 800 - 615,4 = 184,6$  pérdida por conversión.en US\$

Un cuarto caso para exponer la información de gestión para cumplimentar un objetivo con eficiencia. En la contabilidad de gestión se debe procurar llevar la información de la evolución de los saldos en pesos de los activos monetarios vinculados al peso, y de los pasivos monetarios vinculados al peso, a los fines de visualizar cuál es la exposición neta frente a la inflación o a la devaluación, según la moneda de cuenta que se utilizara para la registración de las operaciones.

En el caso específico de los créditos por ventas, en el *tablero de control*, adicionalmente es importante llevar los días de créditos en relación a las ventas, a los fines de conocer los días de ventas que significan los créditos que se poseen al cierre a una fecha determinada.

La evolución en el tiempo, de dichos días, y las averiguaciones correspondientes pueden proveer una clara idea de las razones de las variaciones que se vayan produciendo. Esta información permite accionar con tiempo a los fines de modificar la exposición a la inflación / devaluación, y que no se produzca una erosión patrimonial en razón del proceso inflacionario o devaluatorio. La función *Comercial o la Financiera* procuraría evaluar cómo lograr que la distribución de las facturas llegara más rápido a

los destinatarios, de tal modo que la cobranza fuera más rápida y no se acumularan montos de crédito por demoras en la entrega de las facturas respectivas.

La función *Financiera*, por ejemplo, en caso de esperarse una devaluación inminente, y la moneda de cuenta que se utilizara fuera el dólar estadounidense, evaluaría que un monto similar al saldo de los créditos por ventas en pesos podrían ser tomados como deuda vinculada al peso, de tal manera que la pérdida en dólares estadounidenses originada por la licuación de los créditos por ventas mencionados, se compensaría con la ganancia por la licuación de la deuda tomada en pesos que se originara de resultados del acto devaluatorio que estuviera por producirse.

Queda claro que los pesos que hubieran ingresado por la deuda en pesos tomada, inmediatamente deberían esterilizarse mediante la adquisición de activos no monetarios de similar monto, o cancelación de pasivos en moneda extranjera, también de similar magnitud.

La función *Financiera* también podría accionar sobre los mismos créditos por ventas vinculados con el peso, realizando un factoring con los mismos, es decir, una cesión de los créditos a favor de un banco, con garantía o recurso, o sin garantía o recurso, invirtiendo los pesos producidos por la cesión de los mismos, en activos no monetarios, como mercaderías o inversiones nominadas en dólares o a la cancelación de endeudamiento en moneda extranjera.

También podría utilizarse un derivativo denominado NDF (non deliverable forward) que en síntesis sería pagar a un tercero una tasa de interés en pesos por un lapso determinado acordado con la institución autorizada a la realización de esta operatoria, al neto de los ingresos de pesos necesarios que se percibirían, como para seguir teniendo los mismos dólares estadounidenses equivalentes, de un extremo al otro del lapso considerado en la operación.

Esta operación se liquida por diferencias (la tasa de interés estaría asumiendo que hubiera tomado un préstamo en pesos, y al concluir el lapso contratado, la entidad con la cual se celebró el acuerdo debería pagar los pesos necesarios como para poder tener la suma en pesos equivalente a los dólares necesarios. En otras palabras es como si hubiera tomado efectivamente una deuda en pesos para poder adquirir dólares estadounidenses billetes.

Desde otro ángulo, es no tener la deuda en pesos, pero igual pagar el interés de la misma, y no tener los dólares billetes, pero tener los pesos necesarios al comienzo y al final del lapso considerado como para poder tener los mismos dólares billetes que hubiera podido comprar al inicio del lapso en cuestión.

Ahora bien, nuestro pensamiento, para todos los casos comentados, en relación a actividades dentro de las diversas funciones de un ente es que -por decisiones propias, por errores, por la dinámica de los negocios, por acciones macroeconómicas no controladas por el ente que inciden y tienen consecuencias económicas sobre la materia administrable- la estabilidad de los niveles de eficiencia logrados en las diversas funciones, y en la organización en general, puede estar comprometida, y que a través de un monitoreo permanente de determinados parámetros que surgen de la contabilidad de gestión, puede permitirnos reaccionar a tiempo para introducir los ajustes necesarios para neutralizar los cambios adversos que se insinuaban.

Pensamos que es relevante, en consecuencia, entender el porqué de nuestra recomendación del intercambio verbal en toda la pirámide organizacional, como práctica cotidiana, a los fines de examinar tantas actividades funcionales, tantos detalles que intervienen en la ejecución de las decisiones, tanta necesidad de validar entre personas que están en conocimientos muy profundos de cómo se hacen las cosas, para ir buscando aproximaciones superadoras de las mejoras prácticas operativas en las organizaciones.

Trataremos, en este estadio de nuestro trabajo, de reflexionar sobre algunas descripciones de lo observable en el comportamiento de los seres humanos, en la actitud del sentimiento del yo, y de lo que está afuera del yo, en la concepción que se tenga del esfuerzo laboral y de la predisposición a mantener una permanente mejora en el desarrollo laboral, y en la visión y conocimiento que tenga la supervisión sobre su propio rol, y el efecto que ello produce sobre todo lo que es alcanzado por su supervisión.

En relación a lo observable en el comportamiento de los seres humanos, existe el preconceito que toda eficiencia lograda en el ejercicio de una función, el transcurso del tiempo produce irremediabilmente un deterioro. A mi juicio, hay también una creencia que si los sistemas diseñados han previsto un procedimiento óptimo para la ejecución de una función, entonces ese mismo diseño es el que permitirá mantener a través del tiempo dicha eficiencia lograda, sin someter a testeo, con la periodicidad necesaria, si el diseño del sistema se correlaciona con el ejercicio empírico verificado de la forma como se lleva adelante la función respectiva.

El comportamiento de los seres humanos presume que diseñado un sistema, todos los involucrados en el sistema continuarán teniendo un comportamiento fiel reflejo al diseño del sistema. No verifican que los seres humanos tienden a simplificar los procedimientos, o a producir atajos o variaciones, las cuales únicamente van a ponerse en evidencia con el control respectivo que se desarrolle entre el sistema o

procedimiento diseñado y el que se está verificando en la práctica luego de algún tiempo de puesto en vigencia dicho sistema o procedimiento.

Respecto a la actitud del sentimiento del yo y de lo que está fuera del yo, en la concepción que se tenga del esfuerzo laboral, queremos significar que hay muchas personas que son muy buenos trabajadores, pero siempre sintiendo que están trabajando para terceros, por lo cual, no hay convicción para que el esfuerzo adicional, respecto del “job description” (descripción del puesto de trabajo) se lleve efectivamente a cabo. Es lo que en la informalidad laboral se conoce si “tiene o no la camiseta puesta”.

Agregar valor en la ejecución de una actividad, es un sentimiento muy íntimo de una persona, de querer hacer bien las cosas más allá de si ven o no, concretamente, sus jefes la naturaleza del valor que está agregando el trabajador. Por lo tanto, la persona que tiene “la camiseta puesta” implica que es conocedor que para mantener la eficiencia en la ejecución de una función, requiere estar controlando o verificando en qué cosas se está retrocediendo, y por ende hay que volver a reencausarlas, y qué cosas se están manteniendo con una eficiencia muy alta.

Hay personas que tienen una predisposición a mantener una permanente mejora en el desarrollo laboral. Ello implica que están dispuestos y son conocedores que para mantener una permanente mejora en el desarrollo laboral, es necesario estar controlando permanentemente cómo se está llevando a cabo cada tarea. Un aspecto deseable es preguntar a los colaboradores sobre cómo se está encarando tal o cual actividad a los fines que la producción de la respuesta ya esté implicando un esfuerzo de quien fue indagado, de verificar y constatar si lo respondido al requirente se ajusta con fidelidad a la realidad de los hechos.

Respecto a la visión y conocimiento que tenga la supervisión sobre su propio rol, y el efecto que ello produce sobre todo lo que es alcanzado por su supervisión, es uno de los principales puntos a tener en cuenta para los supervisores, o, en general, los denominados jefes. Muchas veces los que han llegado a la alta dirección de una empresa u organización parten de creencias sobre cómo manejar el tiempo disponible en el rol que desempeñan en las organizaciones, creencias que vale la pena que examinemos con detenimiento en cuanto a su validez, como para garantizar el mantenimiento de la eficiencia de las funciones que tiene bajo su responsabilidad.

El tema tiene que ver sobre cómo divide el tiempo, el responsable de dicha función, primeramente entre los temas urgentes y los temas importantes, y, luego, dentro de estos últimos, entre los temas que hay que crear, y los temas que hay que mantener. Los temas que se refieren al mantenimiento del óptimo de la eficiencia lograda, o aun

su mejora, están ubicados entre los temas importantes que hay que mantener, en otras palabras, que no se pueden interrumpir, como dedicación personal, en el largo plazo.

La experiencia indica que siempre los proyectos nuevos resultan más atrayentes para los seres humanos que la contribución, a través de un control vigilante, en mantener vigentes y, al menos, en el mismo nivel de eficiencia, los proyectos que están funcionando. La explicación que puede dársele a esta característica es que los proyectos nuevos le dan más visibilidad al que lo ejecuta o al que lo tiene bajo su responsabilidad. De igual manera los niveles que, a su vez, son supervisores, de estos últimos, tienden a preguntar permanentemente sobre el avance que se percibe en los proyectos nuevos, y muy raramente, en los proyectos que ya han dejado de ser una instalación reciente.

La recomendación que puede darse, entonces, es que, aunque no dé lustre o visibilidad al ejercicio del control de la eficiencia de los proyectos ya instalados, el responsable debe ejercitar un control de las distintas etapas de proyectos ya en funcionamiento como única forma de advertir a tiempo algún proceso de entropía acentuada en la función o actividades de la misma.

Tenemos que aprender a disfrutar, para satisfacción nuestra, y realizar ciertas tareas profesionales que, aunque nadie se dé cuenta o haya preguntado sobre las mismas, la experiencia indica que es de suma importancia preguntar sobre el funcionamiento de determinadas actividades para advertir si la eficiencia se está deteriorando, y por lo tanto es necesario iniciar el proceso de restaurar o incrementar el nivel de eficiencia que se tenía con anterioridad. Muy poca gente, quizás, se ha detenido a pensar en la importancia de esa actividad silenciosa que consiste en inquirir en los detalles y profundidad de los temas para advertir si hay campo fértil como para lograr recuperar la eficiencia perdida o incrementar la misma, respecto de lo que se había logrado.

### **5.3.1. Elementos principales del problema permanente.**

*¿Cuáles son los aspectos o elementos principales del problema mencionado?*

El trabajo en las organizaciones implica fijar objetivos a nivel de los distintos áreas de supervisión, a nivel de los distintos grupos operativos, y, por supuesto, objetivos a nivel propio de la organización como un todo. La diversidad de la bibliografía muchas veces se ha referido a que las metas de los individuos, no coinciden con los objetivos organizacionales. La interpretación que se ha extraído de esta afirmación, es que los intereses individuales, como persona física, no coinciden con los intereses organizacionales, como si las personas físicas tuvieran un objetivo individual de crecimiento o evolución en la organización que conspirara contra los intereses

superiores que deberían ser tenidos en cuenta al poner el foco exclusivamente en el interés del ente de existencia ideal u organización.

A través de los años en distintas organizaciones, se han producido muchos casos, en los cuales los analistas de estos fenómenos han notado que la diferencia entre los objetivos individuales, y los objetivos organizacionales, no se origina en que supuestamente no exista un área común a ambos, dado por la intersección de las respectivas áreas de interés, sino que, partiendo de la idea de que existe una superficie común a ambos, en cuanto a área de interés, dicha diferencia está en cuáles son los objetivos visibles que la supervisión explícita hacia los subordinados, y el grado de medición que se puede hacer de dichos objetivos. Muchos objetivos organizacionales se exponen como logros a alcanzar, pero no se explicitan en parámetros claros contra los cuales se puede medir la evolución que van experimentando los mismos.

En realidad la explicitación de dichos parámetros depende mucho de la idea que los niveles decisorios tienen sobre aspectos importantes en la organización, a los cuales hay que volcar tiempo para explicitar en parámetros que sirvan para el diagnóstico, tiempo de análisis, y tiempo para implementar cambios para corregir desvíos o para seguir mejorando. Y ello debe ser hecho, concomitantemente, con el control económico y financiero más tradicional, y cuyas cuantificaciones se traducen en términos monetarios.

Un periodista que introduce el tema “Una hipótesis que desafía las convenciones“, en un artículo del diario Clarín del día 09.02.2014 señala que el autor del artículo dice que “la gente no cambia. Los negocios y las empresas sí”. “Luego de más de 40 años de experiencia, Heinemann desarrolló una interesante hipótesis: las personas no cambian; los comportamientos esenciales de los individuos no son transformables, a diferencia de las capacidades técnicas, que pueden aprenderse. Así desafía una convención del management (dirección) que afirma que las personas pueden modificar sus competencias o incorporar nuevas. Sostiene que las empresas deben tener al personal adecuado para cada momento: la organización cambia, pero las personas, no. Y esa es la gran confusión”.

Heinemann, 2014, dice que:

“En los dieciocho años que llevo como reclutador profesional he sido –y continúo siendo- testigo privilegiado de la obstinada idea que las organizaciones tienen sobre la posibilidad de modificar el estilo de comportamiento de uno o más individuos por medio de diversas actividades, consultores y **programas renovadores**. A lo largo de mi carrera entrevisté a unas 35.000 personas y puedo dar evidencias de casos paradigmáticos de todo tipo de comportamientos repetitivos. Es notable cómo la repetición de conductas condiciona el destino que tendrán los resultados de una compañía en función de las personas elegidas para liderarlas”.

El autor mencionado agregó una conclusión, que a nuestro juicio no se refleja necesariamente en la realidad observable en las organizaciones y en los individuos que las administran:

“Vale la pena hacer una aclaración importante: una cosa es cambiar procedimientos, procesos, organigramas o formas de conectarse con el mercado y otra muy distinta es intentar que una persona haga lo que hace de otra manera. Eso, simplemente, no va a suceder”.

Justamente los elementos principales del problema mencionado, que trata la presente pregunta, es que para el mantenimiento de la eficiencia alcanzada en una organización se necesita que haya un cambio en la actitud de todos los niveles de la organización y ese cambio, seguro que es loguable, si se entiende que para producirlo no puede ser mediante formas coercitivas a implementar en el corto plazo, sino en la convicción y adhesión a lograr en el largo plazo. . Esa es la forma en que la eficiencia va a ser una función continua, sin retrocesos.

La organización tiene que definir el comportamiento y actitud tal que con el concurso de muchos de los miembros que la integran, consustanciados con la misma, el mantenimiento de la eficiencia lograda va a ser un objetivo permanente de la organización y de los miembros que la conforman.

Los fundadores, los accionistas, la alta, intermedia y baja supervisión de la organización tienen que coincidir en destinar, durante parte de su gestión cotidiana, una porción de su tiempo para examinar y analizar la eficiencia de cada una de las funciones que se llevan a cabo en la misma, tiempo adicional al requerido para los temas urgentes, y para los importantes que se llevan adelante en los procesos de implementación de los proyectos.

Hay normas, procedimientos, y sistemas diseñados que han tenido en cuenta, en su diseño, la eficiencia en el desarrollo de las funciones. Proyectos concluidos y proyectos en curso de ejecución que los han tenido en cuenta.

Pero los funcionarios de todos los niveles de la organización deben coincidir en ponerse de acuerdo en seguir examinando el mantenimiento de la eficiencia de las funciones de la misma, en forma permanente. Para ello todos deben adherir por convicción al comportamiento organizacional que define a la eficiencia funcional como una actitud constante. Pero es una adhesión por convicción, y la aceptación de invertir un tiempo de su gestión cotidiana en constatar dicha calidad alcanzada.

Es sorprendente que se diga que el ser humano, en los aspectos de comportamiento, no cambia, sino que sigue fiel a su postura original, a sus creencias.

En los temas vinculados con el comportamiento, los cambios se logran predicando con el ejemplo. Un gerente llegando a la oficina todos los días antes de las 9 de la mañana, produce el efecto que todos sus colaboradores arriban a similar horario.

Un gerente que pregunta sobre determinada tarea, indagando en todos los detalles, logrará el efecto que sus colaboradores no descuidarán los detalles tampoco.

Los hijos que ven a sus padres comentar e interesarse por la cosa pública, y recibiendo explicaciones sobre la importancia de ello, también adquirirán ese hábito, como todos los demás hábitos que hayan observado de sus padres.

Si se reflexiona y pregunta con honestidad intelectual procurando aprender y enseñar sobre la mejor manera de hacer las cosas en las organizaciones, la mayoría, en dicho proceso, termina interesándose concretamente sobre los nuevos detalles que conducen a hacer mejor las cosas.

### **5.3.2. Nuevas ideas sobre el problema de la no permanencia de la eficiencia.**

*¿Qué se ha pensado y hablado, en la práctica y casos cotidianos en las organizaciones, hasta hoy, sobre el problema de la no permanencia de la eficiencia en relación a las funciones del ente?*

La eficiencia en las funciones requiere el análisis de los siguientes aspectos:

a. Determinación de las actividades requeridas en cada función que optimice el uso del capital que se invierta para la ejecución de cada una de ellas.

Cada una de las actividades se tiene que analizar partiendo de los recursos disponibles para ello. Supongamos que el área de compras tiene una dotación de 5 personas para llevar adelante la adquisición de todos los elementos necesarios. Pues bien, se trata de analizar la secuencia de actividades que hay que desarrollar, entre el momento en que se determina la necesidad de la compra de un bien, y el momento en que dicho bien ha sido incorporado físicamente, para que dichas actividades se puedan llevar a cabo en el lapso más breve posible. Dicho lapso determina el capital necesario que hay que invertir en “materiales de almacén general”, dentro del capítulo de bienes de cambio, para hacer viable que la empresa u organización no tenga interrupciones en el funcionamiento de la misma, hasta que ingrese físicamente el material de almacén general comprado.

De esta manera es necesario examinar todas las series de alternativas posibles, sin modificar los recursos disponibles, para observar si como consecuencia de dicho análisis es posible acortar el lapso de la duración de la ejecución de la función



abastecimiento. ¿Se emite una nota de pedido a favor de los proveedores, vez por vez? ¿Se emite una nota de pedido abierta a los fines de evitar la reiteración de dicha emisión cuando la nota de pedido se hubiera agotado? ¿Se opta por la introducción, dentro de ciertos parámetros, de la compra directa, sin necesidad de formular la emisión de las notas de pedido?

b. Actitud de análisis con alta flexibilidad al replanteo de los paradigmas.

Si la actitud de análisis de la eficiencia no se circunscribe exclusivamente a la eficiencia funcional, sino que se examina la eficiencia global de la organización, es probable que se tenga un estímulo mayor en reexaminar los paradigmas, uno de los cuales, podría ser, en el ejemplo examinado, que se analizara la conveniencia en ver si en lugar de 5 personas afectadas a la función de compras, pueden asignarse más personas.

Supongamos que con 5 personas en el área de compras, la duración en dicho sector en llevar a cabo las actividades que comprenden, entre recibir la solicitud de compras, examinar a qué proveedores se puede invitar a cotizar los precios de los insumos requeridos, efectuar la invitación a no menos de cinco de dichos proveedores, recibir la respuesta en el lapso convenido, analizar la conveniencia de las ofertas, determinar el ganador o ganadores del acto licitatorio, informar al interesado, emitir la nota de pedido, recibir los bienes adquiridos, y la facturación emitida por los proveedores insume 100 días, y si se aumenta la dotación del área de compras a 10 personas, el lapso para llevar todas las actividades descriptas, se reduce a 60 días.

La consecuencia de esa reducción de 40 días en el lapso de aprovisionamiento implica 40 días menos de consumo de elementos de almacén general que es necesario que estén en el stock físico para atender las necesidades de los distintos sectores que tienen que ser abastecidos. Por lo tanto, la suma de todos los materiales que no se necesitan tener en stock para atender 40 días de consumo significaría una reducción de capital que habría que mantener en el capital activo de la empresa, lo cual, a su vez, significaría una reducción del costo de financiamiento de dicho capital inmovilizado.

El menor costo de financiamiento tendría que ser comparado con el mayor costo de estructura en concepto de remuneraciones, cargas sociales y costos vinculados, correspondiente al aumento de 5 personas en la dotación del área de compras que, en la hipótesis analizada, se hubiera necesitado incrementar a los fines de reducir los 40 días del tiempo de abastecimiento que se había analizado como mecanismo de replanteo de ciertos paradigmas funcionales.

Es posible que de resultados de dicha actitud de no agotar en la propia función (compras) el análisis de posibles mejoras en la eficiencia, y mirar la repercusión en otra función (almacenes), en la cual además de los costos de mano de obra del personal, hay

inversiones en activos (stock de almacén general), se produzca una mejora en la eficiencia global del ente u organización, como un todo.

Este ejemplo traduce algo que en la experiencia laboral no es tan fácil de lograr, aunque se tuviera la seguridad que la eficiencia podría ser mayor si se incrementara la dotación, y por ende ello redujera el costo financiero por menor stock de material de almacén general en el capital activo de la compañía. Ello tiene que ver con lo que se percibe como de mayor rigidez, en un futuro, ante situaciones de crisis, tener que afrontar una hipotética reducción de personal, por las implicancias humanas que conlleva ese tipo de decisiones.

Debe señalarse que los mismos niveles gerenciales son renuentes a incrementar el orgánico, porque los excesos de dotación son desvíos que quedan muy expuestos frente a la alta dirección o los accionistas, aun teniendo argumentos perfectamente demostrables, como es el hecho que los costos financieros tendrán una disminución en términos absolutos mayores que los incrementos de los costos de estructura por derivación de los mayores salarios, cargas sociales correspondientes y otros costos conexos. Lo que se teme es la rigidez del costo de estructura para su reducción.

c. Disposición para que se ejercite un seguimiento, a partir de la implementación del óptimo en la ejecución de las actividades de las funciones, de manera sistemática y con la idea de mantener dicho control a través del tiempo.

En este punto está contenido el más complejo mecanismo para el logro y mantenimiento de la eficiencia en las funciones, porque es el que está más dependiente de la naturaleza del ser humano, su comportamiento, su perseverancia, su convencimiento, su coherencia.

A lo largo de muchos años se han observado casos en distintas organizaciones, en diversos equipos de trabajo, en los que hay una tendencia que se percibe nítidamente si hiciéramos un gráfico imaginario en el cual en las abscisas estuviera el tiempo y en las ordenadas la actividad conducente a ejercitar el control para percibir niveles en la calidad o en la eficiencia. Dicha curva imaginaria ha ido descendiendo hasta llegar a ser asintótica al eje de las abscisas.

Ello tiene que ver con muchos aspectos que se vinculan con la expectativas que puede tener un ser humano en relación a la actividad laboral, a cómo se agrega valor, de resultados del trabajo, qué consideración tiene para el ser humano la actividad laboral frente al resto de las actividades del mismo, si el esfuerzo sólo se mantiene si el contexto lo percibe, si la actividad laboral se considera una forma de ayudar al prójimo de la mejor manera posible, y si se está dispuesto a entrar en los detalles, aún para aquellos que ya recorrieron laboralmente todas las responsabilidades antes de llegar al nivel máximo funcional.

