

Indicadores No Financieros de la Contabilidad de Gestión: Herramienta del Control Estratégico

Morillo M., Marysela

Marysela Morillo

Licenciada

en Contaduría Pública.

M.Sc. en Administración.

Profesora Asistente de la

Facultad de Ciencias

Económicas y Sociales de la

Universidad de Los Andes.

marysellamor@hotmail.com

Recibido: 26-04-04

Revisado: 05-05-04

Aceptado: 04-06-04

La información generada por la Contabilidad de Gestión facilita el proceso administrativo; esta información es presentada a usuarios internos como indicadores financieros y otra parte como indicadores no financieros, es decir, como indicadores cualitativos, constituyéndose estos últimos en grandes aliados de organizaciones interesadas en mejorar continuamente y desarrollar ventajas competitivas. Actualmente muchas empresas alrededor del mundo se percatan de que su éxito no puede ser medido y alcanzado exclusivamente por la cantidad de ingresos obtenidos, o por el nivel de costos abatidos, sino por medidas cualitativas conducentes a mejoras continuas y, a su vez, a mejores resultados financieros. La Contabilidad de Gestión ha estado utilizando indicadores no financieros, dada las deficiencias presentes en las herramientas tradicionales de control; estas herramientas se encuentran en los nuevos sistemas de costos, los cuales pueden ser seleccionados según las necesidades de control de las alternativas de posicionamiento estratégico de la organización.

Palabras clave: Control, indicadores, información, costos, estrategia.

RESUMEN

The information generated by the Accounting of Management facilitates the administrative process, this information is presented/displayed to internal users like financial indicators another part like indicators qualitative nonfinanciers or, that is to say, like qualitative indicators, constituting these last ones in great allies of organizations interested in improving continuously and developing competitive advantages. At the moment many companies around the world notice that its success cannot be measured and be achieved exclusively about the amount of obtained income, or by the level of lowered costs, but by conducive qualitative measures to continuous improvements and as well to better financial results. The Accounting of Management has been using indicating nonfinanciers, motivated to the deficient ones of the tools of control of the traditional; this tools are in the new paying systems, which can be selected according to the necessities of control of the alternatives of organizational strategic positioning.

Key words: Control, indicators, information, costs, strategy.

ABSTRACT

1. Introducción

Los sistemas de costos, diseñados por la contabilidad de gestión, facilitan el proceso administrativo en las etapas de planeación, control y toma de decisiones, gracias al suministro de información relacionada con la producción de forma oportuna y sistemática. La información suministrada por los sistemas de costos, tales como informes de costos de producción de diversas áreas, por líneas de productos, por actividades, procesos, entre otros, sirven para estimar la producción y sus requerimientos y, a la vez, fijar patrones de comparación para controlar. Las empresas planifican para prevenir y adaptarse a cambios externos e internos de la organización (como devaluación de la moneda, incremento de las barreras arancelarias u obsolescencia de maquinarias, entre otros), para fijarse objetivos y programas, y además para contribuir a la motivación del personal al facilitar la comunicación y la coordinación de las operaciones, actividades y tareas programadas. Para planificar a corto y a largo plazo, tradicionalmente la contabilidad hace uso de dos herramientas básicas, como lo son los presupuestos y el modelo costos-volumen-utilidad¹.

Una vez que se hayan fijado los objetivos y se pongan en práctica los programas, se debe asegurar que las actividades planificadas sean llevadas a cabo, y que los recursos sean utilizados en función de los objetivos planificados, de forma eficiente y efectiva (controlar). Esta acción demanda que los resultados sean medidos y comparados con los estándares fijados en la planeación. Los resultados son reportados mediante informes preparados por cada uno de los centros de responsabilidad de la empresa, expresados en buena

parte en indicadores; así se pueden detectar desviaciones o variaciones, hallar las causas de las mismas (investigaciones) y tomar medidas correctivas a tiempo (Ramírez, 2002).

Durante todas las fases de la toma de decisiones: análisis, selección de alternativas y puesta en práctica, la información suministrada por la contabilidad de gestión es de suprema importancia (Ramírez, 2002). Para reconocer un problema, caracterizarlo, tal como el uso excesivo de material de limpieza en mantenimiento correctivo, es necesario proponer y seleccionar alternativas, por ejemplo: reemplazo de maquinarias o mantenimiento preventivo especializado, y para poner en práctica la alternativa de solución y realizar un correcto seguimiento, se requiere información, es decir, indicadores, a fin de obtener el mayor provecho de los recursos.

2. Tipos de Información para el Control Estratégico

Un sistema de control administrativo es un medio de recolección de información para ayudar a coordinar el proceso de formulación de planes y control de decisiones en la organización. Según Horngren, Foster y Datar (2002) los tipos de información que deben estar incluidos en un saludable sistema de control administrativo son: **Financiero/Interno**, como los arrojados por la contabilidad de costos y la contabilidad financiera (nivel de ingresos, total de activos, total de costos, utilidades, e índices de rentabilidad); **Financiero/Externo**, preparados por el gerente financiero en su mayoría, tales como: valor de mercado de las acciones, tasas de interés, costo del dinero o fuentes de financiamiento alternas; **No Financiero/Interno**, por ejemplo: nivel de ventas por

¹El modelo costo-volumen-utilidad es una simulación de las variables, precio, costos y nivel de actividad, el cual analiza el comportamiento de las utilidades ante los cambios de las demás variables del modelo.

empleado, número de accidentes, tiempo de atención de clientes, ambiente y motivación laboral, o número de innovaciones; y **No Financiero/Externo**, como: nivel de satisfacción de los clientes o disminución de ventas por distribuidor. Estos dos últimos tipos de información son recopilados por todos los ejecutivos de líneas de las áreas funcionales de la cadena de valor interna de la empresa².