A modo de hacer un comentario general, el aspecto vinculado con la actitud en el desarrollo del propio trabajo, tiene que ver más con la formación que con la información que se posea, y dentro de la formación, no tanto con la formación como elementos que decantan después de un proceso educativo bastante intenso, sino con aquellos elementos que forjaron la personalidad y la convicción como ser humano, de ser más fiel al deber ser que al querer ser.

La curva asintótica al eje de las abscisas marca un gran desafío para las nuevas generaciones en lograr que la misma vuelva a despegarse de las abscisas en forma ascendente. El desafío para las nuevas generaciones es encontrar, entre ellos, a muchas personas que les interese recuperar el deber ser más que el querer ser, que en las últimas dos décadas ha sido la característica dominante.

Shiba, y otros 1995:251 y subs., señalan que:

“Cada persona de una empresa debe estar activamente involucrada en la satisfacción del cliente y en las acciones de mejora continua. La TQM es un movimiento de masas. En el mundo actual no es suficiente depender en la empresa de solamente unos pocos genios o personas altamente eficientes. Hoy, todo el personal, debe estar movilizado para mejorar el modo de hacer los trabajos y satisfacer a los clientes. Para movilizar a cada uno para lograr esas metas, las empresas deben cambiar el modo de pensar sobre la organización del trabajo”.

Los autores mencionados señalan que en las organizaciones existen dos funciones: la función del trabajo diario y la de mejora del trabajo. El método más tradicional de organizar el trabajo dentro de un ente jurídico comprende la división de las tareas entre los trabajadores que hacen el trabajo diario y los directores que mejoran ese trabajo.

Los autores mencionados dicen, sin embargo, que este modo de organización tradicional no reacciona con adecuada velocidad para el ritmo del cambio en el mundo actual, y, además, acaba con la creatividad de las personas. La TQM prevé como concepto esencial, desarrollar la capacidad humana, integrando el trabajo de mejora en el trabajo diario, y dentro de cada unidad operativa de modo que puedan producirse reacciones prontas y correctas ante los cambios. La integración de los trabajos de mejora y la tarea cotidiana, en cada lugar de la empresa, es la idea de la función dual del trabajo, asumiendo que cada persona hace dos trabajos, el diario y el de mejora, con el fin de satisfacer a los clientes.

Nuestra visión implica la necesidad de recuperar la visión de largo plazo, en los análisis y en los esfuerzos para lograr resultados sustentables en el tiempo. La visión del cortoplacismo responde a la impaciencia individual en el progreso laboral, en mostrarse, más que en ser descubierto.

El pensamiento que hemos volcado a lo largo del presente trabajo de Tesis es que se necesita una tarea permanente de formular preguntas y recibirlas, y de recibir respuestas y producirlas. Ello con ganas inmensas de aprender, e igualmente con ganas inmensas de enseñar. Cuando se produce una conclusión que implica que hay que revisar lo que hoy se está haciendo, ello es más conveniente pasárselo a un equipo para agregar el detalle e implementar la mejora. Ello con el fin de que la tarea de revisión permanente de cómo se hacen las cosas, no pierda el impulso y continuidad. Por supuesto una nueva tarea a incorporar, sería el seguimiento de lo que se ha transferido al equipo que ha de implementar la mejora.

#### **5.4. Causas de la ineficiencia.**

*¿Cuáles son las causas que originan ineficiencia en las funciones?*

Las causas que originan ineficiencia pueden clasificarse de la siguiente forma:

a. Causas que se vinculan con poner el eje en los propios objetivos más que en los objetivos del ente o de la organización.

Suele suceder muy a menudo que un responsable intermedio en una organización toma ciertas decisiones para mejorar su propia eficiencia pero que ello origina un efecto negativo no advertido o que se consideraba no relevante, a nivel del objetivo global de una organización.

Traemos a colación este ejemplo ocurrido en la realidad de una organización . El hecho se produce en el momento de efectuarse la comparativa de precios, entre varios proveedores alternativos del servicio de provisión de mano de obra para actividades productivas. Se observa que uno de los proveedores ha cotizado un precio significativamente bajo. Si se mira la eficiencia funcional del área de compras, seguramente la lógica indica que hay que asignarle la compra a dicho proveedor, asumiendo que la calidad de todos los que figuran en la lista de proveedores ha sido examinada adecuadamente ex ante (con anterioridad).

Sin embargo, si se tiene una visión más integradora, es conveniente examinar en oportunidades anteriores, si dicho proveedor ha pagado satisfactoriamente, a su personal, todas las obligaciones laborales y previsionales, dado que de acuerdo a nuestra legislación en materia del derecho del trabajo, hay solidaridad en materia laboral, frente a incumplimientos de un proveedor contratado comercialmente, como suministrador de mano de obra, que incumple las normas existentes en materia del derecho laboral, en relación a su propio personal en relación de dependencia.

Muchas veces, adicionando al precio de adquisición ventajosa, en la selección del proveedor, los cargos que tuvo que afrontar la empresa fruto de las responsabilidades solidarias en materia laboral, dicho costo resultante no hubiera sido el más conveniente cuando se efectuó la comparativa de precios, y se ignoraron otros elementos de juicio que debieron ser tenidos en cuenta, con una visión más global y organizacional.

Es posible asegurar, que existen muchos sobre costos originados en la mayor seguridad buscada por las personas que tienen que ejecutar actividades dentro de cada una de las funciones que lleva a cabo un ente u organización. La búsqueda de dicha seguridad personal, atendiendo a sus propios objetivos de minimizar riesgos personales, es claro que puede, y seguramente termina conspirando, contra los propios objetivos de eficiencia global de la organización.

b. Causas que se vinculan con la forma de distribuir el tiempo gerencial entre los temas urgentes y los importantes, y estos últimos, entre aspectos a implementar y aspectos implementados.

Como se ha comentado anteriormente, es bastante frecuente comprobar que los que tienen responsabilidades de supervisión tienen también reconocidas dificultades en separar el tiempo razonable del que se dispone laboralmente para atender los temas urgentes, sin comprometer el tiempo necesario para atender los temas importantes. Muchas personas son autoindulgentes y sienten un gozo pleno en sentirse ocupados en tareas laborales, sin analizar con precisión sobre la calidad y diversidad del trabajo que consume dicho tiempo disponible. Es por eso que los temas importantes, sufren una eterna postergación, en lugar de atenderse con equitativa prioridad como se hace con los temas urgentes. Y dentro de los temas importantes, se pone atención a las novedades, dentro de dicha categoría de temas, más que aquellos temas importantes de proyectos ya concluidos que se encuentran en vigencia y que recomiendan la ejercitación de un control permanente a los fines de vigilar que no se caiga la eficiencia que se había logrado en el momento de la implementación y durante lapsos posteriores a ella.

c. Causas que se vinculan con la actitud de dejar de poner atención a nuevos aprendizajes, no obstante tener una sólida experiencia.

En los grupos de trabajo, los líderes aprenden de sus supervisados, y éstos últimos de sus líderes. En las organizaciones coexisten distintas formaciones y carreras universitarias de las cuales provienen los ejecutivos que llevan adelante la conducción de las mismas. Muchas de dichas profesiones no tienen una exacta visión administrativista de la gestión, y tampoco perciben claramente a qué se refieren los administradores cuando hablan de la ejercitación del control, interpretando, en una

gran mayoría de casos, que dicho concepto tiene implicancias meramente burocráticas, sin poder percibir los aspectos positivos, que sin duda tiene.

El supervisor de un grupo de trabajo debe ser permanentemente inquisitivo, cuidando las formas como se exterioriza dicha actitud. Es decir, que el interlocutor tiene que interpretar, con toda exactitud, la absoluta honestidad intelectual de la pregunta del supervisor. La misma debe trasuntar la voluntad y la necesidad de aprender o informarse por parte del supervisor, sobre los detalles respecto a cómo se lleva adelante la ejecución de una tarea.

De igual manera con respecto a las repreguntas que pudieran formularse hacia el supervisor. Es verdad que dicha humildad intelectual se logra muchísimo cuando el supervisor ha recorrido también una larga experiencia operativa en los distintos lugares y en las distintas funciones que se ejecutan normalmente en un ente u organización.

El supervisor debe entender, que más allá de su experiencia concreta, en todas las actividades de las funciones que ahora supervisa como responsable de un equipo de trabajo, el principal rol de él es aprovechar el mayor conocimiento que los demás integrantes del grupo tienen sobre cada una de las funciones en los detalles que hacen a la ejecución operativa, y aportar, ahora sí, en su rol de supervisor, su experiencia y su conocimiento de la organización, poniendo el acento, justamente, en ella, como un todo, y no solamente en la particularización de una función o de algunas actividades dentro de ella.

La experiencia de la supervisión, en los roles previos, y en el actual, significa darse cuenta que la actividad humana, hablando desde una generalidad, es pura discontinuidad, puro cambio, pura impaciencia, y pura inconsecuencia, lo cual puede ser el germen de la declinación de la eficiencia, motivado más por el “querer hacer cosas nuevas”, dejando de lado aquellas que se acaban de implementar”, que por ineficiencia, por inexperiencia o ignorancia, por irresponsabilidad o por descuido.

El ser humano puede tener la creencia que fuera de él habrá alguien que tome la posta de seguir vigilando la eficiencia que se había logrado en una función, con el objetivo de mantener dicha eficiencia con el nivel logrado, permanentemente. Y aunque no tuviera dicha creencia, en su fuero interno no está dispuesto a invertir una cuota importante de su tiempo funcional en controlar cómo se está cumpliendo la función o la actividad en la cual se había alcanzado una eficiencia importante.

Si muchas personas tuvieran el convencimiento que para mantener la eficiencia lograda hay que seguir controlando los factores que la determinaron, y lograr incorporar en su conducta, dicha actitud de vigilancia y comprobación, no sería tan necesario que no pocas personas tuvieran que destinar una parte relevante de su tiempo para hacer

dicho control de mantenimiento de la eficiencia o de recuperabilidad de la misma, si ya algo se hubiera comenzado a deteriorar, sin haberlo advertido previamente.

La gran duda es si algunas de esas muchas personas, conocedoras que otras también están ejercitando el control de verificabilidad del mantenimiento de la eficiencia, seguirán ellos también haciendo lo mismo sin tentarse de abandonar dicha actitud por la creencia que el resto de los que estaban imbuidos proseguirán con dicha actitud consecuente.

d. Causas que se vinculan con la visión que se tenga de los determinantes del resultado: resultados por generación de negocios ó resultados por mantenimiento o mejora de la eficiencia.

En muchas empresas y organizaciones se suele escuchar frecuentemente, de parte de los altos niveles de supervisión, que prefieren poner la energía en la realización de los negocios que se llevan a cabo para cumplimentar el objeto social, que poner la energía en tratar de mantener la eficiencia en el desarrollo de las funciones o actividades dentro de ellas, fundamentando dicha apreciación en las distintas proporciones de resultados que los logros en unos u otros producen para las empresas y organizaciones.

Siempre hay una actitud frecuente de plantear dicha percepciones como opciones excluyentes. Es decir, no se concibe que son actividades o preocupaciones que pueden ser mantenidas simultáneamente como parte del tiempo directivo, sino que, por el contrario, se cree, que los mejores logros se producen cuando la actividad de desarrollar el objeto social es a tiempo completo y a través de una sola actividad.

Bueno es reflexionar que, además, hay un error en el planteo, porque la dedicación a los negocios, y no al mantenimiento del nivel de eficiencia, no contempla la siguiente inexactitud: cuando alguien evalúa un proyecto, y mide sus efectos a través del cálculo de la tasa interna de retorno, en los papeles que traducen las premisas de dicho proyecto, se asume que todo se ejercita con una alta eficiencia funcional, sin asumir premisas de disminución de la rentabilidad de los proyectos en el tiempo, por no estar cuidándose la eficiencia lograda a través de una inversión de tiempo también en dicha actividad.

Seguramente, si se recuerda el ejemplo que se ha señalado de la apertura de una carta de crédito por parte del ente, para efectuar una importación de un insumo que forma parte de su costo operativo, en los papeles, la TIR habrá sido la resultante de haber considerado que la apertura de dicha carta de crédito fue hecha exactamente el día óptimo para ello, mientras que los objetivos conservadores de la persona que está a cargo de la ejecución de dicha apertura crediticia, es seguro que terminará abriéndola muchos días antes de dicha fecha, para no tener el riesgo de un olvido o por temor a que el producto no llegue en el tiempo requerido, o por alguna otra razón.

Lo que se está diciendo es que la TIR que ha reflejado el proyecto en cuestión, asume, en definitiva, que la eficiencia se mantiene en el tiempo, por lo cual, se puede concluir, que es bueno dedicar tiempo a los negocios, pero también, al mantenimiento de la eficiencia, que es una premisa que se adopta, en general, en todo modelo funcional cuando se evalúa un proyecto de inversión que pretende ser puesto en vigencia.

En otras palabras, si no se quisiera invertir tiempo en el mantenimiento de la eficiencia lograda en las funciones, y se quiere concentrar todo el tiempo en la ejecución de los negocios, entonces, las premisas que hay que adoptar, como parámetros de evaluación del proyecto, deben tener en cuenta un incremento en los costos originados en la pérdida gradual de la eficiencia funcional lograda inicialmente, lo cual hará que la TIR resultante de cualquier proyecto va a ser, en general, menor a las que hoy en día se calculan, porque por definición los proyectos se evalúan asumiendo la ejecución de las funciones con eficiencias estándar ideales.

e. Causas que se vinculan en no mantener una actitud activa en la información que es necesario obtener del sistema de contabilidad de gestión.

Hemos dicho a lo largo de este trabajo que la información que se puede extraer de los sistemas de información de gestión no es tan standard como la que se elabora en los sistemas de información financiera. En esta última los outputs son más conocidos, y no requieren del que la diseña o participa en su elaboración, de la experiencia concreta en el día a día, de haber tenido responsabilidades en los objetivos funcionales, de haber tomado decisiones, previo análisis de distintas alternativas para favorecer el proceso. Estos últimos requerimientos señalados, son requisitos indispensables para poder recomendar el diseño de la información de gestión a relevar, cuyos outputs a través de un lapso representativo van a permitir testimoniar la evolución de las variables deseadas.

El aspecto señalado en los párrafos anteriores, es muy importante no descuidarlo, porque son las evidencias que orientan y disparan los diálogos que han de sostener los ejecutivos que integran la pirámide organizacional, a los fines de proponer los cambios para recuperar la eficiencia con síntomas de involución.

##### **5.5. Proceso de comportamiento de los miembros del grupo de trabajo.**

*¿Cuál es el comportamiento de los miembros del grupo de trabajo en torno a la eficiencia organizacional?*

En general, en lo que es materia de nuestro conocimiento, la bibliografía no se ha dedicado a explicar el proceso de comportamiento de los miembros dentro de un grupo



de trabajo en búsqueda de un objetivo como la eficiencia, y la actitud del responsable del mismo, en materia de similar objetivo, ni tampoco cómo se puede distribuir el tiempo disponible entre una sucesión de tareas características de la ejecución de la actividad de la función, y dentro de ellas, cómo se hace un diagnóstico de la evolución de la eficiencia, cómo se releva la información para la emisión de los informes de la contabilidad de gestión, y cómo se invierte el tiempo necesario para mantener adecuadamente la eficiencia lograda, o se revierte el deterioro de la función respectiva hasta recuperar los niveles que en algún momento se habían alcanzado, o para superarlos, si hubiera margen para ello.

En general, en temas de informes de contabilidad de gestión y de administración se efectúan muchos análisis que tienen la intención de presentar una serie de recomendaciones para solucionar problemas concretos o puntuales, o para mejorar o alcanzar niveles de mejoras superiores a los que hasta entonces se verificaban.

Implícitamente se parte de la idea de lo que podría llamarse “la inmutabilidad temporal de los progresos alcanzados”, es decir, no se comenta ni indaga qué es lo que hace que no obstante haberse llegado a niveles de excelencia, luego se producen retrocesos. Incluso, qué es lo que hace que dichas involuciones que se producen en diversos entes u organizaciones, se manifiestan en diferentes intensidades y con diferentes efectos.

Manes, 2013:39 y subs., Director del Instituto de Neurología Cognitiva (INECO) y del Instituto de Neurociencias de la Fundación Favaloro, ha señalado claramente:

“Para los seres humanos la supervivencia depende, en gran medida, de un funcionamiento social efectivo. Las habilidades sociales facilitan nuestro sustento y protección. Si queremos entender a los seres humanos, la comprensión de las capacidades relacionadas con la sociabilidad cobra un rol fundamental”.

“El estudio sobre la cognición social tiene sus raíces en la psicología social, disciplina que procura entender y explicar cómo los pensamientos, las sensaciones y el comportamiento del individuo, se ven influenciados por la presencia, ya sea real o imaginaria, de otras personas. Estudia al individuo dentro de un contexto social y cultural, y se centra en cómo la gente percibe, atiende, recuerda y piensa sobre otros, lo cual involucra un procesamiento emocional y motivacional”.

El artículo de Manes, 2013:39 y subs., precisamente, implica que el responsable máximo de un área tiene que tener claros estos conceptos para todas las actividades que se conectan con su responsabilidad. Las funciones son desplegadas por personas en actividad. Algunos en sus roles de gerentes responsables de cada función. Otros como miembros de los equipos de trabajo que llevan adelante cada una de las actividades que significan, en su visión global, una función. Es muy impactante la

afirmación hecha por Facundo Manes cuando dice que para los seres humanos la supervivencia depende de un funcionamiento social efectivo. Las habilidades sociales facilitan nuestro sustento y protección.

Remata su razonamiento con una afirmación contundente “si queremos entender a los seres humanos, la comprensión de las capacidades relacionadas con la sociabilidad cobra un rol fundamental”.

### **5.5.1. Habilidades sociales.**

*¿Qué habilidades sociales debe tener el responsable máximo de un área, además de las técnicas según las funciones de las cuales es el responsable?*

Hasta ahora el tema se enfocaba como una gran caja negra, en la cual se hablaba de un input representado por las acciones concretas que se ejercitaban para el logro de los objetivos, y luego se verificaba un output, representado por los hechos concretos o logros producidos.

Aquí Manes, 2013:39 y subs., autor de este artículo sobre “Las facetas de nuestro cerebro social”, cuando se refiere a la psicología social, la define como aquella disciplina que procura entender y explicar cómo los pensamientos, las sensaciones y el comportamiento del individuo, se ven influenciados por la presencia de otras personas.

Si el director general y el responsable máximo del área tienen la convicción que es importante el logro de la eficiencia de las funciones, y su mantenimiento a través del tiempo, es indudable que entre un 10 y 15 por ciento de su tiempo tiene que actuar conforme a ello, generando reuniones con sus supervisados directamente, haciendo preguntas a niveles inferiores, personal o telefónicamente, y poniendo de manifiesto en las reuniones la evolución de los parámetros que surgen de la contabilidad de gestión, en un tablero de comando o instrumento similar.

De lo que se trata es de “contagiar” las preocupaciones sobre el tema, para que ese mismo objetivo se “derrame” hacia abajo, hacia todos sus colaboradores.

Nuestra visión, en relación a la exteriorización del comportamiento de una persona, es que éste es uno solo, cualquiera fuera el rol que dicha persona está ejercitando: como persona; como integrante de una familia; como miembro de una comunidad; como responsable de una actividad laboral.

Tiene un marco de valores dentro de los cuales debe moverse, y tiene que lograr un desempeño dentro de cada uno de dichos roles que agregue valor al conjunto, es decir,

que sepa cómo actuar, cómo alcanzar los objetivos válidos en cada una de dichas esferas de acción, respetando los valores y agregando el mayor valor para los grupos en los cuales uno actúe.

“La cognición social incluye diversos procesos, tales como la \*teoría de la mente\* (se denomina así a la capacidad de inferir los estados mentales de otras personas –incluyendo sus intenciones y sentimientos- y de darse cuenta que los otros tienen deseos y creencias diferentes a las nuestras), la empatía, el reconocimiento de expresiones faciales, el procesamiento de emociones, el juicio moral y la toma de decisiones”.

“Existen teorías que sostienen que el tamaño del cerebro se relaciona mayormente con el alcance del contacto social en cada especie. A partir de esto, muchos se han preguntado si la complejidad de nuestro cerebro no se debe justamente a la complejidad social de nuestra especie. Otros investigadores postulan que el desarrollo de la capacidad de manipular a los demás (o el engaño táctico) fue crucial para la evolución de nuestro cerebro”.

Siguiendo a Manes, 2013:39 y subs., de la transcripción de los párrafos anteriores, podemos decir que la pretensión de derramar hacia todos los niveles del área, en la cual se actúa como responsable máximo, va acompañado de la actitud de mantener en el tiempo la eficiencia máxima lograda, o mejorar el nivel de la eficiencia funcional actual. Esto es factible alcanzarlo no sólo explicitando dicho objetivo, sino intentando contagiar y lograr un cambio en el comportamiento, invirtiendo una parte del tiempo útil laboral en controlar y obtener explicaciones sobre las razones de los cambios que se observen en los parámetros que muestra la información de gestión (días invertidos en la función respectiva; dotación afectada a la respectiva función; días de capacitación sobre temas vinculados a la eficiencia; nivel de inasistencia de los miembros que ejecutan las funciones; y similares).

Cuando se generan reuniones entre el nivel de la supervisión y los supervisados, las preguntas que se formulen desde la supervisión máxima hacia sus dirigidos, origina igual temperamento cuando dichos supervisados organizan, como jefes, similares reuniones, y procuran satisfacer con respuestas las preguntas formuladas a los niveles más operativos.

### **El directivo debe predicar con el ejemplo.**

Siempre el nivel máximo de un área es motivo de atención permanente por las demás personas que desempeñan roles en distintas funciones de la misma. ¿Cómo divide su tiempo disponible? ¿En qué temas se ocupa? ¿Qué preguntas formula habitualmente? ¿Se acuerda de lo que ha solicitado, para reclamar a posteriori? ¿Hace preguntas para obtener aclaraciones sobre lo recibido? ¿Su interrogatorio es genuino?

Es frecuente que se confunda que la “realización de cosas” vinculadas con la eficiencia, es, por sí sola, garantía que dicha eficiencia se va a lograr y mantener en el tiempo. No basta en construir calles adecuadas, instalar semáforos, redactar normas sobre estacionamiento, circulación, y penalidades por violación de dichas normas. Se hace necesario también, ejercitar efectivamente controles, publicar estadísticas de infracciones; de sanciones; premiar a conductores que no cometen infracciones; dar conferencias que expliquen la evolución que muestran los parámetros de acatamiento a las normas.

Pero una cosa es importante, quizás más que cualquier otro aspecto, y es darle continuidad a los operativos de control creativo. Dar continuidad es no estar fijando una fecha para dejar de efectuar dicho control creativo. La norma debiera ser que se instalen los controles creativos y superadores para siempre. El hábito de realizarlos siempre debe existir. En todo caso, lo que podría variar es la intensidad o la frecuencia de la ejercitación de dichos controles. Si una conducta adecuada se ha internalizado en los comportamientos se puede disminuir la frecuencia en que se controlan los mismos, pero no se los debe interrumpir definitivamente.

#### **5.5. 2. Discontinuación de los controles.**

*¿Qué hace que se llegue a discontinuar los controles?*

Sabemos que muchos pueden creer que la mayor importancia es que existan los instrumentos objetivos (sistemas; normas; procedimientos), más que el control de los comportamientos. Otros, si bien pueden tener muy claro cuál es el aspecto más importante, esto es, la continuidad de los controles, sin embargo sucumben a lo que podría llamarse el “tedio de la reiteración de un mismo rol”, lo cual es muy común en los seres humanos. Si bien esto es muy común en el comportamiento humano, no debería afectar la eficiencia en la ejecución de las funciones, si el derrame de las actitudes a tener estuviera adecuadamente diseminado en otros colaboradores y preferentemente de distintas generaciones.

El reconocimiento e identificación de los miembros de un equipo de trabajo es fundamental. Es un camino de ida y vuelta. Conocer y que me conozcan. Es buscar la actitud honesta y colaborativa, predicando con similares argumentos. Estar auténticamente interesado en el grupo, por lo laboral y por los otros roles de actividad que los mismos despliegan. Es dar mensajes, explicando los alcances de los mismos. El lenguaje verbal no es preciso cuando se intenta lograr la adopción de comportamientos. Es importante definir los alcances de los objetivos a los fines que los mismos sean perfectamente entendidos.

### 5.5.3 Motivaciones internas, sentimientos y creencias.

Manes, 2013:39 y subs., señala que la interacción adecuada con otra persona requiere de la aceptación inicial que el que está enfrente de uno es una persona diferente. A partir de allí, debemos imaginar las motivaciones internas, los sentimientos y las creencias que condicionan a su conducta teniendo en cuenta, además, que los estados mentales de cada persona son derivaciones también más estables de la personalidad. Es clave no perder de vista que nuestro comportamiento influye sobre el de otra persona, tanto en lo que hace a actuar de una manera socialmente correcta, como también, intentar persuadir o influenciar el estado mental de la otra persona.

García Casella y otros, 1997: 301 y subs. ha señalado:

“Para un desarrollo científico de la contabilidad resultarían de gran interés una serie de postulados, supuestos o fundamentos tales que permitieran un desarrollo amplio de la Teoría General Contable. Podríamos tomar, críticamente, los que propuso R. J. Chambers en 1969, bajo el título Towards a general theory of Accounting (Hacia una teoría general de Contabilidad) en el capítulo 36 del libro Accounting Finance and Management (Arthur Andersen) (Contabilidad Financiera y Gerencial). Aclara que limita su ejercicio a las personas físicas, productores o consumidores y al intercambio comercial entre empresas. Dice se puede generalizar, cosa que pensamos hacer”.

Continúa señalando García Casella y otros, que Chambers establece diferencias entre los seres humanos, por lo cual no caben dudas que esa libertad, y el aspecto único no repetible de cada ser humano, tendrá incidencia en el comportamiento, y en relación a la contabilidad.

Señala el autor que Chambers puntualiza tres diferencias principales que afecta la tarea que describe y establece normas en relación a la contabilidad. Diferentes tipos de necesidades determinan diferentes tipos de información para, a su vez, satisfacer necesidades de diversos usuarios. Diferentes habilidades repercuten sobre usuarios y emisor de información contable, determinan nuevas y diversas formas de emisión de normas y requerimientos extremos a raíz de la diversa habilidad de lectura e interpretación de su significado. La diferencia es la inclinación manifiesta o no para la acción. Ello provoca una diversidad acentuada y poco tomada en cuenta.

García Casella y otros, 1997: 301 y subs. concluye que no hay que olvidar que los que regulan la actividad de emisión de información contable también son seres humanos con diferencias de necesidades, de habilidades y de inclinación para la acción. El problema directo a resolver es identificar el grado de influencia de las diferencias entre individuos en la actividad contable.

Finalmente, García Casella y otros, 1997, establece la hipótesis directa a plantear: la diferencia entre individuos en materia de necesidades repercute en la actividad contable; la diferencia en materia de predisposición a la acción, repercute en la actividad contable.

Chambers también ha analizado, además de las diferencias entre los individuos, la diversidad de metas, la diversidad de roles, variabilidad de las metas en el tiempo, intensidad de las necesidades, orientación, pensamiento, capacidad limitada y otros 31 características adicionales, que indudablemente tienen su influencia tanto sobre la emisión de información contable como la conducta o comportamiento de las personas en el análisis y logro de una eficiencia permanente.

#### **5.5.4. Roles no disociados en la persona física.**

Podemos decir, siguiendo el razonamiento de Manes, 2013:39 y subs., que el rol de persona física en relación de trabajo, no puede disociarse del rol de persona física en interacción social o en interacción familiar. La conducta, el comportamiento y la personalidad de los miembros de una organización deben de tener un alto porcentaje de denominadores comunes en los diferentes roles de los individuos. La eficiencia debe ser un valor apetecible en cada uno de dichos roles. Las metas individuales tienen que ser compatibles con los objetivos organizacionales.

La eficiencia es, en general, un objetivo implícito en las organizaciones, por lo cual, la persona física, en su accionar, cualquiera fuera el rol, tiene que poseer metas de eficiencia. Los objetivos de eficiencia de un ser humano no pueden colisionar con los objetivos de eficiencia organizacional. La prédica verbal y del comportamiento en búsqueda de la eficiencia es un ejemplo organizacional, social y familiar de un uso económico de los recursos para cumplimentar los objetivos.

A nivel familiar, social y laboral los caminos para llegar a la eficiencia son similares, en cuanto a valor deseable, y en cuanto a influenciar a los fines que se logre un comportamiento adecuado para satisfacer ese objetivo. En esas tres áreas de actuación del ser humano, no depende de lo que se escriba, ni depende de lo que se diga, En la familia, en el medio social y en las organizaciones se va a lograr un contagio de los valores que se persigan, si se predica con el ejemplo, y si la prédica se mantiene en el tiempo sin solución de continuidad.

“En el famoso cuento de Edgar Allan Poe \*La carta robada\*, el célebre detective Auguste Dupin descubre el enigma que un batallón de policías no había podido resolver. ¿Cómo lo logró? Le preguntan asombrados. Él les explica que hizo

simplemente lo que una vez vio hacer a un niño que adivinaba una y otra vez en qué mano sus compañeros tenían escondida una bolita: saber lo que el otro puede pensar y sentir distinto a uno, comprenderlo y actuar en consecuencia. En mayor o menor medida, de eso se trata ser humano”.

#### 5.5.5. La eficiencia está lejos de los actos de autoridad.

La eficiencia no se logra a través de actos de autoridad, sino a través de la producción de un comportamiento organizacional adecuado de los recursos humanos en el rol de líderes de grupos, que dedican, un significativo tiempo de su gestión a revisar detalladamente la forma en que se ejecutan las actividades y las funciones, de tal manera que dicho comportamiento se expanda a través de otros funcionarios en la actividad continuada.

En un artículo del Diario Clarín publicado el día 06 de octubre de 2013, el periodista Claudio Martyniuk, realiza una entrevista al antropólogo Salomón Jorge Babor, de nacionalidad argentina ( Doctor en Ciencias Sociales (UBA), Licenciado en Ciencias Antropológicas (UBA), Postgrado en Marketing (UADE). El mismo es Director de la Consultora Antropología y Empresa. Autor del libro “Un antropólogo en la empresa” – Gran Aldea Editores, Buenos Aires, 2009. Dicho artículo es titulado *En las Empresas, el tema de la felicidad se coló por la ventana y hoy es central*”).

Martyniuk, 2013:1 y subs., señala que “un rasgo del afán innovador, esa palanca que moviliza los recursos del mundo, es el **perspectivismo**. Se promueven nuevas miradas para impulsar la eficiencia, apuntando a lograr más productividad, más circulación, más éxito, más adhesión”.

El periodista señala que Babor, S. comenta que las empresas son un espejo de la sociedad el cual devuelve la imagen de las riquezas y las miserias , generosidad y rivalidad, amistad y traición, solidaridad y discriminación. Al referirse a la eficiencia y la mejora continua en la productividad, el autor del libro mencionado argumenta que ello puede ser un concepto universal, pero hay variadas concepciones en cuanto al método y los procesos para llevarlas a cabo.

Nuestro pensamiento es que lo mencionado por Babor, S., que señala una continuidad entre lo observable en la sociedad y en las organizaciones, nos ratifica aún más en nuestra idea que constituye una tarea ineludible estimular todo intercambio verbal y de pensamiento sobre la mejor manera de efectuar las actividades contenidas en las funciones, para asegurar la ejecución de las mejores prácticas que culminen en una mejor eficiencia.

El antropólogo Babor, menciona que frente a la actitud de las empresas grandes: el empresario pyme no duda en tomar un crédito para invertir en la renovación de una

maquinaria, pero no ve relevante invertir en la formación y capacitación de su gente. Las grandes empresas, en este sentido, les llevan muchos años a las pymes.

Estamos de acuerdo con Babor, que se ratifica con los casos observables en la realidad de las organizaciones grandes y algunas medianas, las cuales ven relevante la inversión en la formación y capacitación de su gente, mientras que el resto de las medianas y una gran mayoría de las pequeñas empresas, aún no han concientizado la importancia estratégica de la capacitación técnica y de comportamiento (formación) de los recursos humanos, como factor de cambio relevante de la cultura organizacional.

Babor, S. enfatiza que el gran desafío en relación a las organizaciones se resume en una palabra: compromiso. Aquí podemos decir que la gestión del compromiso de los colaboradores que cotidianamente trabajan en una organización es la clave. Cómo se construye el compromiso. Cómo se motiva a la gente para que rinda más. El autor menciona que las empresas pueden ser acreedoras a recomendaciones de sus empleados y clientes, en la medida que se caractericen por una comunicación clara y transparente que brinda confianza en los principios, productos, servicios y marcas.

Nuestro pensamiento es que el compromiso de los recursos humanos se logra integrándolos a la organización, a través de la comunicación de los objetivos de largo plazo, la información clara de los eventos cotidianos que acontecen en la organización, la materialización de asignación de mayores responsabilidades, y el intercambio a todo nivel de opiniones y análisis sobre la mejor manera de hacer las cosas, es decir, de identificar las mejores prácticas para mantenerse en la mejor eficiencia lograda.

Compartimos la opinión de Babor que los clientes son la fuente más importante de aprendizaje para el empresario. La neutralización de la incertidumbre y la minimización de los errores, en general es más frecuente que provenga de las relaciones con los clientes. Señala que el producto y la calidad que lo sustenta constituyen una parte del capital cultural.

Al igual que Babor, creemos que el producto es la resultante de la gestión del trabajo, mientras que la calidad está mucho más vinculada a la generación de un conocimiento sustentable y compartido.

La colaboración, el compromiso y el involucramiento constituyen la estructura que permite concretar todo lo que se produce en una empresa, con el más alto nivel de eficiencia..

Babor S. dice que internamente en una organización el antropólogo busca y examina para indagar e interpretar los valores de la empresa, sus costumbres y comportamiento. Los entes están inmersos en situaciones plenas de rituales. El antropólogo busca entender el sentido de las prácticas, el significado que le brindan los



propios actores. Se analizan objetivos que llevan a las personas a realizar lo que hacen.

Lo señalado precedentemente, muestra, indudablemente, que nuestra percepción de la necesidad de un intercambio intelectual, y de conocimientos sobre cómo actuar, para iniciar una marcha permanente con destino a un mejor nivel de eficiencia, actitud que debe ser mantenida en el tiempo en todos los niveles decisorios y encarado por los que participan en la ejecución de las decisiones, tratando de entender detalladamente de las personas por qué hacen lo que hacen, y que el interlocutor se abra a recibir nuevas ideas sobre ello, constituye la mejor manera de ir construyendo una cultura organizacional por consenso y una capacitación de la más alta calidad, en forma continua.

Manes, 2013:39 y subs., dice que:

“Muchos estudios demuestran que aquellas personas que no pueden postergar sus tentaciones en la vida adulta (es decir, poseen menor autocontrol) tienen una mayor tendencia a tener problemas de adicción o de tomar decisiones que terminan siendo inadecuadas. Una de las claves es que el circuito cerebral que alimenta esta capacidad está superpuesto con el conjunto de redes que permiten concentrarse en las consecuencias a largo plazo de las recompensas inmediatas”.

Manes, 2013:39 y subs., explica que el cerebro va experimentando cambios a lo largo de la vida en la medida que ocurre cada experiencia. Eso permite afirmar que no hay nada que permita asegurar que los que no pueden postergar sus tentaciones no tengan la posibilidad de cambiar.

Consideramos que teniendo en cuenta lo tratado por el autor, es claro que a una organización le va a interesar, y mucho, descubrir, cuál es el sentido de las prácticas, de hacer lo que hacen, significado que va a provenir de los mismos actores.

Pensamos que de nuestra propuesta formulada en este trabajo de Tesis, han de surgir las creencias que conducen a las personas a realizar lo que hacen. En todos los niveles de las organizaciones, la conducta o comportamiento en el ejercicio del rol directivo seguramente tendrá una evolución desde más discrecionalidad a menos discrecionalidad, a medida que se tome mayor conocimiento sobre los cambios de comportamiento que aseguran en los entes una mayor permanencia de la eficiencia.

## **5.6. Comentarios finales.**

En este capítulo se ha podido examinar y concluir que los diseños de sistemas actuales de información se caracterizan por ser integradores de todas las funciones de las empresas, y para los entes hay una mayor facilidad económica de acceder a los sistemas electrónicos. Esto hace que sea posible para las empresas, pequeñas, medianas y grandes, disponer de datos monetarios y no monetarios, que permiten, finalmente, arribar a información financiera y también a información de gestión. Ambos tipos de información son necesarias para la medición de la eficiencia con que las funciones se desarrollan en una organización.

Si los sistemas no estuvieran diseñados de una manera integradora, seguramente la información financiera estaría disponible desde los sistemas electrónicos de información, y cierta información de gestión, no monetaria, deberá tener que elaborarse a partir de ciertos procesos de información manual.

Los sistemas de información son susceptibles que hoy se diseñen para el relevamiento en línea y en tiempo real, de información no monetaria o cualitativa. Si así lo estuvieran, pero no se calificara a esta última información como de necesario cumplimiento a los fines de validación de otra información de índole monetaria, entonces la preparación de cierta información a incluir en los informes contables de gestión debería practicarse manualmente. Ello generaría inconvenientes en cuanto a la oportunidad de la información, la seguridad de la integridad de la misma, y a la uniformidad de tratamiento de los datos relevados.

Este tema es importante que sea tenido muy en cuenta. También lo es que en el diseño de las salidas de la información de gestión, haya un sector a ser relevado especialmente, para definir los outputs de salida, integrado por aquellos muy vinculados al conocimiento contable, pero con un profundo y amplio conocimiento en las explicaciones de gestión, y que posean un sólido conocimiento sobre el desarrollo de cada una de las funciones que posee una organización para cumplimentar los objetivos de corto, mediano y largo plazo.

Dicha información de gestión se erige en una herramienta muy importante para el seguimiento de la eficiencia en cada una de las funciones, y en la organización como un todo. Sirve como elemento para el diagnóstico, y también como constatación de la evolución de la eficiencia global de las organizaciones, a poco que se introduzcan cambios para mejorar la eficiencia y sostenerla en el largo plazo.

El problema permanente que se verifica en relación a la ejecución de las funciones que existen en una organización es que con el tiempo toda organización tiende a desorganizarse. En organización se ha acuñado un término físico para describir este fenómeno: entropía. Todo lo que existe pasa gradualmente de un estado ordenado a otro caótico y de este estado caótico no hay regreso.

Para el mantenimiento de la eficiencia alcanzada en una organización se necesita que haya un cambio en la actitud de todos los niveles de la organización. Esa es la forma en que la eficiencia va a ser una función continua, sin retrocesos. La organización tiene que definir el comportamiento y actitud tal que con el concurso de todos los miembros que la integran, consustanciados con la misma, el mantenimiento de la eficiencia lograda va a ser un objetivo permanente de la organización y de los miembros que la conforman.

Cada persona en una organización debe estar activamente involucrada en la satisfacción del cliente y en la identificación de las actividades que producen una mejora de la eficiencia.. En el mundo de estos días no es suficiente depender en la organización de solamente unos pocos genios o de personas altamente eficientes. Hoy, todo el personal, debe estar movilizado para mejorar el modo de hacer los trabajos y satisfacer a los clientes. Para lograr el objetivo de movilizar a cada uno para lograr esas metas, las compañías deben cambiar el modo de pensar sobre la organización de las tareas.

Respecto a los mecanismos para el logro de la eficiencia en las funciones, hoy en día implícitamente se parte de la idea de lo que podría llamarse “la inmutabilidad temporal de los progresos alcanzados”, es decir, no se comenta ni indaga suficientemente qué es lo que hace que no obstante haberse llegado a niveles de excelencia, luego se producen retrocesos. Incluso, qué es lo que hace que dichas involuciones que se producen en diversos entes u organizaciones, se manifiestan en diferentes intensidades y con diferentes efectos.

Las causas que originan ineficiencia pueden clasificarse considerando: i. Las que se vinculan con poner el eje en los propios objetivos de los ejecutivos más que en los objetivos del ente o de la organización. ii. Las que se vinculan con la forma de distribuir el tiempo gerencial entre los temas urgentes y los importantes, y estos últimos, entre aspectos a implementar y aspectos implementados. iii Causas que se vinculan con la actitud de dejar de poner atención a nuevos aprendizajes, no obstante tener una sólida experiencia. iv. Las que se vinculan con la visión que se tenga de los determinantes del resultado: resultados por generación de negocios ó resultados por mantenimiento o mejora de la eficiencia. v. Las que vinculan en no mantener una actitud activa en la información que es necesario obtener del sistema de contabilidad de gestión

La eficiencia no es recomendable lograrla a través de actos de autoridad, fijando normas y procedimientos de cómo hacer las cosas, sino mediante la producción de un comportamiento organizacional adecuado de los recursos humanos en el rol de líderes de grupos, a los fines de expandir dicho comportamiento a toda la pirámide organizacional, para lograr la adhesión por convicción de una nueva forma de pensar la

gestión, controlando la evolución futura y adoptando los cambios necesarios, para mantenerla en el largo plazo .

Todos los recursos humanos tienen que dedicar, un significativo tiempo de su gestión a revisar detalladamente la forma en que se ejecutan las actividades y las funciones, de tal manera que dicho comportamiento se expanda a través de otros funcionarios en la actividad continuada.

Hemos concluido que el compromiso de los recursos humanos se logra integrándolos a la organización, a través de una adecuada comunicación de los objetivos de largo plazo, la información clara de los hechos que acontecen en la organización, la efectiva asignación de mayores responsabilidades, y el intercambio a todo nivel de opiniones y análisis sobre la mejor manera de hacer las cosas, es decir, de identificar las mejores prácticas para mantenerse con la mejor eficiencia lograda.

A través de este cambio cultural en la organización, que asegure una mayor permanencia de la eficiencia global de la misma, la conducta o comportamiento en el ejercicio del rol directivo seguramente experimentará un cambio, desde más discrecionalidad a menos discrecionalidad.

o000000o

## **6. Reflexiones sobre la eficiencia de las organizaciones y su sistema de información**

Costo de las funciones : Hoy en día se habla mucho del costo de las funciones, es decir, el costo de todas las actividades que se llevan a cabo para atender todas las responsabilidades que identifican cada función dentro de una organización.

En general, la referencia al costo de las funciones más que al costo de determinados elementos no consumidos que se elaboran mediante el concurso de una función de un ente, se hace a los fines del análisis de la eficiencia global de la función, y no cometer un error al haberse hecho una evaluación parcial de la misma soslayando la incidencia sobre los activos subyacentes.

Tomemos el área de abastecimiento e identifiquemos los dos funciones o áreas que la componen: compras y almacenes. Este mismo análisis puede hacerse con el resto de las funciones que existen en un ente, cualquiera fuera la naturaleza del mismo.

En el sector de compras, las funciones llevadas a cabo por las personas que prestan servicio en el mismo, llevando adelante los procesos de compras, originan costos representados principalmente por sueldos, cargas sociales y otros costos, que debe afrontar quien contrata a dichas personas, es decir, el ente. Dichos costos se consideran consumidos en los períodos que se van incurriendo y por lo tanto no existen en general costos vinculados con ingresos futuros, como para considerarlos en el capital activo de la organización.

En cambio, en la función de almacenamiento, dentro del área de abastecimiento, existen costos consumidos, como los sueldos del sector y sus cargas sociales, y otros costos menores, pero también existen costos no consumidos, representados por el almacén general resultante de las adquisiciones concretadas y entregadas al almacén bajo la responsabilidad de ésta.

Para hacer eficiente los costos no consumidos, seguramente habrá que aumentar el volumen monetario de los consumidos. Pero en dicha función, globalmente, se ha de buscar la eficiencia de los costos como un todo.

Ahondemos un poco más el análisis. ¿Por qué van a existir costos no consumidos, como el almacén general, que se acumula fruto de las compras de un ente? Justamente dichos costos no consumidos o activos por almacén general, que es adquirido por el sector compras, es a los fines de tener un stock con el cual poder proveer lo que la fábrica necesita consumir, mientras dicho proceso de compra se lleva a cabo durante un período de tiempo denominado “lapso de compra”.

La duración del lapso de compra, va entre el momento que alguien dentro de una organización inicia el proceso de la compra, sea almacenes o algún otro sector, emitiendo una solicitud de material, y dicha solicitud pasa a compras, y en dicho sector, se clasifican todas las solicitudes de compra, se dividen por su naturaleza, y se seleccionan a un grupo de proveedores posibles, dentro de la lista que existe a priori, determinada de entre quienes satisfacen los requerimientos de calidad de sus productos, a quienes se consultarán los precios que solicitan para asignarles las compras. Luego de recibidas sus ofertas, en la fecha convenida, se selecciona el o los mejores precios de los proveedores consultados, y se emiten notas de pedido, a cada uno de los proveedores que ofrecen las condiciones más ventajosas para la empresa, en materia de precio cotizado, fecha de entrega y otras condiciones requeridas. El proceso de la compra finaliza con la recepción física del bien o servicio solicitado.

Si todo ese proceso de compra, a título de ejemplo, demanda unos 120 días, lo que implica ese lapso, entre otras cosas, es que el ente tendrá que tener como mínimo un stock que permita seguir entregando materiales en existencia dentro del almacén general, a los distintos operarios del sector fabril que acuden al almacén a los efectos le suministren los materiales que necesitan para atender el proceso de la producción y mantenimiento.