Las medidas de ejecución vienen a constituir un pilar importante en el proceso de gestión y racionalización de las actividades y de los procesos en las empresas, suministrando indicadores relacionados con las mejoras, así como vías que permiten cuantificar el impacto de determinados cambios (Álvarez et al, 1996).

Anteriormente, los sistemas de control descansaban sólo en la información financiera/interna, pero hoy día, de acuerdo con la estrategia planteada por la empresa, al tipo de mercado donde se desenvuelva o se pretenda posicionar, y al análisis de la cadena de valor realizado, la información que se maneja es distinta; se reconoce la importancia de otras áreas como la satisfacción laboral y de los clientes, innovaciones, preservación del ambiente, más aún cuando las organizaciones descubren y tratan de influenciar los múltiples causales de costos³ existentes en las organizaciones. Es necesario manejar y tratar de influenciar otras la

variables, para alcanzar el éxito, con el apoyo de la tecnología, la cual hace posible el procesamiento de gran cantidad de datos para la gerencia.

3. Herramientas Tradicionales de Control vs. Herramientas de Control Estratégico

En búsqueda de la eficiencia en los procesos industriales se desarrolló, desde las primeras décadas del siglo XX, el sistema de costo estándar⁴ como herramienta de control muy nutrido en indicadores financieros internos. En la actualidad dicho sistema ha entrado en desuso por las múltiples deficiencias que presenta en un ambiente de voraz competencia que afronta toda organización. Entre las limitaciones más resaltantes tenemos:

- La complejidad de los sistemas de costos estándar y el análisis de variaciones hacen que las personas de los sitios operativos se sientan frustradas, por cuanto no visualizan una conexión directa y clara entre acciones y las cifras de informes periódicas, y es difícil asignar responsabilidades individuales en cuanto a variaciones.
- En un ambiente tan dinámico y cambiante, la actualización adecuada de los estándares es un proceso difícil y costoso, por ejemplo en aquellas empresas cuyos productos finales

²Cadena de valor interna: conjunto de actividades que lleva a cabo la empresa en las diferentes áreas funcionales, las cuales abarcan desde la recepción de la materia prima hasta que el producto es utilizado por el cliente, tal como lo representó Michael S. Porter en 1985, al pasar por las actividades de investigación y desarrollo, diseño, producción, mercadotecnia, distribución y servicio al cliente.

³El costo depende de muchos factores interrelacionados de forma compleja, clasificados en **factores estructurales**: escala, experiencia, extensión, tecnología y complejidad; y **factores operacionales**: capacidad de producción, compromiso del grupo, distribución de planta, diseño del producto, lazos con los proveedores y clientes, y filosofía de calidad total.

⁴Sistema de costo que utiliza valores predeterminados basados en estudios científicos en el registro de los elementos del costos de producción, para verificar si lo incorporado a la producción ha sido utilizado eficientemente mediante la comparación entre los costos estándar asignados para un determinado nivel de producción y los costos reales incurridos.

son computadores o software, éstos deben ser tecnológicamente mejorados, es decir, las empresas enfrentan un ciclo de vida de sus productos relativamente corto.

- Los estándares algunas veces no inducen las mejoras continuas, especialmente si al fijar estándares éstos se realizan con la idea de fijar normas, sin considerar los cambios que puedan hacerse durante la marcha de las operaciones para mejorar los procesos. Los trabajadores no hacen más esfuerzos sino el de alcanzar el estándar aun cuando puedan utilizar mejor sus habilidades. Según Álvarez et al, (1996) los estándares no estimulan las mejoras en los diferentes procesos de fabricación, uno de sus objetivos es minimizar las desviaciones; el énfasis en los estándares promueve el estancamiento en vez de la mejora. Si un estándar no estimula la innovación y el cambio, puede implicar recompensa a la mediocridad y permitir manipulaciones.
- Los estándares destinados a evaluar rendimientos individuales pueden sufrir manipulaciones, a causa de la participación de los responsables de su ejecución en el proceso de determinación de los mismos. Esto surge cuando se trata de motivar al personal para alcanzar los estándares, para que participe y acepte las metas asignadas; pero implica el peligro de que el rendimiento se negocie a la baja para poder alcanzar fácilmente el estándar.
- Las variaciones suelen tener múltiples causas; la causalidad es de difícil determinación, los departamentos operativos pueden tener múltiples explicaciones sobre ciertas variaciones, por lo que es poco probable vincularlas a un problema específico con toda certeza. Por tanto, las acciones para corregir las desviaciones, no se pueden definir con certeza.

- La maximización aislada de una variación favorable para una empresa puede ir en detrimento del desempeño global de la empresa. Cuando en una empresa se tienen altos costos fijos, por ejemplo, la variación “capacidad desfavorable” es vista como negativa, los gerentes pueden incrementar la fabricación de un producto con el objeto de disminuir la variación volumen, sin que los productos elaborados posean una demanda satisfactoria y puedan venderse.
- Para Shank y Govindarajan (1998) es inadecuado el momento en el cual son calculadas las variaciones, analizadas y devueltas y / o comunicadas a los sitios de operaciones, dado que el tiempo que ello implica desactualiza la información en un entorno dinámico y cambiante.

Aun cuando los sistemas de costos tradicionales, como los sistemas de costos estándar, presentan ciertas fallas, grandes corporaciones no los han eliminado, dado que requieren de ellos para la elaboración de informes financieros externos. Sin embargo, éstos se utilizan muy poco para controlar resultados (Shank y Govindarajan, 1998). Algunas empresas utilizan sistemas híbridos, medidas móviles para controlar las mejoras continuas y los sistemas de costos estándares para valorar inventarios (Álvarez et al, 1996).

Los informes contables tradicionales proporcionan información limitada sobre el desempeño del negocio, por cuanto aportan resultados históricos o futuros, pero no informan si lo que se está haciendo se hace bien o mal, es decir, no informan sobre los factores que causan el desempeño, tampoco indican los pasos necesarios para sobrevivir y crecer en un entorno competitivo, tal es el caso de los estados financieros presupuestados, reportes de variaciones, Estado de Resultados e informes de flujo de caja, entre otros.

Los gerentes buscan información sobre factores clave para el éxito, ya que un juego no se gana sólo observando el tablero de los resultados, sino con cada uno de los movimientos durante el juego (Shank y Govindarajan, 1998), es decir, estudiando el cómo se hacen las cosas. Además las medidas de ejecución financiera pueden potenciar un excesivo énfasis en los resultados a corto plazo; según Sallenave (1995) las utilidades son un indicador engañoso pues no considera los efectos fiscales, tampoco la cantidad de fondos necesarios para generar las mismas, aun cuando algunas otras medidas financieras sí consideran estos aspectos, el desempeño global de la empresa depende de innumerables factores, por ello es recomendable fiarse también de las evaluaciones cualitativas tales como calidad de la administración, innovaciones, tasa de productividad, tasa de innovación y otras.

Dadas las limitaciones involucradas en el uso único de indicadores financieros, se hace necesario el uso de indicadores no financieros. Actualmente muchas organizaciones complementan la información interna con información externa y con información no financiera, afianzándose en el Sistema Balanceado de Indicadores (Balanced Score Card), incluyendo medidas tanto de resultados financieros, como de satisfacción al cliente, innovación, calidad, tiempo de respuesta, etc.

4. Cómo Desarrollar Sistemas de Indicadores No Financieros

Como resultado de alguna amenaza o por algún cambio del entorno (como creciente competencia, nueva localización de planta, pérdida de clientes importantes o de participación en el mercado), generalmente la gerencia concluye que los sistemas de indicadores actuales no se adaptan a sus necesidades, pues no les permite perca-

tarse de las amenazas y oportunidades, medir o hacer seguimiento de las fortalezas y debilidades; es por ello que han ideado nuevas formas de administración, medición y control de sus procesos.

Como resultado de una revisión exhaustiva realizada a reconocidos autores como Ramírez (2002), Álvarez, et al (1996), Shank y Govindarajan (1998), Mallo, Cano y Kaplan, (2000) y Player y Lacerda (2002), sobre los diversos perfiles de indicadores no financieros en la Contabilidad de Gestión y en la Gerencia Estratégica, se pueden recomendar una serie de pasos para construir un sencillo sistema de indicadores no financieros, los cuales se presentan y explican a continuación.

4.1. Definición de Factores Generadores de Valor

La empresa debe estudiar cada una de sus unidades de negocios y determinar qué factores podrían generar ventajas competitivas, de acuerdo con las estrategias perseguidas por cada una como son: cosechar, construir y mantener; es decir, según Ramírez (2002), se trata de generadores de valor para los clientes y la organización. Algunos de estos factores pueden ser: satisfacción al cliente, excelencia de fabricación, liderazgo de mercado, calidad, confiabilidad, capacidad de respuesta, liderazgo tecnológico, tasa de desperfectos, tiempo de ajuste, utilización de maquinarias, entre otros.

Estos factores indican directamente a los empleados las áreas álgidas o cruciales de las cuales depende el éxito de la organización y, a su vez, su estabilidad laboral. Por ejemplo, según Player y Lacerda (2002), para una cadena de distribuidores la información sobre las preferencias de los consumidores y sobre las características de los productos son factores que generan

valor, como consecuencia de que los consumidores son cada vez más críticos, no solamente sobre la calidad del producto sino también sobre las actividades que agregan valor, realizadas estas últimas tanto por los fabricantes como por los distribuidores.

4.2. Selección de Medidas Cuantitativas de los Factores Generadores de Valor

Muchos de estos factores son difíciles de cuantificar o de representar mediante medición, sin embargo se debe buscar ingeniosamente medidas precisas y oportunas para los mismos, ya que la mayoría de ellos se basan en consideraciones distintas a los costos. Se requiere un análisis cauteloso del comportamiento de los factores, ejemplo de estos se encuentran en el cuadro 1. Muchas de estas mediciones pueden tener un claro componente de subjetividad y distinta aplicación e interpretación, por ello Álvarez et al (1996) opina que debería existir un equilibrio entre las medidas financieras y no financieras.