Supongamos que el stock necesario para atender los 120 días de consumo es equivalente a un costo de 1 millón de pesos. Un análisis gestional lógico sería: si aumento la cantidad de personas que diligencian el proceso de compras pasando de 8 personas a 10 personas, ¿en cuánto reduciría los 120 días contando con 2 personas más para facilitar el trámite total de la compra?. Quien sabe incorporar 2 personas más hace que en lugar de asignar las compras a los proveedores seleccionados dos veces al mes, podemos hacerlo 4 veces al mes, y ello puede originar que se acelere el momento de recepción de la adquisición pasando de 120 días a 90 días como duración total del proceso de la compra. Esto significa, entonces, que en lugar de tener un stock para atender el consumo de 120 días, tendremos que tener un menor stock, dado que tendremos que atender el consumo de 90 días, hasta que ingrese el nuevo material solicitado como reposición.

Ahora bien para analizar la mejora de la eficiencia global de toda la función de abastecimientos, en este aspecto que estamos analizando, tendríamos que ver los costos de funcionamiento del sector compras más los costos de funcionamiento del sector almacenes, más el costo financiero del stock de almacén necesario para asegurar el aprovisionamiento a fábrica de dicho material mientras dure el proceso de compra del mismo.

En definitiva, para atender la evaluación de la eficiencia global se necesita comparar el mayor costo que significa para el ente las remuneraciones de 2 personas, menos el ahorro por el menor costo financiero para el ente al no tener que financiar 1 millón de pesos de inventarios, sino 750.000 pesos de inventarios.

Revisión de los costos consumidos: En resumen: el análisis de eficiencia de las funciones implica poner en revisión permanente los costos consumidos que se producen por la ejecución de todas las actividades que componen cada una de las funciones, pero también, analizar los costos no consumidos que se generen de resultados de las actividades de las distintas funciones, como ser stock de materia prima, stock de productos en proceso, stock de productos terminados, stock de almacén general, la dimensión de los bienes de uso de una compañía, la caja operativa con que va a funcionar el ente a lo largo de su actividad, el saldo de las cuentas a cobrar que se mantienen permanentemente en el activo del ente y situaciones similares que se producen durante el ciclo operativo.

Para un ente la dimensión del activo, tiene que llevarse a un óptimo de eficiencia. El costo de un activo ineficiente en su dimensión estará dado por el costo de financiamiento de terceros que significa mantenerlo en el activo, o el requerimiento de retribuir al capital propio si fuera esa la forma como se financió el activo sobredimensionado.

Dimensionamiento de los activos: Al dimensionarse el capital activo, con eficiencia, se mejora la rentabilidad del ente, al reducirse el cargo por el costo del financiamiento, y se mejora el perfil de riesgo de la compañía, dado que existe un menor activo y por lo tanto menor pérdida potencial, o al ser menores costos son más fácilmente recuperados por el precio de venta de los bienes o servicios que constituyen el objeto social de la organización.

El trabajo de investigación que se desarrolló sobre la información contable de gestión como medio de información para identificar y examinar distintas oportunidades de mejora de la eficiencia en la ejecución de las funciones que se desarrollan en una organización, y la correlación de eficiencias que produce dicha búsqueda, en el

dimensionamiento del capital, en el logro del resultado, y en el control del riesgo de la inversión, tuvo muy en cuenta el estado actual del conocimiento luego de la consulta de muchísimos autores en relación a los informes contables de gestión y al tratamiento de la eficiencia en las distintas funciones que se desarrollan. Ello, adicionalmente a la información empírica que se logró a través de entrevistas personales con quienes son o han sido responsables directos en distintas funciones organizacionales, encuestas formuladas a distintas personas que participan laboralmente en organizaciones y casos empíricos verificados en algún momento en distintas organizaciones.

Es importante que en los entes se expliciten las políticas generales de las compañías, y los manuales de ética, a los fines de oficializar claramente las mismas, en el contexto en el que está dispuesto la organización a llevar adelante la actividad que constituye su objeto social.

Implementación de sistemas, normas y procedimientos: Es relevante implementar sistemas, normas y procedimientos que sirvan, a partir de su implementación, para lograr la mejor eficiencia en cada una de las funciones, compatibles con el crecimiento global de la eficiencia a nivel de organización. También es importante llevar adelante programas de control, a los fines de contribuir al mismo objetivo.

Sabemos que en las organizaciones el comportamiento humano alineado con el cumplimiento de los sistemas, normas y procedimientos vigentes, requiere de una actitud y aptitud compatible, de la alta dirección, en ejercitar el control de la información de gestión, y del ejercicio activo de intercambio verbal, a nivel de detalles, con los ejecutantes de dichas funciones. Un temperamento similar se requiere en los escalones menores de la pirámide organizacional.

Sabemos, por información empírica que se ha logrado, que los sistemas, normas y procedimientos, por sí solos, no pueden sostener la eficiencia pensada cuando se los diseñó, debido a la volatilidad del comportamiento humano de quienes actúan, los cuales, muchas veces, tienen la preferencia de los objetivos propios frente a los organizacionales, y otras, por no haber pensado suficientemente que los documentos que declaran los buenos propósitos en materia de eficiencia funcional no garantizan que la misma se lleve a cabo, sino que es necesario saber cómo hay que actuar para que ello se lleve a cabo, y no de una manera intermitente, sino continua.

Compartir las nuevas maneras de hacer las cosas: Sabemos que la experiencia es importante, pero también la flexibilidad necesaria para pensar y repensar, en cada ocasión propicia, nuevas maneras de hacer las cosas, de intercambiar opiniones con



otras organizaciones y de estar muy informados sobre los cambios y propuestas que se van produciendo en el mercado.

Los niveles de la alta dirección, y los fundadores y dueños de las organizaciones, cualesquiera fueran sus tamaños, deberían tener claro que es muy importante producir claras definiciones que van a actuar como recomendaciones fundacionales. Seguramente los fundadores y los dueños de las organizaciones no serán quienes tomen la iniciativa de impulsar dichos lineamientos generales. Pero seguramente debería provenir de la alta dirección la preocupación de pensar en forma muy anticipada en aspectos que, por cierto, no serán prioridad en los momentos iniciales para los fundadores y accionistas, pero que más tarde todos, o una gran mayoría, van a ponderar mucho respecto de la inteligente precocidad de la alta dirección en haber pensado en un aspecto actitudinal esencial, como es la necesidad de mantener la eficiencia en el desarrollo de las funciones y a nivel global en el ente, a lo largo del tiempo en que se mantenga viva la organización.

Contagiar un comportamiento útil para la eficiencia: Dentro de la alta dirección, no es seguro que haya una clara convicción, a nivel mayoritario, para sugerir semejante definición en materia de política organizacional. Mucho va a depender del contexto político y social del país en el cual la organización se encuentre inserta. El comportamiento para el mantenimiento de una alta eficiencia en el largo plazo, en el desarrollo de las funciones que se llevan a cabo en el ente, es un tema que requiere una convicción generalizada en todos los partícipes en la organización. Pero además, esa convicción tiene que ser compatible con similitud de ideas y actitudes en los roles familiares y sociales, además de los laborales.

La mayoría de la gente que participa laboralmente en la organización tiene que ser expuesta al derrame de la idea de la eficiencia que viene de arriba, en la pirámide organizacional. En la alta dirección, aunque inicialmente no se haya reunido un consenso unánime de adoptar el objetivo permanente de la eficiencia global, dicha unanimidad debería existir cuando se inicia el largo camino de lograr dicho objetivo. Este será un objetivo global generalizable a todos los niveles de la compañía, que representará valores que se adopten por convicción, y no de resultados de penalizaciones como las evaluaciones de performance anual, o la explicitación de que es un elemento esencial en el “job description” (descripción del puesto) para continuar actuando en el ente.

La eficiencia resultante del uso de manuales, normas, procedimientos, y diseño de sistemas, o de la explicitación de políticas de la compañía, están lejos de bastar para asegurar la internalización de la eficiencia como política de vida laboral, puesto que

siempre lo que no está escrito deberá ser suplido por el propio criterio o el sentido común, y es así que la cultura organizacional debe tener como uno de los grandes valores a la eficiencia, además de la legalidad, la ética, la moral y el conocimiento profundo de las habilidades necesarias para administrar una compañía.

Por ello se necesita precursores, dentro de ese cambio sustancial en la cultura organizacional, que es lo que podemos llamar “eficiencia permanente”, es decir, una manera de pensar, una actitud sin solución de continuidad, y la disposición de garantizar un orden riguroso en el uso del tiempo, realizando un control de gestión económico y patrimonial a lo largo del desarrollo de los roles de los distintos responsables de supervisión y operativos en el ejercicio de las distintas funciones de las empresas.

La inconsistencia en la ejecución de las tareas: La actitud natural del ser humano es la inconsistencia en la ejecución de las tareas, y en la finitud con que se encara el desarrollo de cada una de ellas. Lo que a través de este trabajo se investigación se postula es que en todos los niveles de una organización se tiene que prever una actitud de vigilancia constante de la vigencia de la eficiencia, una asignación de parte del tiempo laboral diario a realizar el control de gestión económico y patrimonial, y a una explicación y prédica permanente mostrando cómo se hacen las cosas de la mejor manera posible, con el uso óptimo de los recursos.

Hay temas urgentes. Hay proyectos importantes que se concluyeron. Hay proyectos nuevos que se están desarrollando. No obstante esa dinámica de consumo de tiempo, siempre debe tenerse la fortaleza de la continuidad y de la dedicación diaria para preguntar, para averiguar, para sugerir, para pedir opinión, para recomendar, a los fines de mantener vigente la actitud de la eficiencia.

Es muy impactante para un analista junior o senior, que un CFO lo llame por teléfono y le pregunte cómo está llevando a cabo el análisis de la exposición a la devaluación; qué elementos patrimoniales del activo está tomando en consideración como activos expuestos, y qué elementos patrimoniales del pasivo ajeno ha analizado como pasivos expuestos, si se está previendo que podría haber en cualquier momento un acto devaluatorio de la moneda local respecto de la moneda extranjera. La importancia del control de la exposición a la devaluación es muy relevante, y la necesidad de que los que están operando directamente sobre ese riesgo, tengan un conocimiento técnico del fondo del tema y de sus detalles, también es de mucha relevancia.

Si el responsable del área contable dialoga con su colaborador que ha preparado directamente el informe patrimonial y económico de la compañía, y le pregunta por qué

se ha incrementado en tal magnitud el valor absoluto de los costos financieros, respecto de lo previsto en el budget o presupuesto, lo que naturalmente espera como respuesta es lo siguiente: Ha habido un mayor endeudamiento de 100 miles de dólares, aunque se ha tomado a una tasa de interés similar a la prevista en el budget. Sin embargo el tipo de cambio es superior en un 30% al que se computó en el budget. El mayor endeudamiento de largo plazo no se origina en menor autogeneración de fondos, sino que ha sido para financiar un bien de uso, adicional a los que se había previsto en el budget, lo cual fue autorizado por el hecho que dicho bien contribuía a agregar una mayor ganancia en el ejercicio del orden del 2% de la que se había previsto en el budget. El efecto económico neto en la cuenta económica de la empresa resulta en un resultado favorable de tal orden.

Es decir, la explicación tiene que ser una explicación gestional, tratando de demostrar si está alineado con los criterios de eficiencia de una adecuada administración, y que se tiene perfectamente control y conocimiento de lo que está sucediendo en el ente.

En una organización se decidió invertir 10 millones de dólares, en el exterior, en un negocio, para lo cual se constituyó una nueva sociedad. Se define como objetivo de asunción de riesgo, no incrementar el capital invertido en dicho país por más del monto mencionado.

El CFO llama a su colaborador y le pregunta qué piensa hacer con dicha inversión por cuanto de acuerdo a las proyecciones el patrimonio neto de 10 millones de dólares ascenderá a 17 millones de dólares, en los próximos 90 días, fruto de resultados positivos acumulados, por lo cual se estaba asumiendo mayor riesgo que el que se definió en el momento en que se decidió invertir en el exterior. El colaborador demuestra que había pensado en el tema y en la solución posible, porque su respuesta fue: No obstante que no hay disponibilidades previstas como para pagar dividendos por 7 millones de dólares, he pensado que se podría optar por alguna de las siguientes alternativas: a. Se puede hacer una cesión de cuentas a cobrar, sin recurso o garantía, por 2 millones de dólares; b. Se puede tomar una deuda bancaria por 2,5 millones de dólares. Simultáneamente existe la posibilidad de ampliar el pago a proveedores pasando de 30 a 60 días, lo cual originaría mayor caja en dos meses por 2,5 millones de dólares. Por tanto se puede pagar en 30 días dividendos en efectivo por 4,5 millones de dólares, y dentro de 60 días por otros 2,5 millones de dólares. Adicionalmente, el colaborador agregó, que con dicho pago de dividendos en efectivo, se logrará recuperar 7 de los 10 millones de dólares inicialmente invertidos, por lo cual sugiere se reexamine para el futuro que se incremente el nivel de riesgo máximo a aceptar como inversión de capital en dicho país, sugiriendo que 15 millones de dólares estaría más a tono con el nivel de rentabilidad que se está logrando en dicho país.

Todas las alternativas comentadas por el colaborador, ya habían sido pre consultadas con las instituciones bancarias y con el responsable de abastecimiento.

El objetivo de no incrementar el riesgo más allá de los 10 millones de dólares definido, se logra restaurar. La eficiencia funcional del hombre de finanzas consistió en pensar en modificar la magnitud del riesgo de una inversión en un país elegido, superior a la que se había definido como objetivo, y sugerir un nuevo umbral de riesgo en función de la rentabilidad lograda.

La eficiencia como tarea permanente: Pensar en la eficiencia funcional y global de las organizaciones tiene que ser una actitud permanente en todos los miembros que las integran, y ello no es un enfoque de orientación política, ni aplicable solamente a los entes que persiguen fines de lucro. Es la búsqueda de hacer eficiente el manejo de los recursos que un ente tiene a su disposición. Es lograr los objetivos de una compañía utilizando los menores recursos posibles en un umbral determinado de calidad requerido por los clientes de la organización. Es la atención más pura a lo que se define en la economía cuando en las clases iniciales universitarias se hablaba de satisfacer necesidades con recursos escasos. Hay muchas más necesidades que los recursos disponibles para poder satisfacerlos. Esto es que la administración de las organizaciones con eficiencia contribuye a incrementar los clientes que pueden satisfacerse con los bienes o servicios que constituyen el objeto del ente. A igualdad de dosis de capital, se puede acceder a más clientes a quienes se puede satisfacer sus necesidades de acuerdo a la definición de calidad requerida por ellos.

En The New York Times International Weekly, del sábado 26 de abril de 2014, en su versión en castellano, se publicó un interesante artículo titulado ¿Existen prejuicios de género entre los líderes informales? Escrito por Phyllis Korkki, artículo que tiene un subtítulo que dice “Para muchos, en el trabajo, las redes son *cosa de hombres*”.

En dicha columna se comenta sobre quién hace realmente los cambios en una organización, agregando que no siempre son las personas que tienen títulos ejecutivos de mayor rango. Allí el autor menciona que un reciente grupo de investigaciones remarca la importancia de los líderes informales que los investigadores han denominado como “enlaces” o brokers en su versión en inglés. Dichos enlaces tienen el don de conectar a los empleados de maneras nuevas y productivas. No obstante ello, hubo una investigación llevada a cabo por Raina A. Brands de la Escuela de Negocios de Londres, y Martín Kilduff, del University College de Londres, la que ha puesto en conocimiento una suerte de prejuicio en relación a esos papeles de enlace.

Dichos investigadores examinaron lo que es conocido como “redes de amistad”, dentro de las organizaciones. Son las personas a quienes uno recurre cuando necesita ayuda, consejo o información, más allá que estén en su grupo de trabajo o no. Los investigadores dicen que es dentro de esas redes de amistad que una parte importante del trabajo de una organización se hace. En un estudio de dos grupos separados, dichos investigadores identificaron a los enlaces basados en el alto nivel de conectividad que exhibían. También fueron identificados a las personas percibidas por sus colegas como enlaces ya que los enlaces percibidos no siempre lo son en realidad.

Los investigadores pidieron a los miembros de los grupos que evaluaran a sus colegas, incluyendo a los enlaces reales y percibidos. Allí es en la ocasión que se percibió las diferencias de género. Los investigadores hallaron que las personas tendían a ignorar las actividades de los enlaces de sexo femenino y a exagerar el grado al que los hombres servían como enlaces.

Si las mujeres eran reconocidas como enlaces, eran percibidas de manera más negativa. Sus reputaciones sufrieron daño. Eran vistas como más competentes, pero menos cálidas.

Los profesores señalaron que los hombres tradicionalmente son definidos por palabras como agresivo, enérgico, independiente y decisivo. En cambio, se espera que las mujeres sean estereotípicamente amables, serviciales, comprensivas y preocupadas por los demás. La creencia es que las mujeres sobresalen en el ámbito social, por lo que se pensaría que serían vistas como buenos enlaces en el trabajo, señalaron los investigadores. No obstante ello, pese a la visión generalizada de las mujeres como especialistas sociales, las percepciones sobre las mujeres, en las redes, son distorsionadas por la idea de que la función de enlace es trabajo de hombres. Brands señala que gran parte de esta distorsión puede estar debajo del nivel consciente, y sugiere que llamar la atención de los empleados, podría ayudar a minimizar el prejuicio de mala reputación que sufren las mujeres en el trabajo.

Si se evalúa la incidencia de esto de manera más macro, si todas las organizaciones definieran en sus políticas una clara orientación a mantener la más alta eficiencia, ello, indudablemente redundaría que la misma eficiencia se mantendría a nivel del país en el cual se encuentran asentadas dichas compañías. El logro de dicha eficiencia a nivel macroeconómico marca, por tanto, que la actitud hacia la eficiencia, debería ser un hábito de las empresas privadas, de las empresas públicas, y de la actividad que despliegue el Estado en el ejercicio de la actividad que le es propia. De esa manera el Estado lograría incluir cada vez mayores clientes, fruto de su actividad, por hacer un

uso muy cuidadoso del capital disponible, de resultados de la actitud de administrar con eficiencia.

A nivel de educación universitaria, la concepción sobre la actitud de capacitarse profundamente en el control de gestión económica y patrimonial, determinaría la necesidad de su inclusión en los planes de estudio de las carreras respectivas. Deberían preverse muchas horas de capacitación para particularizar todos los temas de gestión que se manifiestan en las distintas funciones que se desarrollan en las organizaciones.

Capacitación técnica y replanteo de paradigmas sobre comportamiento: Adicionalmente al tema técnico en sí mismo, es fundamental que se incorporen en la enseñanza los temas necesarios para replantear ciertos paradigmas esenciales para definir un nuevo comportamiento esperado para cada posición en las organizaciones. Se trata de lograr una perspectiva diferente de la manera de ejecutar las funciones, que incluye que las personas que actúan en las empresas, modifiquen, por convicción, la forma en que hacen lo que hacen.

Como en todo proceso educativo que pretenda mejorarse, los logros se producen luego de una sucesión de años en los cuales se actúe de una misma manera. La eficiencia cuidada permanentemente, e incorporada por convicción, va a permitir que la misma llegue a niveles muy satisfactorios, a nivel de las funciones, a nivel del ente como un todo, y ello redundará en un uso óptimo del capital invertido, y por ende, en la disminución de los niveles de riesgo en el ejercicio de la administración de las organizaciones.

De lo que se trata es lograr comprender, primero, técnicamente, como se trabaja, en el ejercicio de cada función en una organización. Ello implica, también, incorporar la actitud de mejorar permanentemente la manera de cómo se trabaja, teniendo el panorama de la propia función, y del resto de las funciones y del ente como un todo. La visión del control de gestión económica y patrimonial debe apuntar a buscar cada vez más los niveles de más alta eficiencia. El segundo aspecto importante, es ir procurando nuevos adherentes en la organización que tengan la misma convicción en materia de eficiencia para lograr que todas las funciones se ejecuten en un nivel similar de eficiencia. El tercer tema a tener en cuenta es que la actitud de la eficiencia debe ser propia de todo nivel organizacional, por lo cual todos tienen que tener previsto que una parte del tiempo diario de su actividad funcional va a consistir en testear la forma de ejecutar las funciones por parte de los responsables de actividades en la misma.

Esto significa que el control de gestión económica y patrimonial tiene que ser permanente. Esta es la única manera que la eficiencia lograda haya llegado para quedarse, sin necesidad que de tanto en tanto haya que hacer ajustes para el recupero de la eficiencia perdida.

División del tiempo gerencial: Como hemos dicho en el presente trabajo, en relación a la eficiencia, es importante el análisis de la intensidad en que dicho aspecto es tomado por la generalidad de los responsables de las funciones que se desarrollan en las organizaciones como hábito de comportamiento. Dicho responsable comienza a darse cuenta de la importancia de la eficiencia cuando define cómo dividir el tiempo gerencial en las actividades cotidianas que se desarrollan en el día a día, y reserva una porción de dicho tiempo diario para ejecutar el control de gestión económico y patrimonial.

Dijimos también que ello es relevante que sea asumido por el responsable máximo de cada función, a los fines de derramar dicha búsqueda de la eficiencia en los escalones jerárquicos que se encuentran por debajo de dicho responsable en el organigrama respectivo. Esto es clave como forma auténtica de asegurar la estabilidad de la eficiencia como objetivo permanente.

El sistema de información es clave para el análisis de la eficiencia: Ahora bien, en el desarrollo del trabajo de investigación realizado hemos tratado dos temas centrales para el esclarecimiento de la posibilidad concreta de administración de las organizaciones: uno es el tema propio de gestión que nos ha ocupado, como ha sido el de la eficiencia funcional de los entes. El otro, que está presente permanentemente en todo trabajo y análisis que tenga que formularse en torno a los temas de relevancia para hacer una buena administración de los entes: la información.

Sabemos, por el estado actual del conocimiento, que es importante lograr información contable producida a partir de datos capturados en los orígenes de los hechos económicos, a los fines de producir informes automáticos de gestión basados en parámetros que representen la evolución de la eficiencia de las distintas funciones a través del tiempo, o informes de otros temas claves en el proceso de toma de decisiones para la administración de las organizaciones.

En la parte inicial de este trabajo se había señalado que García Casella, y otro 2001: 14/15, señalaron en su obra que la medición contable no es fácil de instrumentarse, debido a la incertidumbre que caracteriza permanentemente a la acción humana. Los valores que deben ser objeto de medición no se correlacionan necesariamente con los mercados ni con negociaciones, dado que se originan en la axiología y parte de la filosofía, a través de la antropología filosófica.

Debemos tener técnicas de medición para objetivos variados de organizaciones, que no son los típicamente financieros.

Suarez Kimura, 2007: 14 y subs., en uno de sus párrafos de su trabajo reconoce que los conceptos que determinan la necesidad y validez de la utilización de la información contable en la tarea que se encara para llevar adelante la toma de decisiones, es independiente del medio tecnológico con que se haga el procesamiento de la misma. Sin embargo, el avance de la tecnología se orienta a incorporar nuevas funciones al proceso contable, procesando los hechos económicos vinculados con la gestión, y no necesariamente llevados en unidades monetarias, sino en otro tipo de unidades: volúmenes físicos, tiempo incurrido, relaciones comparativas de calidad, mejor que, peor que, y de eficiencia.