4.3. Selección de la Meta de Comparación

Una vez determinadas las variables de medición se debe definir cuál es el desempeño o valor de dicha variable considerado como aceptable y asignar responsabilidades. No es conveniente fijar una norma de cumplimiento, puesto que se convertiría en un estándar con todas las desventajas indicadas, sino basarse en el último resultado real del período y observarse los cambios de la variable diaria o semanalmente representada gráficamente, según las necesidades de información de la gerencia, con el fin de ver los avances o tendencias (Shank y Govindarajan, 1998). Por lo anterior, en la contabilidad de gestión se utilizan medidas rodantes o cambiantes como medidas de eficiencia, ya que reflejan la historia reciente y no normas manipuladas, que promueven y recompensan los esfuerzos para disminuir el despilfarro y aspectos que no añaden valor al producto; el objetivo no consiste en mantener el estándar sino mejorarlo continuamente.

Cuadro 1.

Factores Generadores de Valor y sus Variables de Medición

Factores:	Variables de Medición:
Cumplimiento de entregas:	Tiempo de retraso.
Capacidad de respuesta al cliente:	Tiempo de espera en despacho. Cantidad de nuevos productos generados.
Calidad o satisfacción al cliente:	Tasa o número de devoluciones de los clientes. Tasa de garantía utilizadas. Participación en el mercado. Tiempos de respuesta al cliente. Desempeño del producto en el tiempo.
Innovación	Número de nuevas patentes. Número de lanzamiento de nuevos productos. Tiempo para llegar y ser conocido en el mercado.

Fuente: elaboración propia, con base en datos tomados de Shank y Govindarajan (1998).

Considerando que el comportamiento de los indicadores no financieros frecuentemente depende de factores externos, incontrolables en su gran mayoría, estas medidas de desempeño cualitativas pueden ser comparadas con los indicadores de otras empresas afectadas por los mismos factores, siempre que tengan las mismas características y desarrollen las mismas funciones; también pueden compararse los mismos indicadores de dos o más unidades de la misma empresa. Si esta última forma no es manejada de forma cuidadosa, puede contribuir al rompimiento de relaciones de sana competencia entre grupos, puesto que una unidad de negocios mejorará su desempeño siempre que realice su trabajo mejor que las demás o cuando el trabajo de las otras unidades sea de menor calidad que el trabajo realizado por la unidad evaluada.

4.4. Definición de la Retroalimentación, Responsabilidades e Incentivos

Los indicadores financieros favorecen la utilización de incentivos, dado que el buen desempeño de los mismos se traduce en beneficios económicos; sin embargo el establecimiento de incentivos sobre este tipo de medidas no necesariamente es el más acertado, es decir, una premiación al buen desempeño basado en indicadores financieros no induce al mejoramiento, por cuanto los mismos pueden ser producto de factores externos, como se indicó anteriormente; por ejemplo, una reducción en la rentabilidad de las ventas puede ser producto de una contracción económica que disminuye la cantidad de productos vendidos e incrementa los costos por motivos inflacionarios, otras veces un incremento de dicho indicador puede ser el resultado momentáneo de condiciones favorables e impredecibles del mercado, como el retiro de competidores o restricciones de importaciones por parte del Estado, lo

cual induce a que esta medida no sea un buen reflejo para iniciar una campaña publicitaria o para una bonificación, el comportamiento de ambos componentes de dicha medida no dependen exclusivamente del desempeño. En este caso se requiere del uso de medidas distintas que estén más cerca de la actuación y el esfuerzo del trabajador. Para evaluar el nivel de ventas, una medida que puede reflejar de forma más evidente el desempeño es el número de clientes atendidos, en lugar de la rentabilidad sobre las ventas, dado que esta última incluye un riesgo no controlable.

Cuando los indicadores no financieros están determinados sobre la base de los generadores del éxito de la organización, éstos pueden traducirse en decisiones de entrenamiento, de rediseño de procedimientos, ascensos, aumentos salariales, comisiones, primas y otros. Las medidas e incentivos más importantes serán tomadas e implementados lógicamente sobre indicadores no financieros, cuando sean buenas medidas de éxito; por ejemplo, los ascensos y aumentos salariales podrían manejarse como incentivos para factores de innovación, tales como: cantidad de nuevas patentes y cantidad de productos nuevos exitosos, y no para factores más simples como cumplimiento: tiempo de espera del despacho.

Otra forma más eficiente de diseñar medidas correctivas y crear incentivos es analizando dos indicadores a la vez, para tratar de equilibrar algunos conflictos presentes en el comportamiento de los indicadores; por ejemplo, la disminución de los tiempos de fabricación puede incrementar el número de pedidos atendidos, disminuir las fechas de entrega y el nivel de inventarios, pero puede generar un incremento del número de productos defectuosos y dañados, lo cual merma la cantidad de producción. Igualmente, si se trata de bajar costos mediante la reducción en un minuto del

tiempo que tardan en atender al cliente, esta estrategia se vuelve en el largo plazo completamente inadecuada ya que los clientes pueden sentirse insatisfechos por la poca atención prestada. En estos casos las medidas correctivas deben basarse en un análisis simultáneo entre la cantidad de productos procesados y la calidad de los mismos, o en la cantidad de clientes atendidos y la satisfacción de los mismos.

Por otra parte, utilizar indicadores no financieros como mecanismo para señalar y castigar culpables es supremamente peligroso para la administración de personal en sus diversos niveles; si la información generada por estos indicadores se emplea en contra de los trabajadores, éstos últimos recurren a la distorsión de los mismos para ganarle al sistema, por ejemplo no registrando las variables de medición de los indicadores de forma correcta (número de clientes atendidos, número de quejas, tiempo de procesamiento o de atención al cliente, cantidad de desechos y otras) como mecanismo de protección de su desempeño laboral (Horngren y Sumden, 1994). Se deben tomar medidas inteligentes para mejorar el desempeño de los indicadores, como por ejemplo entrenamiento o motivación al personal, de tal manera que el trabajador observe posibilidades de superación o mejoramiento profesional, o vea recompensada su buena conducta a través de reconocimientos privados y públicos o premiaciones monetarias, en lugar de ser castigado por haber tenido bajo o poco rendimiento.

El asignar responsabilidades por el comportamiento de estas medidas al personal de la planta o gerencia, puede realizarse a través de comités o de reuniones de personas internas de la organización, gerentes de divisiones funcionales familiarizados con el área específica; los miembros de este grupo analizan la información del sistema para

identificar las fallas y listan las posibles acciones. Luego determinan la mejor solución, se implementa y se repite el proceso.

Según Shank y Govindarajan (1998) aun cuando el avanzar o incrementar estos factores clave refuerza el éxito de las estrategias del negocio directamente, por cuanto son medidas más operativas que los costos estándar y por tanto determinan de forma más fácil la causa y la solución, las medidas no financieras también tienen sus desventajas a la hora de establecer medidas correctivas, responsabilidades e incentivos. Una de las más graves es el establecimiento de nexos certeros entre las medidas financieras y no financieras necesarias para justificar la inversión de dinero en el mejoramiento de las medidas no financieras, dado que no se está claro si los esfuerzos hechos en esa área sean compensados en las utilidades de la empresa. Por ejemplo, una empresa que persiga una estrategia de negocios como la de construir puede tomar la decisión de invertir en capacitación y motivación de su personal, y así elevar el grado de pertenencia y de identidad corporativa, para acelerar el tiempo de procesamiento y la atención a los clientes, y a su vez mantener su participación en el mercado, pero dicha inversión puede ser vista en el corto plazo como un incremento en el costo de la mano de obra y en una disminución de utilidades.

5. Los Nuevos Sistemas de Costos y los Indicadores no Financieros de Gestión

Actualmente la complejidad de los mercados, la cual se manifiesta en la voraz competencia y la exigencia de los clientes, producto a su vez de la globalización, exige que las organizaciones incrementen su efectividad y eficiencia en el uso de sus recursos; las más exitosas se han basado en la filosofía de mejoramiento continuo expresa-

da en la implantación de un sistema de costos basado en actividades (ABC), en un sistema de costos de calidad, o costos del ciclo de vida del producto (Romero, 1998), abandonando las antiguas herramientas de control como son los sistemas de costos estándar, presupuestos y el modelo de costo-volumen-utilidad. Para informar sobre las actividades realizadas y el esfuerzo necesario para la realización de las mismas cada vez es mayor el número de empresas que diseñan un ABC, la información generada por este sistema es considerada relevante e indispensable para el mejoramiento continuo. El uso del ABC no sólo se limita a calcular el costos de las actividades sino a identificar las estrategias para lograr una mejora, esta identificación se consigue gracias a la existencia de indicadores no financieros dentro de su funcionamiento. Según el ABC la cantidad de esfuerzo o trabajo determina el nivel de costos, la variable que intenta medir esta cantidad se le llama inductor o impulsor de actividad. Este impulsor es la variable que cuantifica el número de realizaciones de las distintas actividades necesarias para fabricar un producto y representa el factor por el cual los costos de un proceso varían directamente. Por ejemplo, número de pruebas, número de pedidos realizados, cantidad de botellas empaquetadas, y otras. Esta unidad de medida es un indicador no financiero que afecta los costos de las actividades porque de la cantidad de las mismas depende el esfuerzo realizado, el tiempo y en fin todos los recursos utilizados.

En el ABC existe otro término que se presenta como un indicador no financiero, como es el inductor o impulsor de costos, definido como el

elemento del que depende el consumo de costos por parte de las actividades, ya que determina la cantidad o volumen de actividades realizadas; por ejemplo, la distancia del espacio físico es un perfecto impulsor de costos, que permite conocer la cantidad de actividades de traslados a realizar dentro de la empresa. La concepción del impulsor de costos surge del análisis de la ejecución o razón de las actividades donde suelen buscarse las causas, las cuales se manifiestan como inductores de costos que determinan el surgimiento y/o volumen de actividades (Morillo, 2003). Para Kaplan y Cooper (1999) el impulsor de costos ayuda a explicar la cantidad de recursos y a su vez la de costos necesarios para llevar a cabo cada actividad; además sostienen que tanto el impulsor de costos como los de actividad pueden ser clasificados como inductores de transacción⁵ y como inductores de duración⁶.

Los indicadores no financieros utilizados por el ABC son los impulsores de costos y de actividades, con los mismos se pueden analizar las actividades en detalle; éstos no solamente permiten la aplicación de recursos a las actividades y un buen costeo de cada objeto de costos (producto, cliente, proyecto y otros), sino que la correcta identificación y recolección periódica de tales impulsores representan oportunidades para reducir costos y mejorar la calidad de los procesos; medir detalladamente la actuación para hacer mejoras continuas, pues éstos reflejan la eficiencia con que se realizan las actividades de toda la cadena de valor de la empresa.