Hemos señalado en este mismo trabajo que la posibilidad de obtener la información de gestión, al definir como esenciales ciertos datos no financieros para la validación de la información contable tradicional, ha sido un gran paso para la acumulación de datos cuya combinación adecuada da origen a información de gestión útil para el análisis permanente de los parámetros de gestión que sirve para la administración de los entes.

Es claro que el sistema de información contable se ha transformado en un instrumento imprescindible para que las organizaciones puedan informar a terceros sobre su situación patrimonial, financiera y económica; de igual manera dicho sistema de información ha adquirido una relevancia similar en el proceso de toma de decisiones cotidianas para gestionar las finanzas, la producción, la comercialización, el abastecimiento, los impuestos, el control y los recursos humanos. Ahora bien, es en los procesos de optimización, como las mejoras de productividad o de eficiencia funcional o global, donde los análisis para hacer un diagnóstico, seguimiento para alcanzar objetivos de mejoras, y controles periódicos, no se podrían instrumentar sin el concurso de un sistema de información contable integrado, que combine información en unidades monetarias y físicas, con sus múltiples combinaciones para obtener relaciones, que permitan verificar la evolución de las variables analizadas. En este punto se observa un rol protagónico equivalente entre la ciencia contable y la ciencia de la administración, por cuanto el desarrollo de la mejora de la eficiencia global no se podría constatar sin la existencia de un sistema contable integrado que permita minuciosamente confirmar los avances que se producen en la misma.

Coincidimos con la apreciación de los autores señalados precedentemente. Sin embargo, en relación a la medición de parámetros que pueden servir para la medición de la eficiencia en las organizaciones y su evolución en el tiempo hemos comentado que la ejecución de las funciones y el propósito de mejorar la eficiencia requiere introducir cambios en las formas de ejecución de las actividades que integran las mismas, de tal manera que se logre el mejor resultado en el uso de los recursos



humanos, capital y tiempo, en la ejecución de las actividades aludidas, pero sin alterar los objetivos de calidad, respecto del bien adquirido o del servicio prestado por el proveedor del mismo.

Se trata de combinar en distintas proporciones el uso de los recursos que se utilizan en las organizaciones, a los fines de disminuir la inversión necesaria para el logro de los objetivos planteados, sin alterar los objetivos de calidad que los clientes plantean a través de las necesidades a satisfacer. Ello produce una mejora en el valor agregado que se origina de dicho capital invertido, lo cual, a su vez, disminuye el riesgo que en todo emprendimiento está implícito respecto a los recursos usados.

Hemos comentado que la búsqueda de la eficiencia está presente permanentemente en todo tipo de organizaciones cuyos administradores conocen a fondo sobre el manejo de los entes. Como ello se refiere al uso de los recursos, el volumen de los mismos pueden ser visualizados a través de su ponderación monetaria o física, o a través de relaciones de mejor que o peor que, o mayores y menores, o elementos no monetarios similares. En relación a la medición de la evolución de la eficiencia no hay dudas respecto a la forma de medición. Veamos, a modo de revisión, las distintas fuentes para la medición.

*La evolución del tiempo de ejecución de las funciones*, es decir, lograr lo que podría denominarse la eficiencia temporal. La medición es fácil determinarla a poco que se releven las fechas en que se producen determinadas actividades que integran una función, que son clave para la mejora de la eficiencia global. Hemos comentado, a título de ejemplo, que si el proceso de abastecimiento de una empresa insume tres meses desde la fecha en que se determina la necesidad de la compra, y el momento en que se concreta el ingreso del bien adquirido en los depósitos de la empresa, si el ente en cuestión quiere tener un funcionamiento continuo, es menester que invierta capital para tener una existencia permanente del equivalente a tres meses de consumo del referido bien. Si la organización logra a través de atinados cambios en las actividades que conforman la función compras, que dicho abastecimiento se logra en un mes, es decir, reduciendo el lapso original en dos meses, claramente el capital necesario a invertir para que no se detenga el funcionamiento del ente se reduce a un tercio del capital que antes se inmovilizaba como stock permanente.

Dicha mejora funcional origina un menor activo en concepto de inventario de bienes de cambio; una disminución en el financiamiento del mismo; un menor costo financiero; una mayor rentabilidad del ente; y un menor riesgo por menor exposición de capital invertido.

Las prácticas adecuadas para optimizar los precios de adquisición de bienes y servicios: es decir, la eficiencia de los precios de adquisición se puede visualizar a través de la registración en los sistemas integrados de los datos contenidos en la emisión de las notas de pedido emitidas en oportunidad de la asignación de la provisión en la cual se evaluaron cotizaciones de proveedores puestos en competencia para la selección de la mejor oferta. Dicha información estaría compuesta por elementos monetarios como los precios, los cuales permitirán elaborar gráficos de evolución de los mismos, comparados con precios teóricos que surgirían de los ajustados por índices de inflación, de devaluación, parámetros ellos que estarían periódicamente actualizadas en tablas en los archivos del sistema.

Las prácticas adecuadas para optimizar el servicio al cliente, es decir, combinación precio y servicio. Esta información surge directamente de los sistemas de facturación, en los cuales se relevan los montos de los bienes vendidos que son objeto de la oferta y lo facturado por servicios post ventas que hubieran sido contratados por los clientes. En el caso que los servicios estuvieran contemplados dentro del precio de venta del bien, la información discriminada de la variedad de servicios que se prestaren seguramente estarán separadas por actividad y montos, dentro de los costos determinantes de lo que luego se termina facturando globalmente al cliente.

Prácticas adecuadas para optimizar el uso de la materia prima, de la mano de obra y de los insumos utilizados. Los determinantes físicos y monetarios de dichos conceptos de costos es conveniente que estén identificados dentro del diseño de los sistemas por cuanto las mejoras de eficiencia pueden ser logradas sea a través de variaciones en la contratación de los bienes (acuerdo de precios con proveedores, cerrando contratos de exclusividad o semi exclusividad; etc.) o accionando sobre el consumo de los mismos por asimilación de tecnología que haga más eficiente el consumo o se adopten distintas prácticas operativas.

Prácticas adecuadas para optimizar el manejo del control interno. Es importante informar a través del tablero de control, la implantación de normas y procedimientos que refuercen los aspectos de control operativo y patrimonial, como asimismo, los resultados de los controles efectivos que se producen, poniendo el acento más bien en qué consistían los errores a modo de capacitar en materia de control de gestión económica y patrimonial. Los errores que se cometen es apropiado que sean informados, y también cuál debió haber sido la práctica correcta, haciendo un seguimiento si los mismos persistieran, reforzando la capacitación al respecto.

Prácticas adecuadas para optimizar la calidad y la oportunidad de la información. También debe proveerse información, a través del tablero de control, apuntando a una capacitación indirecta toda vez que haya imputaciones incorrectas y señalando la

manera adecuada del procesamiento. Lo mismo cuando haya alguna práctica operativa administrativa que se haya determinado y que coadyuvara a mejorar la oportunidad de emisión de la información del ente. Estos aspectos vinculados con la calidad y la oportunidad de información, son importantes que se expliciten. Los detalles cuando no se atienden, se acumulan, y ello origina una adecuada manera de explicar las consecuencias de la gestión.

Prácticas adecuadas para optimizar la administración del riesgo. Existen al respecto desde medidas concretas para administrar el riesgo, es decir, incidir en la situación patrimonial o en el flujo operativo del ente, para adoptar un mejor posicionamiento frente a ciertos riesgos, o contratar productos derivados para eliminar o mitigar ciertos otros riesgos. Siempre es importante que a modo de capacitación interna, se haga una explicación escrita o verbal sobre los fundamentos de las acciones para que se pueda entender claramente la importancia que ello puede tener en la visión de un control de gestión económico y patrimonial permanente para sostener la eficiencia lograda en la organización.

No se trata solamente de enseñar cómo se hacen las cosas, aspecto que muchísima gente lo hace perfectamente, sino también, y es lo más fundamental, por qué se hacen tales cosas. Este aspecto es el verdadero aprendizaje que permitirá desarrollar una sensibilidad especial para considerar todos los aspectos posibles para concretar el agregado de valor respecto al consumo de recursos.

Los elementos que son necesarios para lograr el mantenimiento de la eficiencia son los siguientes: Manejo eficiente de las comunicaciones en la organización. Hay que mantener informado a todos los colaboradores sobre los aspectos gestionales de la compañía. Adicionalmente, explicar aspectos de administración, es decir, no solamente lo que se ha hecho sino por qué se ha hecho determinada cosa y qué se ha buscado solucionar. La periodicidad en que se produzca dicha información dependerá de la naturaleza de los temas a informar. Ello para evitar también un exceso de información.

Dentro de lo comunicacional debería estar incluido que todo contrato que se celebre en las compañías debe tener claramente un “administrador” del mismo, quien debería recibir, del que estuvo a cargo de la negociación, una explicación de los aspectos medulares, tanto en lo referido a los derechos para la organización, como así también las obligaciones que asume la misma, frente al co contratante.

También es importante la explicitación adecuada de las políticas de la compañía, y la transmisión de dichas políticas. Hay que mantener vigente que no solamente tienen que ser emitidos determinados documentos, sino que hay que asegurarse que sean adecuadamente entendidos.

Otro elemento sensible para lograr el mantenimiento de la eficiencia es el *Diseño a medida de la capacitación informativa y formativa de los participantes en la compañía.* De lo que se trata es de evitar una autocomplacencia sobre que se está atendiendo a la capacitación, tan sólo por mostrar inversiones en ese rubro. Toda la capacitación tiene que estar diseñada a la medida de cada persona o grupo de personas que tienen similares carencias, sea de información técnica sobre determinados aspectos gestionales, como también reforzar la importancia de la existencia de muchos aspectos actitudinales de los partícipes en la empresa para alcanzar los objetivos propuestos de eficiencia.

*El sostenimiento de la eficiencia lograda, a través del tiempo:* implica una tarea propia de los niveles del factor de acción humano más sensibles, con la influencia y el poder suficiente, dentro del organigrama de una organización, a los fines de internalizar las pautas determinantes de la eficiencia funcional, e influenciar, a través del comportamiento, al resto de los miembros que componen una organización, para consustanciarse de los objetivos de eficiencia como una tarea de ejecución permanente.

Sabemos, por información empírica, que la alta dirección, manifiesta mayor atención a los hechos urgentes que a los importantes, y dentro de estos últimos, a los importantes en proceso, que a los importantes consumados, y todo ello, por un evidente conflicto entre las metas individuales y los objetivos organizacionales. Ello tiene que cambiar, si la organización hace suyo el objetivo de eficiencia permanente y lo plantea como política de la entidad a todos los niveles de actuación dentro de ella.

Estimamos que los que participamos dentro de las organizaciones tenemos que subir un escalón más a favor de la preservación en el tiempo de dichas entidades, y que el esfuerzo a realizar tiene que hacerse pensando más allá del lapso en el cual convivimos juntamente nosotros y los entes en los cuales intervenimos en su administración. Además es fundamental que pensemos en agregar el valor máximo posible a las organizaciones, buscando el óptimo de las actividades funcionales y del uso del capital, sabiendo que dicha actitud, extendida en millones de entes similares, cualquiera fuera el objeto social que hayan elegido, repercute en el crecimiento real de la riqueza del país, y el ingreso de más población a participar en mayor proporción de la renta nacional

El desarrollo del presente trabajo pretendió traer a consideración del lector muchas opiniones y visiones sobre el tema, obtenidas de prestigiosos autores (estado actual del conocimiento), los cuales fueron analizados y comentados, con el agregado de observaciones que adherían a la postura doctrinaria, que formulaba discrepancias, o que implicaban un énfasis distinto sobre dichos trabajos valiosos.

Adicionalmente, se pretendió transmitir la dinámica posible en el terreno del comportamiento de los que toman las decisiones, y del tiempo disponible, concomitantemente, para lograr que la eficiencia de la gestión sea posible preservarla durante largo plazo en la vida de las organizaciones. ¿Cuál puede ser uno de los caminos para asegurar el logro del mantenimiento de la eficiencia, cuando el mismo depende de aspectos de comportamiento, que, a su vez, está condicionado a disponer de suficiente tiempo, uno de los recursos más escasos frente a la multiplicidad de objetivos?.

También se ha podido contar con mucha información proveniente de encuestas, entrevistas personales y hallazgos de casos empíricos organizacionales, con el objetivo de lograr una complementación y ampliación de los dos temas centrales – informes contables de gestión y mejora de la eficiencia funcional, ambos, muy gravitantes en el desempeño profesional de los contadores públicos, en la administración de las organizaciones..

Todo lo hecho permitió concretar, finalmente, este trabajo de investigación *sobre “ El sistema contable integrado y el análisis de la eficiencia de las funciones de gestión”*

Es nuestra esperanza que los lectores del presente trabajo hayan podido ahondar más en el complejo proceso de obtención de la información de gestión, en calidad y oportunidad, para monitorear la evolución de la eficiencia. También que se haya podido profundizar más en cuanto a las distintas actividades funcionales, cuyo desempeño, condiciona enormemente, la eficiencia en las organizaciones.

Ambos aspectos pueden ser logrados en una organización a poco que haya un objetivo de conducta en la misma que permita identificar qué información se necesita para hacer un seguimiento de la variable eficiencia en todo el ente, y qué es lo que hay que hacer para que la eficiencia lograda se pueda sostener en el tiempo.

Para el primero de los aspectos no hay limitaciones en la tecnología, pero se necesita conocer bien a fondo los fundamentos de una administración eficiente en cada una de las funciones, para saber qué información se necesita para monitorear la eficiencia.

Para el segundo, requiere que haya un cambio en la convicción de todos los participantes de la organización para definir una conducta permanente que asegure que en todos los niveles se va a destinar un tiempo razonable para ejercitar el control de gestión económico y patrimonial que asegure que la eficiencia lograda se mantenga en el tiempo. Esto va a requerir un esfuerzo continuo en las organizaciones, hasta ahora muy excepcionalmente observable, pero que el autor del presente trabajo, considera de ejecución insoslayable.

Con los años, en la actitud extendida de involucramiento en la búsqueda de la mejor manera para hacer las cosas, seguramente ello finalmente va a estar incluido en el comportamiento cotidiano influenciado por el deber ser. Va a formar parte de la cultura individual y de la cultura organizacional.

Confirmación de las hipótesis: Luego de analizar una extensa bibliografía sobre el sistema de información integrado, y sobre la necesidad de contar con una eficiencia permanente en la vida de las organizaciones, y obtener opiniones pertinentes originadas en aportes empíricos, como las encuestas, las entrevistas personales, los casos empíricos organizacionales, podemos confirmar la hipótesis que se planteó oportunamente en el sentido que para lograr la eficiencia permanente en una organización, es necesario contar con conocimientos precisos de la visión, misión y estrategia en relación a ella, con el objetivo de obtener del sistema de información contable integrado los elementos adecuados para medir, analizar, tomar decisiones y controlar la evolución de dicha eficiencia.

También ha surgido naturalmente la confirmación que el establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrado en una organización, agrega un escalón de calidad significativa para asegurar la performance del ente, en lo organizativo.

Pero de igual modo, también se pudo confirmar la conclusión que el establecimiento de un sistema de información contable integrado contribuye a lograr una eficiencia permanente en la organización, pero, no obstante ello, lo esencial para el logro y mantenimiento de la eficiencia en forma permanente es que exista en el factor de acción humano de las organizaciones conocimientos adecuados sobre la visión, misión y estrategia, como para obtener de dicho sistema de información los elementos necesarios que permita medir, analizar, decidir y controlar la evolución de la eficiencia del ente.

Pero es innegable que un eficiente sistema de información contable integrado no garantiza excelentes resultados por sí mismo, por las decisiones tomadas, por cuanto ello depende de muchos otros elementos, como los cambios en el contexto, las habilidades técnicas y sociales del tomador de las decisiones y del grado de complementación de dicha información con otros elementos de juicio que se terminaron usando para definir la decisión tomada.

El mismo factor de acción humano es el que al incorporar la eficiencia como un valor permanente, ha de estar en la búsqueda también permanente para ir haciendo cada vez mejor las actividades que definen a las funciones.

Definir comportamientos en las organizaciones que tengan un objetivo de permanencia a largo plazo requiere inexorablemente una actividad diaria de dedicación laboral por parte de los miembros más representativos que tenga por objeto identificar y adherir,

por convicción, a los principios y pautas que representan la esencialidad de las mejores prácticas de las funciones en las organizaciones.

oo0oo

## **7. Reflexiones finales y confrontación de hipótesis.**

### **7.1. Cuestiones de comportamiento.**

Hemos dado como una conclusión general del presente trabajo de investigación, que la única manera de asegurar la vigencia de una eficiencia permanente se basa en dos acciones concretas de comportamiento que se exteriorice como un hábito natural o una actitud continua:

**a.** que se exponga información permanente, extraída del sistema contable de gestión a los fines de ir testeando los parámetros que se definan como representativos de prácticas eficientes para llevar adelante la gestión de las funciones que existen en una organización determinada;

**b.** la segunda actitud es que se determine que en toda la organización se tiene que dar una búsqueda permanente de la eficiencia, y hemos explicado que ello se logra a través de una indagación permanente, a todo nivel de dicha organización, sobre los detalles que rodean a la ejecución de las actividades y/o funciones que en la misma se llevan a cabo. Es decir, la búsqueda para identificar las mejores prácticas operativas posibles.

En lo que hace al primer aspecto, hemos insistido que la información contable de gestión no reúne las características de la información típicamente financiera, en la cual tanto los aspectos de valuación como de exposición reúnen un consenso muy amplio, el cual ha sido recogido en las normas profesionales locales e internacionales que se han emitido en diferentes países. No sucede lo mismo en cuanto al alcance y extensión de la información de gestión, dado que dicha información no reúne el consenso de la información financiera en cuanto a unidad de medida, valuación, extensión y destinatarios de la misma.

García Casella, 2001<sup>a</sup> : 1/14 señala:

a. "El dominio o universo del discurso contable no se refiere solamente a estados contables de la Contabilidad Financiera, sino que abarca informes de uso interno, emisores, usuarios, modelos contables, sistemas contables, etc.

b. La Contabilidad tiene campos de investigación contiguos tales como la Economía, y la Administración, y tiene con ellas, un solapamiento no vacío en materia de visiones generales, transfondos formales, transfondos específicos, fondos de conocimientos, objetivos y metódica.

En función del punto a. queda claro que lo que habitualmente consideramos temas de Contabilidad Directiva, son parte del dominio o universo del



discurso contable general. En relación al punto b. se debería descartar la idea de dependencia de la Contabilidad, respecto a la Economía. Sostenemos que tienen campos en común, pero el irrefrenable economicismo de neo-liberales y marxistas parece haber impregnado a la Contabilidad Financiera y estaría corroyendo a la Contabilidad Directiva”.

Coincidimos con García Casella, 2001, quien además señala que “ la relación de la Contabilidad con la Economía, la Administración, la Estadística, el Derecho, la Psicología y la Sociología es de interrelación, sin dependencia”.

García Casella (1997) nos recuerda el trabajo solicitado a Sanders, Hatfield y Moore (1939), de la Graduate School of Business Administration de la Harvard University (Boston – Massachusetts – USA) el cual fue requerido en 1935 por la Fundación Haskins y Sells. Dicho trabajo consistía en la elaboración de un cuerpo de principios contables. Esta Fundación sostenía que las prácticas en materia contable hasta dicho momento se apoyaban en la opinión y la conducta de contadores de prestigio, aunque existían diversidad de opiniones, debido a la falta del mencionado cuerpo uniforme de opiniones.

En razón de esa diversidad se necesitaba preparar un código de principios contables que reunieran las aspiraciones de contadores de empresas, ejecutivos de negocios, hombres dedicados al crédito, banqueros de inversión a largo plazo, personas de bancos de crédito comercial, estadísticos, contadores públicos destacados y experimentados, profesores, abogados en actividad, funcionarios del gobierno, sociedades de contadores del país, sociedades de contadores estatales y, en general, los que merezcan ser escuchados en la materia.

Siguiendo a García Casella (1997), el autor señala que el 22.11.1937 los autores presentan el trabajo, con una nota que indica que, en lo que hace a la existencia de los GAAP, reconocen que no son ley escrita, ni fueron adoptados por el voto de toda la profesión, pero los consideran generalmente aceptados, por varios indicios: los usos comunes en comunicaciones en materia contable, la práctica similar de los contadores ante situaciones similares. Reconocen que estos principios no indican una sola solución para cada situación que se plantea. Lo positivo es que de ellos se deducen cuáles son los tratamientos inapropiados por incompatibilidades con los principios.

Desde el aspecto que nos ocupa en el trabajo de investigación, esto es, la eficiencia y su monitoreo a través de la información contable de gestión, hemos concluido que en la definición del alcance de la base de datos, y de la información de salida para que sirva de monitoreo de la evolución de la eficiencia en las distintas funciones del ente y de la organización como un todo, quienes deben participar en las tareas organizativas de dicho sistema de información, y en la definición de la naturaleza de la información

que sirvan para testimoniar la evolución de la eficiencia, son personas de un amplio conocimiento de lo contable, y de una experiencia importante en el análisis gestional y en las distintas tareas que conforman las funciones que se llevan a cabo en los entes, incluyendo el momento específico de la toma de decisiones.

Respecto del segundo aspecto señalado, es decir, la búsqueda permanente de la eficiencia, quien pregunta, en dicho proceso de búsqueda de la eficiencia permanente, lo hace con el interés que la organización mejore, y debe tener una experiencia de gestión desarrollada desde la base hacia arriba, durante muchos años de trabajo concreto, fecundo, detallado y analítico.

Quien responde debe tener mucho interés de saber si es mejorable la manera que ejecuta las actividades de las funciones, y debe tener un interés en seguir evolucionando hasta encontrar la mejor manera de llevar adelante las funciones de la compañía. El clima debe ser de manifiesta autenticidad, franqueza y desapasionamiento subjetivo. Se busca las mejores prácticas. El que pregunta aprende y el que responde enseña. El que pregunta puede enseñar, el que responde puede aprender.

No se trata de obligar a seguir comportamientos coercitivos específicos, sino de pensar con criterio de eficiencia, y a tener en cuenta que una acumulación de ineficiencias no es bueno para la organización, pero tampoco es bueno para el que lleva adelante la función, y tampoco es bueno para un país.

## **7.2. El costo de las funciones y los costos consumidos.**

La visión ideal que se percibe en los casos prácticos organizacionales, es que todos los costos deberían ser consumidos en el ejercicio económico, es decir, debieran ser costos en que se incurren voluntariamente bajo el entendimiento que son necesarios para producir ingresos en ese mismo período o ejercicio económico.