Los indicadores no financieros también se encuentran presentes en los sistemas de costos,

⁵ Cuantifica la realización de las actividades como el número de ajustes, recibos y productos (Kaplan y Cooper, 1999).

⁶ "... representan la cantidad de tiempo necesaria para realizar una actividad... incluyen horas de ajuste, horas de inspección y horas de mano de obra directa" (Kaplan y Cooper, 1999, p. 119).

de calidad, diseñados a partir de la obsolescencia de los sistemas de costeo tradicionales y por la necesidad de las organizaciones de conocer el costo de calidad o la falta de la misma. Cuando una organización requiere elevar los niveles de calidad de los productos y servicios ofrecidos, y conseguir la excelencia en todas sus dimensiones es recomendable implantar un sistema de costos de calidad para cuantificar los costos de cumplimiento y no cumplimiento. En estos sistemas se seleccionan los conceptos a medir asociados a la calidad, tales como: cuentas incobrables, intereses moratorios, falta de pedidos, evaluación de proveedores y otros; también se define la recolección periódica de dichos conceptos en cada una de las áreas con su respectivo parámetro de medición, como horas, toneladas, porción de descuento, entre otros; estos datos son valorados en unidades monetarias, para elaborar reportes de calidad donde se muestran los costos asociados a ésta en sus diversas categorías: costos de falla internas y externas, costos de prevención y de pruebas (Morillo, 2002). Los indicadores no financieros son utilizados en los sistemas de costos de calidad exactamente cuando se tratan de cuantificar los costos de falla⁷ y los intangibles⁸, por ejemplo: ventas perdidas, clientes insatisfechos, desmotivación de empleados y otros, por cuanto son precisamente los conceptos de difícil medición financiera.

Es decir, los sistemas de costos de calidad sugieren a los gerentes que los informes de costos ya no deben estar basados únicamente en función de la cantidad de unidades procesadas, o del costo unitario, sino también registrar y acumular un

importante número de variables sobre la calidad organizacional, reflejadas a su vez en el número de unidades reprocesadas, en la naturaleza de daños a la producción, las causas por las cuales se ocasionan daños o defectos a las unidades producidas (indicadores de costos de fallas internas), número, naturaleza y gravedad de quejas de los clientes, causas de la insatisfacción de clientes o usuarios del servicio, costos de garantías otorgadas, cantidad de desechos generados, número de trabajadores lesionados, accidentes laborales registrados, rotaciones o nivel de ausentismo laboral; algunas de estas medidas pueden ser llevadas a cabo con la ingeniosa selección de variables de medición, con miras a mejorar la calidad tanto del producto como de cada uno de los procesos. Un ejemplo de ello lo desarrolla la Compañía Anónima Nacional de Teléfonos de Venezuela (Cantv), la cual realiza encuestas telefónicas con el fin de conocer lo que es más importante del servicio para sus clientes, determinar si están satisfechos con los servicios actuales y, a su vez, promocionar sus nuevas modalidades y tipos de servicio. Con dichas encuestas no solamente se captan nuevas quejas para compararlas con las ya registradas (para alertar a la empresa y tomar rápidas acciones y solventar la situación), sino que se suministra información que puede ser utilizada para evaluar los servicios prestados (variables de medición).

6. Indicadores de Gestión y el Posicionamiento Estratégico

El posicionamiento estratégico consiste, como su nombre lo dice, en la posición de una empresa o

⁷Costos de fallas: costos ocasionados por la no conformidad o mala calidad, incurridos por errores o fallas cometidos.

⁸Costos intangibles: "... son los que no suelen registrarse, y se han de calcular con criterios subjetivos" (Álvarez, et al, 1996, p. 289).

unidad de negocios en el mercado, con sus estrategias y sus fuerzas competitivas.

La Gerencia Estratégica de Costos (GEC) está referida a la forma en la cual es utilizado el análisis de costos según la manera como compita la empresa (costos o diferenciación), lo cual requiere de enfoques e informes distintos. En este sentido, la GEC es vista como un sistema de control y de información que permite supervisar o seguirle la pista a los costos desde distintos ángulos, es decir, desde la investigación y el desarrollo, la producción y el marketing. Por ejemplo, en una empresa cuyo énfasis básico sea liderazgo en costos, la importancia del costeo de la calidad de su producto o un análisis de los costos de la competencia es de mayor valor que para la empresa que compite con diferenciación de sus productos, para ésta última es prioritario el análisis de los costos de marketing o la productividad del área de investigación y desarrollo.

Los controles deberían adaptarse a los requerimientos de las estrategias específicas, puesto que para ejecutar eficientemente una estrategia se requiere de tareas distintas, así como observar distintos factores clave para el éxito; igualmente según Shank y Govindarajan (1998) éstos implican diversos niveles de incertidumbre.

La estrategia se define como un proceso por el cual los gerentes evalúan las oportunidades

externas, las fortalezas, debilidades y amenazas, a fin de fijar la misión o posicionamiento de la unidad de negocios⁹ y las formas de alcanzar dicha misión.

Existen tres misiones que puede adoptar una unidad de negocios¹⁰ como son: **Construir**, la cual involucra la meta de incrementar la participación en un mercado de gran crecimiento, sacrificando el flujo de caja, las ganancias de corto plazo y el efectivo producto de sus operaciones corrientes; en dicha misión se deben hacer grandes inversiones de capital. También existe la misión **Mantener**, con la cual se pretende conservar la participación en un mercado de alto crecimiento, siendo los flujos de cajas provenientes de sus actividades más o menos iguales a los egresos necesarios para mantener la posición. Por último está la misión **Cosechar**, la cual intenta maximizar las ganancias en el corto plazo y los flujos de caja, explotando un mercado donde tiene una alta participación pero con un nivel de crecimiento bajo; los negocios que busca esta estrategia son grandes proveedores de flujo de efectivo.

El modo como se alcanzarán las metas, o las formas genéricas de desarrollar ventajas competitivas, es decir, de alcanzar la posición como competidor en un mercado, incluye la estrategia de **Bajo Costo**¹¹ y la estrategia de **Diferenciación**¹².

Si se considera que existen distintas misiones

⁹ Misión: formulación de un propósito duradero que distingue a la empresa de otras por identificar el alcance de las operaciones en cuanto a mercado y producto. Revela el concepto de una organización, su producto o servicio principal y las necesidades que se pretenden satisfacer.

¹⁰ Unidad de Negocios: Unidad que tiene misión y objetivos distintos que pueden ser planeados independientemente de los demás negocios de la compañía, pueden ser una línea de productos, una marca o un producto.

¹¹ Estrategia que incluye la Minimización de los costos mediante la oferta de productos con una calidad similar a los competidores, para lograr cosechar, construir o mantenerse. Esto puede lograrse mediante la identificación y control de causales de costos.

¹² Estrategia que comprende la creación o presentación de un producto o servicio que el cliente perciba como exclusivo, a cambio de un valor similar a los ofrecidos por los competidores.

de negocios y diversas formas de competir, se puede inferir que los indicadores no financieros se adaptan más a las estrategias de diferenciación y a las misiones de construcción. No obstante, por el contrario, los sistemas utilizados para controlar las unidades de negocio que persiguen la cosecha suelen ser más cuantitativos, es decir, nutridos en indicadores financieros. Todo esto obedece al nivel de incertidumbre presente en cada uno de los escenarios. Por ejemplo, las unidades de negocio que persiguen la cosecha son negocios que experimentan mercados estables, con productos, tecnologías, competidores y clientes conocidos, que no ofrecen grandes oportunidades de inversión; por ello, un análisis de flujo de caja descontado puede ser usado con confianza, dado que la tasa de ganancias requerida para cosechar debe ser alta, lo cual debe ser informado claramente al gerente para que se motive a continuar trabajando bajo una estrategia de cosecha en esa unidad de negocios o buscar rendimientos más altos (Shank y Govinradajan, 1998).

En cambio la misión de construcción tiende a producir mayor incertidumbre dado que uno de sus objetivos es incrementar la participación en el mercado lo cual está sujeto a las acciones de organizaciones externas, como actos impredecibles de la competencia; cuanto más dependencia externa exista, más incertidumbre se producirá. Por ejemplo, más inversión de capital involucra mayor dependencia hacia el mercado de capitales, un aumento de la capacidad implica dependencia a los abastecimientos de materia prima y de tecnología, un aumento de la participación en el mercado conlleva a mayor dependencia hacia las acciones de clientes y competidores. También la incertidumbre proviene de que la misión de construcción se realiza en mercados de constante evolución y crecimiento, por nuevas tecnologías o productos, nuevos clientes o canales de distribu-

ción, entre otros, y la experiencia de los gerentes es probable que sea menor que la de otros gerentes en mercados establecidos. Otro aspecto de donde procede la incertidumbre para la misión de construir es de la etapa en el ciclo de vida de los productos, generalmente se intenta cosechar con productos maduros, mientras que la estrategia de construir se realiza con productos en crecimiento o en la etapa de crecimiento de procesos de fabricación, donde las relaciones con los proveedores, canales de distribución, número de competidores, demanda del mercado; cambia rápidamente y son más voraces e impredecibles.

Según Shank y Govindarajan (1998) en un ambiente incierto el resultado de las acciones de los gerentes no dependen únicamente de las acciones de los gerentes, sino de las acciones de organizaciones o fuerzas externas; en este caso el comportamiento de los indicadores financieros no reflejan únicamente los procesos llevados a cabo por los gerentes sino los resultados de múltiples factores (los indicadores financieros del presupuesto no muestran el verdadero desempeño gerencial). A mayor incertidumbre, mayor dificultad para fijar metas satisfactorias. La incertidumbre limita las habilidades del gerente para planificar o tomar decisiones. Si las predicciones tienen altas probabilidades de ser incorrectas, mayor es la dificultad para evaluar el desempeño.

Dada la incertidumbre presente en una unidad de negocios que pretenda seguir una misión de construcción, los análisis financieros de esos proyectos pueden ser poco confiables, las posibilidades de obtener los beneficios y posiciones proyectadas suelen ser muy volátiles. Para estos proyectos es más interesante la información cualitativa expresada a través de indicadores no financieros.

Por el contrario, como las unidades de cosecha tienden a enfrentar menos incertidumbre, se

confía o se facilita el uso de los presupuestos como mecanismo de planificación y control. Es decir, en las unidades de cosecha, una vez fijados los resultados financieros, la evaluación depende del conocimiento causa-efecto o de los resultados y de las acciones gerenciales realizadas, dado que existe un mejor conocimiento de las relaciones causa-efecto en condiciones de certeza que en incertidumbre; el uso de presupuesto se constituye como una mejor herramienta para las unidades de cosecha que para las de construcción.