El ideal sería no necesitar invertir en elementos del capital activo, porque ello sería incurrir en sacrificios económicos voluntarios, necesarios para generar ingresos futuros. En la medida en que haya funciones cuya ejecución lleva un tiempo material, ello implica que para asegurar la continuidad operativa de seguir atendiendo las necesidades de los clientes, se hace imprescindible tener costos no consumidos, es decir, tener costos vinculados con ingresos futuros, o sea “activos”..

Para atender las funciones, se requieren elementos materiales e inmateriales, esencialmente, el factor de acción humano. Ambos elementos tienen que ser

empleados óptimamente, es decir, procurar que sean costos y no gastos. Los costos son sacrificios voluntarios necesarios para generar ingresos. Aquellos costos que generan ingresos futuros, son los llamados “capitales activos” o simplemente “activos”. Aquellos costos vinculados con ingresos presentes, son los costos consumidos, los cuales deben ser recuperados por los ingresos del ejercicio económico. Si se incurriera en sacrificios económicos voluntarios, que no se necesitan para generar ni ingresos presentes ni ingresos futuros, esos sacrificios económicos voluntarios, se llamarían gastos, en esta concepción que enunciamos, es decir, que podrían ser suprimidos o disminuidos, sin afectar la generación de ingresos.

Por tanto, atendiendo a la eficiencia, en el activo no deberían existir gastos; tampoco en los resultados del ejercicio; adicionalmente, tanto en el activo, como en los resultados, los costos debieran ser aquéllos que, en su adecuada medida, son necesarios para generar ingresos.

Las funciones de las organizaciones son llevadas a cabo por personas, es decir, el factor de acción humano. Estas últimas tienen que aplicar su conocimiento y habilidades sociales para reducir el tiempo de ejecución de cada una de las funciones, y de tener el menor capital activo posible para llevar adelante las mismas.

Los clientes requieren de los entes bienes y/o servicios, en la cantidad y calidad necesaria que satisfaga plenamente las necesidades al menor precio posible compatible con los requisitos de calidad que exige de los bienes o servicios que demande.

El ente debe encontrar un costo que sea el menor posible, sin resignar o afectar la calidad del bien o servicio requerido por el cliente.

### **7.3. El factor humano y la reducción de los costos de las funciones.**

El factor de acción humano debe explorar todos los caminos posibles para reducir los costos de todas las funciones del ente. Ello se logra reduciendo la duración de las funciones y pagando el menor precio posible por los bienes y servicios que deben ser adquiridos por el ente, pero manteniendo la fidelidad de los clientes basada en atender a la calidad requerida por ellos.

Puede darse que en determinadas funciones, dicha búsqueda de la eficiencia se logra aumentando la cantidad de agentes, es decir, la dotación, pero determinando con ello, dentro de la misma función, o en otras, la menor necesidad de invertir en activos, en razón que con dicha dotación acrecida, se puede reducir el tiempo de ejecución de

la función. Dicha decisión se lleva adelante, en la medida que los costos que implican la mayor dotación del personal que ejecuta dicha función, representan un menor valor absoluto que los costos financieros a ahorrarse por los menores inventarios que se requieren para cubrir el ciclo operativo del acto de la compra.

Las formas de gestionar requieren revisiones permanentes, tanto en lo que hace a las formas de llevar a cabo la tarea, los conocimientos a aplicar, y las habilidades sociales para negociar y lograr los objetivos.

Conocimiento y comportamiento son los dos pilares que deben ser testeados permanentemente para lograr y mantener la eficiencia.

La eficiencia es un umbral a alcanzar, cuyo mantenimiento depende del comportamiento permanente, ejecutando las funciones de la mejor manera posible.

La mejor manera posible será evidenciada con información de gestión agrupada en informes contables con diferentes diseños, expuestos en papel o, electrónicamente, a través de los denominados tableros de control. Dicha información revelará las implicancias de la evolución de la eficiencia luego que se vayan implementando cambios en la gestión de las funciones acorde a lo que se evalúe como mejores prácticas operativas en el manejo de la gestión de las organizaciones.

#### **7.4. La contabilidad de gestión y el monitoreo de la eficiencia.**

La evolución de parámetros a través del tiempo permitirá medir si la eficiencia se mantiene. La contabilidad de gestión pone en evidencia las consecuencias del comportamiento que se logra explicando lo que se está haciendo y cómo se está haciendo y recibiendo sugerencias de cómo hacerlo mejor, a poco que se varíe algo o mucho de lo que se está haciendo. Dicho intercambio de conocimientos persigue el objetivo de modificar paradigmas, si corresponde, respecto de cómo se hacen las cosas de las cuales somos organizacionalmente responsables.

Hemos visto a través de todo el trabajo de investigación que si bien resultan elementos positivos la definición explícita de las políticas globales de una organización, de las políticas de cada una de las funciones que se llevan a cabo en la misma, de la emisión de manuales, normas y procedimientos que determinen explícita y claramente cómo deben hacerse las cosas, y de los controles internos llevados a cabo de una manera intermitente, también hemos visto, especialmente, fruto de las encuestas, entrevistas sostenidas, y casos concretos producidos en las organizaciones, que todo ello, no es suficiente para asegurar la vigencia de la más

alta eficiencia de cada una de las funciones de una manera permanente a lo largo de toda la vida del ente en cuestión.

Hemos comentado y reflexionado respecto que la discontinuidad en los hábitos de las actividades humanas es una constante, excepto que haya una motivación sustancial a través de la cual se logre un intercambio permanente de ideas o sugerencias de cómo desarrollar las mejoras prácticas para cumplimentar óptimamente cada una de las funciones que se lleven a cabo en la organización.

#### **7.5. Medios para alcanzar las mejores prácticas funcionales.**

Alcanzar las mejores prácticas en el desarrollo funcional en una organización es totalmente posible si hay un intercambio permanente a todos los niveles de la misma sobre cómo se llevan adelante cada una de las tareas que componen cada función, con el límite único de que no se modifique la calidad del bien o servicio que compone lo que los clientes demanden de dicha organización. De esta manera, la consecuencia es que se hace eficiente el costo resultante del desarrollo de cada función, tanto del costo consumido, dado por la entrega del servicio prestado por los agentes que participan en la prestación de la función respectiva, y también se hace eficiente el costo no consumido dado por la existencia necesaria de bienes de cambio y otros activos, necesarios para atender la demanda de los clientes por el lapso que dure la función de abastecimiento y/o producción.

Esa eficiencia máxima de la función inexorablemente determina la menor inversión de capital posible compatible con la calidad requerida por el cliente sobre el bien o servicio a adquirir a la organización. Consecuentemente, a igualdad de precio de venta del bien o servicio, y con la mejora por optimización de la eficiencia por el lado de los costos, se produce, inexorablemente el mejor resultado posible, es decir, se mejora la rentabilidad.

De esta manera, a menor inversión necesaria, mayor resultado económico. A menor inversión necesaria hay menor riesgo para la organización, dado que el precio de venta del bien o servicio, que constituye el objeto social del ente, puede recuperar el riesgo de lo invertido con mayor seguridad.

## **7.6. Riesgos que impiden una dimensión óptima del activo.**

Muchas veces la reducción al máximo de los activos, conscientemente no se lleva adelante por cuestiones de estrategia resuelta a los niveles más altos de la organización. Por ejemplo, es el caso de manejar o no los inventarios a través de acuerdos “just in time”; o de aumentar o no la dotación de los agentes de determinadas funciones, aun si se supiera que ello originaría una reducción de los costos financieros, por los menores inventarios, de mayor valor absoluto que el incremento de los costos consumidos por la mayor dotación para llevar adelante la función respectiva.

Los acuerdos de transferir la acumulación de stock a los proveedores, por su cuenta y orden, bajo contratos de “just in time”, muchas veces, no obstante la eventual conveniencia económica, no se lleva adelante por no tenerse suficiente confianza en la responsabilidad de los proveedores, o en la solvencia, o que se intente aprovechar indebidamente por parte de éstos, cambiando los acuerdos vigentes ni bien aprecien la condición de cautiva de la compañía que decidió reducir el total del inventario bajo el método de “just in time”.

En la misma línea puede ocurrir que no obstante se supiera que aumentar la dotación de la función, para reducir el lapso de duración del abastecimiento por parte de los agentes, es económicamente más conveniente, por la reducción consecuente del costo financiero por el menor stock de materiales que se generaría, sin embargo tal decisión no se termine consumando para no incrementar el riesgo al aumentar la dotación de personal. Ello por temer una rigidez gremial si en un futuro hubiera que reducir la dotación para recortar los costos de estructura de la compañía y ello no pudiera llevarse a cabo, o si pudiera llevarse a cabo, los costos de indemnización fueran prohibitivos por la presión gremial en obtenerlos.

Estos análisis hablan muy bien de las ventajas de la sugerida necesidad de intercambio permanente sobre la mejor manera de hacer las cosas, a todos los niveles organizacionales, a los fines de mantener la mentada eficiencia funcional permanente, por cuanto si no se llevan adelante ciertas decisiones, y se argumenta para ello razones de estrategia, como es lo que hemos comentado, posiblemente es porque se piensa que, en el mediano o largo plazo, la mejor eficiencia global se consigue tomando en consideración las razones de estrategia comentadas.

### 7.7. Confrontación de hipótesis

En el primer capítulo del trabajo de investigación, hemos señalado que *“Para lograr la eficiencia permanente en una organización es necesario contar con conocimientos precisos de la visión, misión y estrategia en relación a ella, a fin de obtener del sistema de información contable integrado los elementos adecuados para medir, analizar, tomar decisiones y controlar la evolución de dicha eficiencia”*.

A través de todo el trabajo de investigación realizado ha quedado claro que la evolución del sistema contable de gestión permite el monitoreo de todas las funciones de la organización. La contabilidad de gestión provee la información que hará posible examinar el factor de acción humano a través del desarrollo de las distintas funciones en una organización. Esto pone en evidencia la utilidad del sistema de información contable integrado en el logro de la performance organizacional.

También durante el desarrollo del trabajo ha surgido claramente que a través de la existencia de un adecuado sistema de información se contribuye a facilitar los recursos para una adecuada toma de decisiones.

Nos hemos preguntado también si el sistema de información garantiza, en todos los casos, decisiones con resultados exitosos.

Queda claro que el sistema de información contable integrado es un medio que permite analizar, tomar decisiones y controlar con el objetivo último de lograr la eficiencia permanente en la organización. Para ello es necesario conocer en profundidad sobre la visión, misión y estrategia para el logro de los respectivos objetivos. Ello estableciendo un plan sobre la evolución de la organización, sobre la determinación de los objetivos instrumentales para hacer realidad la visión mencionada, y plantear los cambios que es menester hacer para concretar los mencionados objetivos.

¿Qué queremos que sea la organización sobre la cual tenemos responsabilidad de su conducción? Si estamos pensando, y todos nuestros esfuerzos están direccionados a ello, en que la misma tenga una duración de largo plazo, entonces cobra un significado muy grande, la optimización de los recursos que vamos a disponer para hacer cierta dicha visión. Tendremos que competir, en un contexto de determinados valores. Estamos pensando en crecer y expandirnos sin pensar en un límite determinado. Pero no estamos pensando sólo en rentabilidad, sino también en la responsabilidad social que va a tener la organización, su conducta responsable en materia de cuidado del medio ambiente, de los recursos humanos que participan en ella, de la necesidad de pensar en los seguidores, en la medida que la organización

sobreviva a sus fundadores.

Además de la visión de la organización, tenemos que tener claro cuál ha de ser la misión de la misma, las necesidades que han de cubrir nuestros productos o servicios, la calidad que le daremos al producto o servicio que vamos a encarar, la importancia del conocimiento que ha de tener el personal operario y administrativo que participará en la organización.

Durante el desarrollo de este trabajo de Tesis, nos preguntamos si cuando una organización tiene una *visión* muy avanzada en su concepción, con una explicitación global institucional a todos los niveles, si ello no debería formar parte de las conversaciones, en muchos niveles de ella, cuando se buscan las mejores prácticas tendientes a la búsqueda de la eficiencia.

Si el momento presente se caracteriza porque hay una concentración de las ventas al mercado local, y esa es la *misión* a cumplimentar en lo inmediato, posiblemente, a los fines de ir desarrollando una calidad y tecnología compatible con el futuro, en relación al producto que se vende, donde la constante ha de ser que la exportación irá tomando gradualmente parte del porcentual mayoritario sustentado, tradicionalmente, por las ventas al mercado doméstico, creemos que la respuesta debería considerar esta circunstancia.

Siguiendo con este razonamiento que formulamos, creemos que la respuesta más adecuada a este interrogante debería ser una concepción muy dinámica de la eficiencia en el momento actual, buscando diseñar un producto que tenga standards más altos en calidad y tecnología, compatibles con la evolución de un mercado internacional más que local.

March y Simon ya señalaban en la versión en castellano de su obra, en 1969, que la mayoría de las decisiones se referían al descubrimiento y selección de alternativas satisfactorias, y sólo excepcionalmente, se ocupaban del descubrimiento y selección de alternativas óptimas.

Las alternativas óptimas implican conocimiento de la organización, y la visión de ella en el largo plazo, y es necesario tener clara la misión de la misma en cuanto a las necesidades que han de satisfacer los productos o servicios, la calidad de los mismos, y la importancia del conocimiento que ha de tener todo el personal que participa en ella.

A nivel organizacional, se necesita gente muy capacitada y experimentada para operar sobre el sistema de información contable integrado y obtener la información necesaria para medir, analizar y tomar decisiones para el logro del óptimo o eficiencia, y



controlar su evolución.

Asimismo, también fijamos como hipótesis derivada de la precedente que *"El establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrado en un ente contribuye a la mejora de su performance en lo organizativo"*.

El análisis funcional permanente en búsqueda de la eficiencia genera, indudablemente, el fortalecimiento de la performance global de la organización. Existe un comportamiento de la organización, definido embrionariamente al inicio de su funcionamiento, pero que se va moldeando en función de la gravitación que tienen los roles de las personas más influyentes que participan en la misma. Ello afirma la performance en lo organizativo.

Como segunda hipótesis derivada planteamos que *"El establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrado en un ente no asegura necesariamente la calidad de la decisión tomada"*.

En todo el marco teórico formulado en nuestro trabajo, cuando se analizó lo esencial de la existencia de un sistema integrado de información, a un mismo nivel de importancia que la elaboración y análisis de las distintas teorías sobre las variables que rodean al estudio de las funciones organizativas, hemos llegado a la conclusión que no hay posibilidad práctica de operar sobre la evolución de dichas variables, en nuestro caso, la eficiencia, si no se la puede monitorear en forma recurrente y continua a través de la información pertinente que pone en evidencia la evolución de la misma. Dicha información ha de provenir de un sistema integrado de información o, eventualmente, de un sistema de información de gestión específicamente creado al efecto.

La intuición y ciertas consecuencias positivas de la personalidad de los que administran a las compañías, a los fines de la toma de decisiones, no son rasgos que pueden asegurar una adecuada performance en lo organizativo, si no están precedidos por la existencia de un adecuado sistema de información gestional que se integre al marco organizativo existente.

Por tanto, podemos concluir que la existencia de un adecuado sistema de información en una organización, robustece la calidad organizativa del ente, y le da a las personas que están a cargo de la administración del ente, una herramienta fundamental para facilitar su tarea y contribuir a un mejor resultado de la misma, en el proceso de análisis y toma de decisiones en el día a día.

Hemos analizado y adherido a la postura de Herrscher (2010) en cuanto a que son frecuentes los casos de confusión, y falta de rigor de muchos de los funcionarios organizacionales, creyendo que existen desempeños sistémicos, cuando en realidad

no lo son.

También, luego de los análisis efectuados en el trabajo de investigación, es posible afirmar que la existencia de un adecuado sistema de información de gestión no asegura necesariamente la calidad de las decisiones que se tomen. Casi siempre la información es insuficiente; el criterio del sujeto que decide para interpretar la información y su suficiencia, depende más de la subjetividad del analista, que de la objetividad e integridad de la información.

Sabemos que una decisión es una selección de un camino a seguir, entre alternativas posibles. Las alternativas constituyen eventos que supuestamente pueden ocurrir, en los cuales inciden factores controlables y no controlables. Tanto los factores controlables, como los no controlables, ofrecen información cierta o estimada, pero es en los no controlables, donde prevalece significativamente, la información estimada.

Nos preguntamos, fruto de las reflexiones formuladas a lo largo de nuestro trabajo, si no es válida una conclusión en el sentido que siempre es beneficioso contar con un excelente sistema de información de gestión, pero que ello no nos garantiza la calidad de la decisión a adoptar. Nuestra pregunta nos permite dicha conclusión, sustentada en las siguientes consideraciones:

**Siempre** puede haber una alternativa no contemplada en el menú presentado.

**Puede** existir una alternativa con muchos factores **no** controlables con información estimada

Incorrectamente.

**Puede** existir una alternativa con muchos factores controlables con información estimada incorrectamente.

**Puede** existir una alternativa contemplada, con información sobre hechos controlables y no controlables, estimados correctamente, pero que el tomador de la decisión, no aplicó el mejor juicio para resolver la selección.

Ahora bien, en la mayoría de los eventos, en condiciones normales, asumiendo la existencia de un sistema de información de gestión excelente, y un tomador de decisión, acostumbrado a buscar escenarios o alternativas de decisión, en los que se planteen sensibilidades, a distintos parámetros, es bastante razonable concluir que, un sistema de información de gestión excelente y un tomador de decisiones que bucea en escenarios de información requerida como alternativas, las decisiones exitosas, en gran parte están fundadas en la gravitación del sistema de información de gestión.

La información histórica y la predictiva responde a una dinámica irrepitible con relación a la que existe en el momento de la toma de decisiones. Los escenarios siempre varían en una proporción desconocida. Es nuestra percepción que la

información contable gestional ayuda a mitigar las decisiones discrecionales. Sin embargo muchas veces hay decisiones tomadas, con resultados exitosos, y con información disponible, previamente, que la desaconsejaban

### **7.8. Comentarios finales.**

Podemos señalar que las hipótesis planteadas en el trabajo requiere tener claro que para asegurar la vigencia de una eficiencia permanente se hace necesario disponer de información permanente que se extrae del sistema contable de gestión, a los fines de ir interpretando evoluciones representativas de prácticas operativas que se llevan a cabo en la actividad cotidiana de las organizaciones. Que para el diseño de dicho sistema de información de gestión, se necesita el concurso de profesionales que tengan muy claro, la visión, misión, los objetivos y las metas organizacionales.

El sistema integrado de información contribuye a la calidad organizativa pero no garantiza la calidad de la decisión que tomen quienes administran una compañía.

Adicionalmente, se requiere una modificación del comportamiento, consistente en que todos los que tengan responsabilidades ejecutivas en las distintas funciones de una organización se apliquen, de una manera continua y sistemática, a la búsqueda permanente de la eficiencia, a todos los niveles, mediante una indagación permanente sobre las mejores prácticas para llevar adelante las actividades en que se dividen las funciones de un ente. El que pregunta enseña y aprende; el que responde aprende y enseña.

El factor de acción humano debe explorar todos los caminos posibles para reducir los costos compatibles con el producto o servicio requerido por el cliente, y en la calidad definida por aquel. Los gastos deben ser eliminados, si por tales entendemos los sacrificios económicos voluntariamente incurridos por las organizaciones, pero que no se necesitan para generar los ingresos.

Conocimiento y comportamiento son los dos pilares que deben ser testeados permanentemente para lograr y mantener la eficiencia.

Todas las funciones representan, en su generalidad, costos consumibles en el período en que se incurren, y recuperables con la venta del bien o servicio que produce o presta el ente.

Como la ejecución de las funciones consume tiempo, ello origina, en algunas funciones, la necesidad de incurrir en costos no consumidos, representados por los

activos, los cuales, como tales, han de generar ingresos futuros. Dichos activos son necesarios para asegurar el flujo operativo del ente, sin interrupciones, mientras se lleva adelante el reaprovisionamiento de los bienes que se consumen en determinadas funciones de la organización.

Hemos visto que para mejorar la eficiencia se busca la reducción del flujo de egresos financieros representado por los costos de las funciones. Dicha búsqueda produce el equilibrio óptimo entre el costo de la estructura del ente y el costo de los activos necesarios.

Reducir la duración de la función, puede ser lograda mediante el incremento de la dotación de personas que están capacitados para ejecutar las actividades de la función. Ello origina mayores costos consumidos, representados por las mayores retribuciones originadas en el aumento de la dotación. Esto es negativo en cuanto a la mejora de la eficiencia si observamos autónomamente la eficiencia funcional sin examinar otras consecuencias, de signo contrario, que podrían ser factibles a nivel de la organización como un todo.

Concomitantemente, la reducción de la duración de la función, origina la necesidad de menores existencias en el almacén general, puesto que el stock sirve para atender el consumo de dichos elementos en el lapso que demande el aprovisionamiento del material mencionado.

El ahorro del interés originado en el financiamiento del menor stock contribuirá a favor de la eficiencia. La eficiencia neta será positiva, si el ahorro del costo financiero es en valor absoluto superior a los mayores sueldos por el incremento de la dotación para llevar adelante la gestión funcional.

A su vez, la reducción de los costos de estructura por mayor eficiencia en las funciones, y de los activos, por un mejor dimensionamiento, reduce el riesgo global de los entes, por cuanto a menor monto de capital necesario, menor es el riesgo de no poder recuperarlo a través del precio de venta del bien o servicio, que constituye el objeto social del ente.

La búsqueda de la eficiencia, optimizando los costos, no responde a ningún objetivo de naturaleza política. Es la manera de responder con la mayor inteligencia posible a la aplicación de recursos humanos y materiales, a la demanda de bienes o servicios que constituyen el objeto social de las organizaciones.

Cuanto más eficiente sean las organizaciones mayores serán los beneficiarios que se incorporen por las mayores rentas que el Estado redistribuye a través del sistema impositivo vigente. De ahí que la búsqueda de la eficiencia no sólo tiene que ser un objetivo para las organizaciones privadas, sino también para el propio Estado cuando

presta los servicios que le son propios o cuando participa en la administración de actividades encaradas por agencias gubernamentales.

**Por tanto se confirma la hipótesis principal** de nuestro trabajo de investigación dado que los que tienen la responsabilidad gestional de las organizaciones tienen que tener conocimientos muy sólidos respecto de la visión de la misma, de la misión que se defina en la organización para el logro de los objetivos, y de la estrategia que se plantee para transitar adecuadamente dicho proceso, para lograr la mejor eficiencia posible en el uso de los recursos que constituyen la materia administrable.

Dichos conocimientos son muy importantes para la definición del sistema de información contable integrado, y para la obtención periódica de información de gestión que permita medir, analizar, tomar decisiones y controlar la evolución de dicha eficiencia de la organización.

**También se puede ratificar que el establecimiento de un sistema adecuado de información contable integrada en una organización contribuye a afianzar la mejora en lo organizativo. Es un requisito necesario. Pero ello no es suficiente.** Se requiere, como se ha comentado en distintos tramos de este trabajo de investigación, conocimientos adecuados sobre la visión, misión y estrategia de parte de los que toman decisiones en la organización, para extraer de dicho sistema de información de gestión, los elementos necesarios que permitan medir, analizar, decidir y controlar, la eficiencia del ente.

Los resultados a nivel de organización, por tener muchos condicionantes externos al ente, **no permiten encontrar una correlación directa necesaria entre las bondades del sistema de información integrado, y las bondades que resulten de las decisiones** que se terminan tomando por parte de los administradores de las organizaciones.

**Hay muchos otros factores que influyen en el resultado final de las decisiones, muchos de los cuales pasan también por las habilidades sociales de quienes, en calidad de recursos humanos, intervienen en el proceso de administración.**

\_\_\_\_\_ 000000000 \_\_\_\_\_ 00000 \_\_\_\_\_ 000000000 \_\_\_\_\_

## ANEXO

## 8. Anexo A.

### Encuesta realizada sobre la contabilidad directiva o de gestión y la variable eficiencia.

“Buenos Aires, agosto de 2013. ENCUESTA.

Fecha de respuesta:

Persona que responde:  
.....

La presente encuesta tiene el propósito de servir para un trabajo de investigación que está realizando el suscripto. Dicha investigación tiene dos ejes esenciales: uno se refiere a la utilización de información contable de gestión, expresada en términos monetarios, o en términos no monetarios, volumen, cualitativamente o de comparación, a los fines de servir como elemento de análisis de lo que se va a mencionar como segundo eje. El segundo eje del trabajo se refiere a la eficiencia en el desarrollo de las funciones de un ente u organización, las cuales tradicionalmente son compras, producción, almacenamiento, ventas, créditos, cobranzas. La decisión de lograr una eficiencia en cada uno de las funciones, produce, o puede producir, adicionalmente, otros efectos, sea en cuanto al dimensionamiento del activo o en la disminución del riesgo por provocar disminución en la dimensión del activo.

Para responder a las preguntas hágalo usted tomando como referencia a un ente, empresa u organización que usted trabaje o conozca, o, de no ser así, en base a la información que usted disponga, como ejemplo representativo o tipo, de los entes, empresas u organizaciones en la Argentina, en la primera decena del siglo XXI. No se solicita que revele la información del ente al cual se refiere.

Por eficiencia se entiende la magnitud de recursos que se usan para producir un bien y entregarlo, o para prestar un servicio a un tercero, sin que se resienta la confiabilidad y calidad del bien o servicio si se buscara lograr una mejora en la misma.

Responda las preguntas que se formulen, en el mismo orden formulado, identificando el número de la pregunta que se contesta.

1. ¿Qué datos o información contable de gestión usted usaría para monitorear el grado de evolución en el tiempo de parámetros representativos de actividades que se desarrollen en una función, que le permitiría a usted realizar inferencias sobre la tendencia de la eficiencia de una función?

2. ¿Dichos datos o información contable de gestión se produce automáticamente por el diseño de entrada de información a los sistemas, o, para producir la misma, requiere un proceso manual de recopilación por fuera de las salidas de información del sistema de información diseñado?
  
3. El alcance de la eficiencia en cada función de una organización estará medido por un indicador que expresa el grado de extensión de la eficiencia en la totalidad de la función. Para medir ello las categorías son **alto, medio o bajo**. Entre 100 puntos y 80 puntos, la categoría del alcance del grado de extensión de la eficiencia significará **alto**. Entre 79 y 50 puntos, será **medio** y entre 49 puntos y 0 punto, es **bajo**. En base a la información que usted disponga sobre el ejemplo que usted considera, cuál es la valuación que le asignaría al alcance de la eficiencia?
  
4. La dinámica del ambiente de cada función intenta medir el grado de permanencia en el tiempo de los cambios que se introducen en una función para mejorar su eficiencia. De acuerdo a ello, la eficiencia lograda en una función se mantendrá **estable** a través del tiempo o la eficiencia lograda será **volátil**, es decir, que por razones técnicas o de comportamiento del factor humano, los efectos de dicha eficiencia lograda podrían mostrar en el tiempo algún grado de involución o retroceso. En base a la información que usted disponga sobre el ejemplo que usted considera, ¿cuál es la dinámica del ambiente?
  
5. La regeneración de la eficiencia de cada función es una etapa que puede encararse en una organización, toda vez que se hubiera detectado una pérdida de eficiencia en una función, y se dispone introducir un cambio para regenerar el nivel de eficiencia perdido o, aun, mejorarlo. Las categorías de los cambios que se pueden introducir son **técnicas, de modificaciones del comportamiento del factor de acción humano, o ambos**, a los fines de restaurar la eficiencia de la función y su mantenimiento en el tiempo. En base a la información que usted disponga sobre el ejemplo que usted considera, ¿cuál es la naturaleza del cambio a introducir para la regeneración de la eficiencia de la función?
  
6. La correlación de la eficiencia en cada función de una organización estará medida por un indicador que indica el grado de trascendencia de los efectos de la eficiencia que manifieste una función: ¿esa eficiencia beneficia sólo a la función en la cual se manifiesta o trasciende a otros aspectos de la organización? ¿hace eficiente el dimensionamiento del activo? ¿provoca un resultado más eficiente?, ¿minimiza el riesgo empresarial? Para medir ello, las categorías que se van a utilizar son: de **alta trascendencia o de baja trascendencia**.



7. En relación a la pregunta 6 se deberá brindar una explicación, según la respuesta brindada, sobre cómo se visualiza la trascendencia alta o baja a otros aspectos de la organización; a cómo repercute en el dimensionamiento del activo; a por qué provoca un efecto sobre el resultado; o por qué minimiza el riesgo empresarial.

8. Ordene de mayor a menor importancia los factores que contribuyen a mejorar la eficiencia de una función: reducción del tiempo de su ejecución; emisión de normas y procedimientos detallados; capacitación sobre las normas y procedimientos existentes; aumento en la dotación de la respectiva función; disminución de la dotación en la respectiva función; capacitación sobre el cumplimiento de objetivos funcionales; control sobre los detalles de la función por el responsable máximo de la función; control sobre los detalles de la función por el responsable máximo del área; otras no explicitada, señalando cuáles son.

9. Señale las razones que usted entiende por las que puede originarse una disminución a través del tiempo de la eficiencia lograda en una determinada función.

10. Escriba sobre lo que usted observa, en general, si el tema de logro y mantenimiento de la eficiencia en las funciones de las organizaciones, constituye un objetivo prioritario. Si no fuera un objetivo prioritario, cuáles son los objetivos que usted observa que se le dan mayor prioridad que a la eficiencia de las funciones, y por qué.

.

Muchas gracias por su colaboración.

Miguel Angel Di Ranni.

Se agradecerá si la misma puede ser respondida para antes del 30.09.2013"

## **Respuestas a la encuesta presentada.**

### **Monitoreo de la eficiencia.**

*La primera pregunta* decía lo siguiente: ¿Qué datos o información contable de gestión usted usaría para monitorear la evolución de la eficiencia de una función?

Los datos incluidos en las respuestas han sido los siguientes:

Costo de las funciones: los que apuntaron este parámetro, piensan que el incremento del costo de las funciones, en moneda constante, a través del tiempo, implica una menor eficiencia en el desarrollo de la misma. Ello es así, excepto que dicho costo esté

implicando un salto positivo en la mejora de calidad o confiabilidad del producto fabricado.

Tiempo de las funciones; la menor inversión en el tiempo total de una actividad dentro de la función, o de la función como un todo, implica una mejora en la eficiencia, dado que ello, seguramente, se traduce en una menor inversión de recursos para el cumplimiento de la actividad o función, y por ende, un menor costo de financiamiento de los mismos.

Valor monetario de materia prima consumida; los que han provisto esta respuesta consideran al factor competitividad en el precio de adquisición de las materias primas que se consumen para el cumplimiento de la función, como una exteriorización en la mejora de eficiencia de la respectiva función. Este tema implica poner en competencia a los distintos proveedores de dicha materia prima, similares en cuanto a la calidad del producto que suministran, a los fines de asignar la adquisición a los que cotizaran a menor precio la misma.

Relación ventas / dotación de personal; el parámetro elegido como símbolo de la eficiencia es la cantidad de dotación de personal. Cuanto más volumen de venta se puede lograr por unidad de dotación, implica una mejora de eficiencia. Siempre, se sobreentiende, en un extremo, en que la reducción de personal no atente contra la calidad de prestación de las respectivas funciones. Se recomienda que en este tipo de relación la venta sea dimensionada como volumen físico, o, mediante la valorización usando un precio estándar, a los fines que no se produzca una mala interpretación en la evaluación de la eficiencia por el sólo hecho de haberse aumentado el precio del producto que se vende.

Presentismo: cantidad de horas trabajadas. Queda claro que a un mismo cumplimiento de objetivo, en la calidad requerida, si se disminuyera la cantidad de horas de presencia para lograrlo, ello implicaría una mejora en la eficiencia. También se podría tratar de indagar qué producción se obtiene a igual cantidad de horas trabajadas, siendo el factor de incremento de la producción lo que marcaría la mejora de eficiencia.

Valor monetario del activo total; aquí, los que han respondido como base de eficiencia a este parámetro, apuntan a la mayor reducción del activo invertido, compatible con el cumplimiento de objetivos en la calidad definida. Sería mejora de eficiencia, el lograr el mismo volumen de producción utilizando una menor inversión en activos, por mayor reducción del ciclo de operación.

Relación costos / gastos. A un mismo monto de egresos económicos por estructura, cuanto mayor es esta relación, indica que la eficiencia es mayor. Se entiende que los costos significan erogaciones voluntarias del ente que son necesarias para generar los

ingresos. Los gastos, en cambio, son erogaciones voluntarias del ente, pero que no son necesarias para generar los ingresos. Si se prescindieren de ellos, igualmente se mantendría el mismo nivel de ingresos.

Unidades vendidas; este parámetro podría indicar, en cierto sentido, una relación con la eficiencia funcional. Pero si las mayores ventas se logran reduciendo el precio normal de mercado, al cual se vende el producto, ello no significaría que está mejorando la eficiencia. Siempre debería entenderse que la condición es mantener el mismo porcentaje de rentabilidad por unidad de producto vendida.

Días en la calle; la reducción de los días de crédito, sosteniendo el mismo nivel de ventas, indicaría una mejora en la eficiencia, por estar reduciendo la inversión en créditos por venta y el costo financiero a incurrir para financiarlos.

Rotación de inventarios; cuanto más veces rote el inventario durante el ejercicio anual de una organización ello significaría que se mejora la eficiencia en el uso del capital para el logro de igual volumen de ventas.

Días promedio de pago a proveedores; si se reduce la inversión en el capital de trabajo mediante el incremento del plazo de financiamiento corriente de los proveedores, implicaría una mejora en la eficiencia.

Real vs. Budget (presupuesto) de distintos elementos patrimoniales y de resultados; la disminución de variaciones desfavorables respecto de los respectivos montos de budget implicaría una mejora en la eficiencia en el uso de los recursos.

Préstamos personales; si los préstamos personales fueran un factor de motivación laboral, y los montos a los cuales se ha llegado fueran razonables, como nivel global de los mismos, puede indicar, conjuntamente con otros parámetros, un adecuado índice de la mejora de eficiencia de una organización.

La evolución de los montos de préstamos personales deberían correlacionarse con alguna relación adicional que significara mejora de eficiencia, v.g. horas de presentismo; mayor productividad a igualdad de dotación, a los fines de poder ser una de las fundamentaciones o causas que se pueden usar para explicar la mejora de la eficiencia mencionada lograda.

Préstamos comerciales; la evolución de los mismos, en la medida que estuvieran alineados con los créditos comerciales, puede indicar una muestra de la evolución de la eficiencia en cuanto a no invertir crecientemente en capital de trabajo

Tablero de control sobre costos de comercialización; la reducción en los costos de comercialización, manteniéndose los niveles de calidad del producto a vender, indica una mejora en la eficiencia de las organizaciones.

Deudas Financieras de largo plazo; el incremento en los valores absolutos de las mismas, a los fines de financiar inversiones crecientes de activos fijos vinculados con el objeto social, puede significar una pauta interesante de acciones para el mejoramiento de la eficiencia de un ente. En la medida que el costo financiero con que se financian los proyectos significara una menor tasa que la tasa interna de retorno de los proyectos, la eficiencia global de una organización mejoraría por el efecto palanca que brinda dicho endeudamiento logrado en esas condiciones.

Valor unitario de cada producto vendido; manteniéndose la calidad del producto dispuesto para la venta, la reducción del costo unitario del producto vendido implicaría un mejoramiento en la evolución de la eficiencia.

Cantidad de empleados activos; el aumento de cantidad de empleados activos, como significado opuesto a la dotación ausente por enfermedad o inasistencia, implica un posible mejoramiento en los niveles de eficiencia.

Salarios abonados; el mejoramiento del nivel salarial, que puede ser recuperado por el precio de venta del producto, puede significar un aspecto motivacional que determine una mejora de eficiencia de la organización a nivel global. Ello debería correlacionarse con otros índices que impliquen efectivamente que la eficiencia global está mejorando. Luego, debería examinarse cuánto de dicha mejora puede ser atribuida a los distintos factores motivacionales que el ente use para provocar adhesiones a las políticas que se pretenda llevar a cabo.

Cantidad de horas trabajadas en relación al total de horas posibles; es un parámetro alineado al mencionado para el caso de cantidad de empleados activos, en la medida que esté mostrando, la caída de horas por ausencia o por enfermedad. Ello es síntoma de una mejora en la eficiencia.

Distintos datos expresados en volumen físico; todo lo que implique una disminución del consumo físico para la producción de una unidad de producto terminado, y la misma conserva su nivel de calidad requerida por los clientes, implica, necesariamente, una mejora en los niveles de eficiencia.

#### **Procesamiento electrónico o manual.**

*La segunda pregunta* decía lo siguiente: ¿Dichos datos o información contable de gestión se produce automáticamente por el diseño de entrada de información a los sistemas, o, para producir la misma, requiere un proceso manual de recopilación por fuera de las salidas de información del sistema de información diseñado?

Existen 16 respuestas que indican que la información se obtiene automáticamente del sistema contable de gestión de los entes, mientras que las 9 restantes implican que se

obtiene a través de un proceso manual de recopilación por fuera de las salidas habituales del sistema de información diseñado.

Dado que mayoritariamente las empresas involucradas en las respuestas son pequeñas en cuanto a su dimensión, el hecho que el 64% obtiene información de gestión, utilizable como medición de la evolución de eficiencia funcional, y dicha información se extrae automáticamente de los sistemas, es bastante positivo, si bien, una parte importante de dicha información de gestión es medida monetariamente. También constituye una actitud encomiable que haya 36% de las empresas que han respondido, que aunque la información no se extrae automáticamente, igualmente, se elabora ad hoc, a los fines de obtener información necesaria para evaluar la marcha de la eficiencia en la compañía.

#### **Alcance de la eficiencia.**

*La tercera pregunta* decía lo siguiente: El alcance de la eficiencia en cada función de una organización estará medido por un indicador que expresa el grado de extensión de la eficiencia en la totalidad de la función. Para medir ello las categorías son **alto, medio o bajo**. Entre 100 puntos y 80 puntos, la categoría del alcance del grado de extensión de la eficiencia significará **alto**. Entre 79 y 50 puntos, será **medio** y entre 49 puntos y 0 punto, es **bajo**. En base a la información que usted disponga sobre el ejemplo que usted considera, ¿cuál es la valuación que le asignaría al alcance de la eficiencia?

Existen 22 respuestas que indican que el grado de extensión de la eficiencia en la totalidad de la función es **medio**; Hay 3 respuestas que indican que el grado de extensión es entre **medio y alto**.

Esto significa que hay un 88% de las empresas pequeñas que han respondido a la encuesta que consideran que el alcance la eficiencia en las funciones es medio, y un 12%, entre un nivel de eficiencia medio y alto.

#### **Permanencia de la eficiencia o volatilidad.**

*La cuarta pregunta* decía lo siguiente: La dinámica del ambiente de cada función intenta medir el grado de permanencia en el tiempo de los cambios que se introducen en una función para mejorar su eficiencia.

De acuerdo a ello, la eficiencia lograda en una función se mantendrá **estable** a través del tiempo o la eficiencia lograda será **volátil**, es decir, que por razones técnicas o de comportamiento del factor humano, los efectos de dicha eficiencia lograda podrían mostrar en el tiempo algún grado de involución o retroceso. En base a la información que usted disponga sobre el ejemplo que usted considera, ¿cuál es la dinámica del ambiente?

Existen 16 respuestas que indican que la eficiencia lograda en la organización es volátil, mientras que las restantes 9 preguntas consideran que dicha eficiencia se mantendrá estable a través del tiempo.

Hay un 64% de los que han respondido, en consecuencia, que señalan que la eficiencia lograda no se va a poder mantener en el largo plazo, mientras que el 36% considera que se va a poder mantener, aunque claro que en los niveles de eficiencia alcanzados, que se han puntualizado en la respuesta a la pregunta 3, que es nivel de eficiencia *medio* para el 88% de las empresas pequeñas.

#### **Regeneración de la eficiencia.**

*La quinta* pregunta decía lo siguiente: La regeneración de la eficiencia de cada función es una etapa que puede encararse en una organización, toda vez que se hubiera detectado una pérdida de eficiencia en una función, y se dispone introducir un cambio, o varios, para regenerar el nivel de eficiencia perdido o, aun, mejorarlo. Las categorías de los cambios que se pueden introducir son **técnicas, de modificaciones del comportamiento del factor de acción humano, o ambos**, a los fines de restaurar la eficiencia de la función y su mantenimiento en el tiempo. En base a la información que usted disponga sobre el ejemplo que usted considera, ¿cuál es la naturaleza del cambio a introducir para la regeneración de la eficiencia de la función?

Diecinueve respuestas, es decir, un 76% indicaron que la categoría de los cambios que se pueden introducir para regenerar el nivel de eficiencia son tanto técnicos como de comportamiento del factor humano. Un 12% han considerado que son solamente técnicos, mientras que otro 12%, exclusivamente de comportamiento del factor humano.

En conversaciones para agregar mayor información a las consideraciones implícitas que se tuvieron en cuenta para formular las respuestas, hay mayores precisiones para concretar ejemplos de los cambios técnicos, brindando propuestas como mejoras en sistemas de información, emisión de normas, de procedimientos o explicitación más

clara de las políticas de la organización. En cambio, no eran tan claras las especificaciones respecto a qué estaban pensando al responder sobre este punto, cuando se referían a los cambios de comportamiento del factor humano, centrándolos más a instar prácticas voluntaristas para poner más atención en el momento de ejecutar actividades que integran las respectivas funciones pero sin abundar en mayores detalles sobre las recomendaciones para llevar a la práctica de las mismas. De todos modos, no deja de ser importante, no obstante la falta de precisiones, que hayan orientado la respuesta por el lado del comportamiento de los ejecutantes de las tareas funcionales.

### ¿Eficiencia funcional o de la organización?.

*La sexta pregunta* decía lo siguiente: La correlación de la eficiencia en cada función de una organización estará medida por un indicador que indica el grado de trascendencia de los efectos de la eficiencia que manifieste una función: ¿esa eficiencia beneficia sólo a la función en la cual se manifiesta o trasciende a otros aspectos de la organización? ¿hace eficiente el dimensionamiento del activo? ¿provoca un resultado más eficiente?, ¿minimiza el riesgo empresario? Para medir ello, las categorías que se van a utilizar son: de **alta trascendencia o de baja trascendencia**.

Hubo un 90% de las respuestas que implican que, para las organizaciones señaladas en la encuesta, la eficiencia en la función a la cual se han referido es de alta trascendencia, es decir que beneficia o trasciende a otros aspectos de la organización, y no sólo a la propia función en que se ha logrado la misma. Hubo 10% de las respuestas en la cual manifiesta que la eficiencia lograda en algunas funciones tiene baja trascendencia hacia otros aspectos de la organización.

Lo que hemos podido percibir, en charlas a posteriori, es que la mayoría de los autores de la respuesta, ven al proceso de trascendencia, como un natural contagio de las buenas prácticas de administración de una función particular, hacia el resto de funciones de las organizaciones. Es algo similar a que el ejemplo cunde.

Pero no se han detenido a analizar más profundamente el tema, o si lo han hecho, no lo percibieron como relevante como para ser informado, dado que podría darse una mejora en la eficiencia por ejemplo de la función de compras, a través de la disminución de la dotación afectada a la adquisición de insumos, pero ello podría tener, seguramente, un efecto negativo en la eficiencia del sector de almacenes, dado que al tener menos gente para poder atender las compras, ello originaría la necesidad de tener un mayor volumen de stock para atender el suministro del material de almacén

por la mayor extensión del lapso de abastecimiento, y por ende, mayor necesidad de financiamiento y mayores costos financieros.

### **Grado de trascendencia de la eficiencia.**

*La séptima pregunta es la siguiente:* En relación a la pregunta 6 se deberá brindar una explicación, según la respuesta brindada, sobre cómo se visualiza la trascendencia alta o baja a otros aspectos de la organización; a cómo repercute en el dimensionamiento del activo; a por qué provoca un efecto sobre el resultado; o por qué minimiza el riesgo empresario.

Las respuestas producidas dan cuenta de aspectos como los siguientes:

“Todos los procesos de la empresa son llevados, en última instancia, por seres humanos. Por ende, el grado de presentismo, de rotación y de conformidad del personal influye en un mayor nivel de productividad en las actividades desarrolladas en todas las otras funciones, generando efectos sobre el resultado y minimizando el riesgo empresario. Las funciones producción y ventas están muy ligadas a finanzas porque influyen sobre los resultados, lo que repercute posteriormente sobre el dimensionamiento del activo. Finalmente, el sector finanzas provee de fondos para pagar los salarios, comprar insumos de producción y enfrentar los gastos de comercialización, por lo que su dimensión o gravitación en la eficiencia es superior a la de otras funciones”.

“Cuando una función es de alta trascendencia, esto repercute e impacta en las otras funciones. A modo de ejemplo, en el circuito compras/pagos, las operaciones de compras generan necesidades de pagos y repercute a su vez en el componente disponibilidades, con lo cual es necesario analizar el manejo del flujo de fondos, que a su vez influye en el aspecto económico (resultados -por ejemplo- de intereses de préstamos que se soliciten para afrontar los pagos de adquisición de materia prima). Si los datos están interconectados, es factible observar rápidamente las necesidades adicionales de recursos como la evaluación de los mismos, y así poder tomar decisiones certeras y oportunas”

“Teniendo conocimiento de que una práctica, por ejemplo médica, no es rentable por el lugar físico que ocupa, porque tiene mucho costo fijo y pudiendo realizarse en otro lugar lo cual la llevaría a reducir el déficit, no se toma la decisión de realizar dicho movimiento por cuestiones personales del profesional. Esto lleva a que el ente sufra pérdidas por esta acción”



“La tecnificación de un proceso, aplicando las últimas tecnologías, va a provocar un efecto sobre el resultado reduciendo el costo de los productos finales. Por otro lado la baja en el costo, por ejemplo, de muestras médicas, puede permitir un incremento en el volumen promocional a distribuir, con lo cual el efecto es mucho mayor de lo esperado, ya que se incrementarán las ventas y el costo del producto final será menor”.

“Considero que es de alta trascendencia ya que el aumento de ventas de cada vendedor implica un aumento de ventas totales que mejora el resultado. Pero hay que tener en cuenta, que para que el aumento de ventas sea posible, es necesario también que la política de stock de productos sea eficiente y que la función de distribución sea eficiente. Esto es para poder contar con los productos en tiempo y forma cumpliendo así con los plazos pactados con el cliente respecto de la entrega de los mismos. Si esto no se cumple, el cliente estará insatisfecho y podría generar una disminución de ventas, lo cual haría disminuir el indicador de ventas de cada empleado”.

#### **Factores que contribuyen a la eficiencia.**

*La octava pregunta* decía lo siguiente: Ordene de mayor a menor la importancia de los factores que contribuyen a mejorar la eficiencia de una función: reducción del tiempo de su ejecución; emisión de normas y procedimientos detallados; capacitación sobre las normas y procedimientos existentes; aumento en la dotación de la respectiva función; disminución de la dotación en la respectiva función; capacitación sobre el cumplimiento de objetivos funcionales; control sobre los detalles de la función por el responsable máximo de la función; control sobre los detalles de la función por el responsable máximo del área; otras no explicitada, señalando cuáles son.

En general el ordenamiento que primó, para los que fueron consultados en la encuesta, de los factores que contribuyen a mejorar la eficiencia de una función son los siguientes:

Reducción del tiempo de su ejecución;

Control sobre los detalles de la función por el responsable máximo de la función;

Capacitación sobre las normas y procedimientos existentes;

Capacitación sobre el cumplimiento de objetivos funcionales;

Emisión de normas y procedimientos detallados;

Aumento en la dotación de la respectiva función;

Control sobre los detalles de la función por el responsable máximo del área;

Disminución de la dotación de la respectiva función;

Control;

Aumento de la capacitación en general;

### **Regresión de la eficiencia.**

*La novena pregunta* hacía referencia a lo siguiente: Señale las razones que usted entiende por las que puede originarse una disminución a través del tiempo de la eficiencia lograda en una determinada función.

Las respuestas brindadas por los encuestados fueron las siguientes:

El tiempo;

Deterioro;

Factor humano;

Falta de control;

Falta de capacitación;

Falta de actualización de los sistemas de producción;

Desconocimiento de las potencialidades de los sistemas;

Situación del país;

Obsolescencia de los productos y sistemas;

Cambio del contexto;

Cambio en el comportamiento del factor humano;

Dejar de capacitar;

Falta de incentivos;

No ver la vinculación inter funcional;

### **Prioridad de la eficiencia.**

*La décima pregunta* decía lo siguiente: Escriba sobre lo que usted observa, en general, si el tema de *logro y mantenimiento de la eficiencia* en las funciones de las organizaciones, constituye un objetivo prioritario. Si no fuera un objetivo prioritario, cuáles son los objetivos, que usted observa, a los que se le da mayor prioridad que a la eficiencia de las funciones, y por qué.

Las respuestas principales fueron:

.” Creo que sí es un objetivo prioritario en mi caso por lo vital de la función para la empresa. El tema es que por más que sea prioritario, a veces no se asume el control necesario o la rigurosidad con la que se debería controlar a los que desarrollan su función”.

“Desde lo que mi trabajo me permite, observo que, en términos generales, se le da una mayor relevancia al tema del logro y mantenimiento de la eficiencia en las funciones en las empresas de gran envergadura (tanto a nivel de facturación como de personal empleado). En cambio en las denominadas PYMES y especialmente en las empresas de tipo “familiar” prima la obtención de ganancias (en términos monetarios) al corto o muy corto plazo, lo que atenta contra la búsqueda de la eficiencia en algunas funciones que requieren inversión, por ejemplo, en capacitación. Según entiendo, esto se da por el contexto macroeconómico altamente inestable en el que se desenvuelven este último tipo de empresas, que las lleva a buscar un rédito más inmediato”

“Ciertas veces se resigna el objetivo de la eficiencia de las operaciones cuando los resultados ya están en consonancia con los targets que estipula la gerencia. Es decir, se enfocan más en generar determinados resultados que en analizar si los mismos pueden mejorar aún más analizando la eficiencia de las operaciones. Yo sí lo considero un objetivo prioritario”

“A mi entender, hoy en día es un aspecto prioritario la eficiencia en las organizaciones, ya que ante una oferta cada vez mas exigente y sofisticada, las mismas deben diferenciarse por el servicio y eficiencia. Además el ser eficiente se reflejará en los costos, pudiendo el ente tener más margen para competir contra sus rivales comerciales y tener mayores ventajas competitivas”.

“Yo creo que prioritariamente el foco de la organización está en la búsqueda de la eficiencia, y una vez “alcanzada” la compañía va a procurar mantenerla y mejorarla. El proceso debe ser de mejora continua, con lo cual no debe conformarse con el nivel alcanzado e ir por más”

“En esta pequeña organización observo que no existen inversiones ni se han definido metas a largo plazo, por el contrario, se busca la obtención de ganancias al corto plazo. En cambio, en grandes empresas las estructuras le dan mucha importancia a mantener

la eficiencia en el largo plazo. A su vez, las pymes, entiendo que se caracterizan por ser más flexibles y adaptables en los casos de cambio, lo que puede facilitar la búsqueda y logro de una mayor eficiencia”.

“Yo considero que sí es un objetivo prioritario ya que hoy por hoy la competencia es muy amplia en todos los sectores. Si uno quiere ganar porcentual en el mercado es necesario ser eficiente para no quedar afuera. Todos sabemos que la eficiencia no sólo implica una menor cantidad de recursos consumidos, sino también una mejor calidad brindada al cliente. Nos permite cumplir con plazos de entrega y prestación de servicios”.

“Pienso, sin embargo, que no en todas las organizaciones la eficiencia es tenida en cuenta como un objetivo prioritario. A veces los manejos que se tienen en los grandes grupos internacionales, hacen que exista cierta burocracia que impide ser eficiente en determinadas funciones. De este modo las tareas se cumplen siguiendo circuitos que no tienen mucho sentido, que llevan más tiempo, que hacen que se dupliquen funciones y no por eso la tarea se cumple mejor o está más controlada, sino que al contrario. En este caso en particular, el objetivo prioritario es cumplir con las normas establecidas por el grupo. Se suele escuchar la frase “así lo pide el grupo”. Dado que a nivel regional no se puede salir de lo solicitado por el grupo, si se está siendo ineficiente no hay mucho que se pueda hacer”.

“Por último, creo que donde quizás se podría encontrar que la eficiencia no es tan tenida en cuenta es en las pymes. A veces veo que las estructuras o dotación de éstas no les permiten ser tan eficientes y quizás ponen su atención únicamente en mejorar los resultados de la empresa pero sin tener presente, en un 100% y en todas las áreas, el tema de la eficiencia. En muchos casos, el objetivo de las pymes es lograr “sobrevivir” y no hay tiempo de detenerse a pensar en la eficiencia”

“Se observa un mayor interés en las grandes empresas al logro de objetivos y mantenimiento de la eficiencia en las funciones (tanto a nivel de facturación como de personal empleado). En las PYMES y en las empresas de tipo “familiar” el principal objetivo apunta siempre hacia la obtención de ganancias al corto o muy corto plazo, y generalmente, según entiendo, esto se da por el contexto macroeconómico altamente inestable en el que se desenvuelven este último tipo de empresas, que las lleva a buscar un rédito más inmediato”.

00000

## 9. Bibliografía.

ACKOFF, R. (1996). **Planificación de la Empresa del Futuro**. México, DF: Limusa Noriega Editores.

ANTHONY, R., REECE, J., HERTENSTEIN, J. (1995). **Accounting: Text and Cases**. USA – Ninth Edition - Edit. Richard D. Irwin Inc

BARASSI, P. (2012) **“El CEO y sus vínculos”**. Buenos Aires --República Argentina. Clarín Economía y Negocios 12.02.2012.

BIONDI, M. (2007), **“Aspectos Metodológicos de las Investigaciones en las Universidades sobre el Conocimiento Contable”**. Contabilidad y Auditoría – Nro. 26 - Año 13 – Diciembre 2007 – Universidad de Buenos Aires – Facultad de Ciencias Económicas - Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Matemática. Sección de Investigaciones Contables. Imprenta Yael Gráfica y Editorial P. 15-16.

BIONDI, M. (2008), **“Introducción a Popper: su poder sobre los dogmas e ideologías como limitantes del saber científico. Un enfoque de su metodología de investigación científica”**. Contabilidad y Auditoría Nro. 28 -Año 14 - 2008 - Universidad de Buenos Aires- Facultad de Ciencias Económicas -Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos Aplicados a la Gestión. Sección de Investigaciones Contables. Imprenta Yael Gráfica y Editorial. P. 21-22.

BLOCK P. (1996), **El Servicio como Estilo del Management**. Buenos Aires. Edic. Granica SA.

BROCK, H., KLINGSTEDT, J., DONALD M. (1990), **Petroleum Accounting. Principles, Procedures, & Issues**. United States of America. Published by Professional Development Institute / Denton, Texas. 3r. Edition..

CASTRO, J. (2014) p. 29 . **“La nube: una nueva revolución tecnológica”**. Buenos Aires. Argentina. Artículo Diario Clarín del día 26.01.2014.

CHAPMAN, W. (1979). **“Prólogo” de dicho autor a la obra Contabilidad Gerencial** de Enrique G. Herrscher – Ediciones Macchi- Buenos Aires.

CHAPMAN, W. (1981). **Dificultades para medir la cuantía del beneficio social neto de la actividad económica de las empresas públicas y privadas**. Academia Nacional de Ciencias Económicas. Buenos Aires.

CHAVES, O. (1990). **Tesis Doctoral “Tratamiento Contable del Patrimonio Neto: Análisis de los Aspectos Doctrinarios, Técnicos y Legales y su adecuación a la Realidad Argentina”**. Buenos Aires. Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas Profesor Emérito Dr. Alfredo L. Palacios. P.250-252.

COLLIER, P. (2003). **Accounting for Managers. Interpreting accounting information for decision-making**. England. Aston Business School, Aston University. John Wiley and Sons Ltd., The Atrium, Southern Gate, Chichester. West Sussex PO198SQ, England. P. 3-4.

CUATRECASAS, L. (2010). **Lean Management: La gestión competitiva por excelencia**. Barcelona. España. PROFIT editorial.

DAVENPORT, T. (1993). **Process Innovation. Reengineering Work through Information Technology**. Harvard Business School Press – United States of America.

DI RANNI, M. (2005). **Actuación Profesional. Gestión e Información de Estados Contables de Publicación**. Buenos Aires. Colección Académica. Editorial LA LEY – República Argentina. P. 2, 11 a 32.

DI RANNI, M. (2011). **Blog:** [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com)

11.11.2011 *Contexto de toda decisión.*

21.11.2011 *Aspectos importantes en las funciones de la empresa: control y resguardo patrimonial.*

23.11.2011 *La importancia del factor humano en el manejo de la cosa pública y privada.*

28.11.2011 *La tarea de hacer y crecer.*

25.12.2011 *El ejercicio profesional y el plan B.*

DI RANNI, M. (2012). **Blog:** [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com)

07.01.2012 *El ciclo operativo de un ente. Oportunidades de mejorar su eficiencia.*

13.01.2012 *El equipo de trabajo: personas que tengan la misma actitud hacen la diferencia en una empresa.*

07.02.2012 *La resiliencia.*

29.07.2012 *El control de gestión.*

03.11.2012 *¿Qué se entiende por exposición a la devaluación?.*

DI RANNI, M. (2014). **Blog:** [www.economiaycontexto.blogspot.com](http://www.economiaycontexto.blogspot.com)

01.05.2014 *El costo de las funciones en las organizaciones.*

DI RANNI, M. (2013). “ **El cuidado del medio ambiente. Algunos efectos sobre las organizaciones**”. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión. Sección de Investigaciones Contables – Documentos de Trabajo de Contabilidad Social. Año 5 N° 2.- Junio 2013 – Argentina. Editor responsable: Centro de la Investigación en Contabilidad Social F.C.E. – U.B.A.- Imprenta Yael Gráfica y Editorial.

DRUCKER, P.(1998). **Las Fronteras de la Administración.** Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

FASSIO, A., PASCUAL, L., y SUÁREZ, F (2002). **Introducción a la Metodología de la Investigación Aplicada al Saber Administrativo.** Buenos Aires, Ediciones Cooperativas.

FERRATER MORA, J. (1941). **Diccionario de Filosofía.** Distrito Federal. Editorial Atlante, SA – México, D.F.-

FOWLER NEWTON, E. (2011). **Cuestiones Contables Fundamentales** –Buenos Aires – Editorial La Ley – 5ta. Edición – República Argentina. P. 62-65.

FRONTI DE GARCIA, L., PAHLEN, R. y Otros (2008). “**Las Empresas Forestales: Análisis de Indicadores del Sector**”. Buenos Aires. Contabilidad Ambiental de Gestión Financiera. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión. Sección de Investigaciones Contables. Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental. Año 1 N° 1. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Agosto 2008. Editor responsable: Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental - Imprenta Yael Gráfica y Editorial. P. 106.

GARCIA, L., LUGO, W. y GALATEO S. (2012). “**Análisis crítico de aspectos discursivos y metodológicos en textos de gestión empresarial**”. Buenos Aires. Diciembre 2012 – Revista Costos y Gestión N° 86 del I.A.P.U.C.O. P. 22.

GARCIA CASELLA, C. (2008). “**Necesidad de Reconstruir la Teoría de la Contabilidad Financiera**”. Buenos Aires. Contabilidad y Auditoría. Nro. 27- Año 14 – Junio 2008- Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires –

Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos aplicados a la Gestión. Sección de Investigaciones Contables. Talleres Gráficos Agustín Pisano Costa - P. 29-45.

GARCIA CASELLA, C. y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. Buenos Aires. Ediciones La Ley. P. 146; 197 y subsiguientes.

GARCIA CASELLA, C. (2001<sup>a</sup>). **“La Contabilidad Directiva: una perspectiva multicultural”**. Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el siglo xxi (del 4 al 6 de julio 2001 León, España). Instituto de Investigaciones Contables, profesor Juan Alberto Arévalo. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires, República Argentina.

GARCIA CASELLA, C. (2000). **“Fundamentación científica de la relación entre modelos y sistemas contables”**. Revista Contabilidad y Auditoría. Número III. Año 6. Junio. Buenos Aires. Argentina.

GARCIA CASELLA, C., FRONTI de GARCIA, L. y RODRIGUEZ de RAMIREZ, M. (1997). **“Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos”**. Proyecto aprobado por el Directorio del CONICET según Resolución Nro. 1229 del 03.08.1993. **“El trabajo de Sanders, Hatfield y Moore” (1939); “Problemas derivados de los supuestos de Chambers. Problemas e Hipotesis” (1969)**.

GARCIA CASELLA, C. (1989). **“Distintas formas posibles de encarar la Contabilidad Social como segmento contable”**. Buenos Aires. Revista Administración de Empresas. Año XX. Números 235/6. Octubre/Noviembre. Página 595.

GIBB, J. (1992). **Manual de Dinámica de Grupos**. Colorado (USA). Edic. Humanitas.

GIMÉNEZ, C. (2006). **Decisiones en la Gestión de Costos para Crear Valor**. Editorial Errepar – Buenos Aires – República Argentina.

GIMÉNEZ, C. y otros (1995). **Costos para Empresarios**. Prólogo. Buenos Aires. Ediciones Macchi.

GIMÉNEZ, C. y otros (2007). **Sistema de Costos**. Ediciones La Ley – Buenos Aires – p. 19 y subsiguientes.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. G4. (2013). **Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Manual de Aplicación. Contenidos Básicos**



**Específicos.**P.64 a 226. PO Box 10039. 1001 EA Amsterdam. Países Bajos. +31 (0) 20531 00 00. [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org) (2013).

GOLDRATI, E. y COX, J. (1986). **La Meta. Un proceso de mejora continua.** New Haven. USA: Edic. Avraham Y. Goldratt Institute.

GORE, E. (2009). **Chris Argyris y las rutinas defensivas de las organizaciones.** Buenos Aires, Arte Gráfico Editorial Argentino, Tomo 13, Master en Negocios.

GOTTFREDSON, M. y SCHAUBERT, S. (2008). **Resultados Sobresalientes. Cómo los mejores líderes definen y alcanzan objetivos ambiciosos.** Bogotá, Grupo Editorial Norma.

HAMEL, G. y PRAHALAD C. (1996). **Competiendo por el Futuro.** Prov. de Buenos Aires. Edic. Ariel Sociedad Económica.

HANNAN, R., RANKIN, F. y TOWRY, K. (2006). **The effect of information systems on honesty in managerial reporting: a behavioral approach-** Contemporary Accounting Research / United States of America.

HEINEMANN, R. (2014). **“No se puede forzar el cambio”.** Artículo diario Clarín. Sección i ECO del día 09.02.2014. Buenos Aires. Argentina.

HERRSCHER, E. (2002) **Contabilidad y Gestión.** Ediciones Macchi – Buenos Aires - Argentina. Prólogo del Dr. W. L. Chapman “Desde la Teneduría de Libros hasta la Contabilidad de Gestión (pág. 1/6).

HERRSCHER, E. (2007) **El círculo virtuoso Cambiar- Planificar-Aprender-Cambiar.** Edit. Management Conocimiento – Granica – Prov., Buenos Aires – Argentina.

HERRSCHER, E. (2010) **El valor sistémico de las organizaciones. Variables, procesos y estructuras.** Ediciones Granica SA – Argentina -

KOLLER, T., DOBBS, R, y HUYETT, B. (2011). **Value – The Four Cornerstones of Corporate Finance.** Mc. Kinsey & Company. Edit. Wiley – United States of America.

LISDERO, A. (1973). **El concepto de balance en la doctrina contable.** Ediciones Macchi Sociedad Anónima – Buenos Aires –

LOUGEE, B. (2008). **“The Corporate Social Responsibility (CSR) Trend”** – University of San Diego / Claremont Graduate University. A Morgan Stanley Publication / Journal of Applied Corporate Finance. Volume 20 Number 1. USA . P. 96

- MALLO C. (2012). **“El Nuevo / Viejo Paradigma: Costos basados en el tiempo invertido por actividad”**. IAPUCO. Instituto Argentina de Profesores Universitarios de Costos. Revista Costos y Gestión 84. 19.09.2012. Buenos Aires, Argentina.
- MANES, F. (2013). **“Las facetas de nuestro cerebro social ”** – Diario Clarín – Domingo 25 de agosto de 2013. Página 39 y subsiguientes.
- MARCH, J. y SIMON, H. (1969). **Teoría de la Organización**. Ediciones Ariel. Barcelona. España.
- MATTESSICH, R. (1995). **Critique of Accounting**, Quorum Books, Westport, Connecticut, United States of America.
- MATTESSICH, R. (1995). **Conditional-normative accounting methodology: incorporating value-judgements and means-end relations of an applied science**. Accounting, Organizations and Society. Vol. 20. N° 4. U.K.. P. 259-284.
- MARTYNIUK, C. (2013). **“En las Empresas, el tema de la felicidad se coló por la ventana y hoy es central”** – Diario Clarín del 06 de octubre de 2013 – Entrevista al antropólogo Salomón Jorge Babor.
- OHMAE, K. (1995). **La mente del estratega**. Madrid. Buenos Aires, Edit. Mc. Graw-Hill.
- PHALEN ACUÑA, R. y otros. (2009). **Contabilidad. Pasado, presente y futuro**. Buenos Aires. La Ley.
- PEREL, V, y BLANCO, I. (1995). **Humanware – El Management del Siglo XXI**. Buenos Aires. Ediciones Macchi.
- PEREL, Vicente y otros (1968). **Organización y Control de Empresas**. Buenos Aires. Ediciones Macchi.
- SENGE, P. (1996). **La Quinta Disciplina. Cómo impulsar el aprendizaje en la organización inteligente**. Barcelona, Edic. Granica.
- SCAVONE, G. (2013). **“La información no tradicional. Un nuevo aspecto de la gestión”**. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión. Sección de Investigaciones Contables. Documentos de Trabajo de Contabilidad Social. Año 5 N° 2 – Pág. 133 – 135 - 145 – Argentina. Editor responsable: Centro de Investigación en Contabilidad Social. F.C.E. – U.B.A.

SHANKER, S. (2011). “¿What is an integrated accounting system?” – eHow – Contributor. CPA, MBA Consultant based in Culver City, California, United States of America. Website [www.webshanker.com](http://www.webshanker.com)

SHIBA, S, GRAHAM, A. y WALDEN, D. (1995). **TQM: Desarrollos Avanzados**. Madrid: Productivity Press Portland. Center for Quality anagement. P. 251.

SLOSSE, C. y otros. (1989). **Contabilidad para la Gestión Empresarial**. Buenos Aires. Editorial Tesis. P. 9

SUAREZ KIMURA, E. (2007). **Posibles mejoras teórico-tecnológicas aportadas por la Contabilidad a los Sistemas de Información de los entes**. Tesis doctoral. 19.07.2007. Directora de Tesis Luisa Fronti de García. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. P. 14 y siguientes.

VAZQUEZ LEMA, M. (2007) “¿Cómo alcanzar la eficiencia organizacional?”  
www.deGerencia y Negocios en Hispanoamérica.  
[www.degerencia.com/articulo/como\\_alcanzar\\_la\\_eficiencia\\_organizacional](http://www.degerencia.com/articulo/como_alcanzar_la_eficiencia_organizacional).

VITEZ O. (2010). “The Disadvantages of Management Information System” – eHow Contributor – [www.ehow.com](http://www.ehow.com).

VITEZ O. (2009). “The objectives of an integrated accounting information system” – eHow Contributor – [www.ehow.com](http://www.ehow.com).

WIRTH, M. C. (2001). **Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento**. Buenos Aires. Editorial La Ley.

YARDIN, A. y DEMONTE, (2004). “Hacia una teoría heterodoxa del costo” – XXVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos – Tandil, noviembre de 2004 – Provincia de Buenos Aires – República Argentina -

YARDIN, A. (2007). “Los costos y la generación de valor en la información económica”. XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Socio Activo. Santa Fé, octubre de 2007. Argentina.

0000

## 10. Mensaje del autor.

Estimados lectores:

El que suscribe, Miguel A. Di Ranni, le agradece como autor de la Tesis, a todos los lectores de la misma, por haber invertido su tiempo a los fines de conocer, en detalles, su contenido. Siempre es importante continuar pensando en los temas en que este trabajo ha incursionado, por lo cual no quiere perder la oportunidad de invitar a quienes desean formular comentarios, o enviar sugerencias, que lo hagan a [miguel.diranni@gmail.com](mailto:miguel.diranni@gmail.com) que serán de mucha utilidad para seguir investigando en el futuro.

Cordialmente,

Miguel Angel Di Ranni

Octubre de 2015