En definitiva, el desempeño de las unidades de cosecha se puede estimar en función del cumplimiento y las desviaciones del presupuesto, mientras que las de construcción se evalúan en función de los objetivos alcanzados porque el presupuesto fue establecido con mucha incertidumbre. Las unidades de negocio que pretenden mantenerse, pueden ser evaluadas en un 50% en función de los objetivos alcanzados y otro 50% en función del presupuesto.

El mismo razonamiento prevalece en torno a las diversas formas de alcanzar las misiones mencionadas anteriormente; la estrategia de diferenciación conlleva a un alto nivel de incertidumbre por las siguientes razones:

- La innovación de productos es más frecuente y básica para la unidad de negocios diferenciadora que para la que busca reducir costos, lo cual conduce a elevar el grado de incertidumbre, porque trabaja con productos que no han sido probados por el mercado, con otros canales de distribución, dirigidos a otro tipo de consumidores, con otras materias primas, otros abastecedores, etc.
- Igualmente la amplitud de las líneas de productos es más alta que en las unidades que trabajan en reducir costos, éstas últimas se esfuerzan en minimizar las existencias de inventarios, en realizar trabajos especializados

y repetitivos con mínimo esfuerzo y diversificación de trabajos. La variedad de productos elaborados conlleva a alta complejidad en sus operaciones y, por ende, a mayor riesgo.

- Por otra parte, la demanda de los productos de las unidades diferenciadoras es más difícil de predecir que la de unidades de bajos costos, puesto que el éxito depende del bajo precio y no de características especiales diferenciadoras. La demanda de los productos diferenciados depende de la percepción del cliente sobre las ventajas de usar el producto frente a los de la competencia y que su precio realmente compense el sacrificio o costo del mismo, sólo así se desarrolla lealtad en los clientes, la cual depende también de las acciones del competidor.

Como las características de incertidumbre son las mismas, los sistemas de control tienen características similares a las descritas para las unidades de negocios que pretenden cosechar y construir, es decir, en una empresa que persigue una estrategia de diferenciación, el control se basa en indicadores no financieros, por ejemplo los gerentes serán evaluados sobre la base de la calidad de sus interacciones con los clientes (base subjetiva), mientras que la empresa que siga una estrategia de bajo costo debe llevar severos controles financieros y sus gerentes pueden ser evaluados en función del cumplimiento de los presupuestos (Cuadro 2).

Cuadro 2.
Factores Generadores de Valor y sus Variables de Medición

Misión del Negocio:	Tipo de Indicador
Cosecha	Financiero
Construcción	No Financiero
Ventaja Competitiva:	
Bajo Costo	Financiero
Diferenciación	No Financiero

Fuente: Elaboración propia

Aun cuando se ha sugerido el uso de indicadores financieros cuando una empresa sigue una estrategia de bajo costo o tenga como misión de negocios la cosecha, para estas empresas también es recomendable el uso de indicadores no financieros. Por ejemplo, siempre se ha hecho énfasis en que si las medidas de reducción de costos son realizadas de manera rápida y arbitraria éstas se convierten en simples recortes en detrimento de la calidad de procesos y productos, que a su vez obstaculizan la misión del negocio, como la construcción, cosecha o mantenimiento. Una forma de atenuar esta tendencia es a través del estudio detallado de los indicadores no financieros, tales como la tasa de devoluciones de clientes, el número de reclamos, la tasa de servicio prestado por área geográfica, el número de clientes atendidos o tiempo de traslados: que le reporten a los gerentes responsables de las decisiones de reducción de costos los efectos inmediatos de las mismas, en el mismo momento en que se suscitan las acciones, tareas, trabajos y actividades, y tal vez antes de que incidan o se reflejen en los indicadores financieros, tales como rentabilidad operativa, rentabilidad financiera, rotación de inventarios, índices de liquidez, utilidades por acción y otros.

7. Consideraciones Finales

Antes de finalizar, es necesario hacer algunas reflexiones sobre el uso de indicadores no financieros como herramienta de control estratégico. En primer lugar, la explicación de los indicadores financieros dependen de factores ampliamente explicados y conocidos gracias al aporte de la administración financiera. La rentabilidad de las ventas, por ejemplo, depende en parte del incremento del precio de venta y de la disminución de costos que haya experimentado la empresa, sin

embargo, la explicación del comportamiento de estas variables se da a través de indicadores no financieros, por cuanto es el resultado del desempeño de las actividades realizadas.

En segundo lugar, es importante señalar que un grupo de indicadores no financieros, seleccionados a partir de los factores clave de éxito de una empresa en particular de acuerdo con su posicionamiento, facilita la toma de decisiones operacionales y estratégicas; sin embargo, este sistema de indicadores no debe ser muy complicado, ya que una complejidad elevada no significa que es mejor; por el contrario, un conjunto de indicadores deberá ser tan simple como sea posible para el alcance de las metas y para hacer posible la mejora continua, dado que la sencillez se traduce en un requisito imprescindible para su correcta interpretación y utilización, así como para el mantenimiento y actualización de las medidas.

Por último, es pertinente advertir que el uso de indicadores no financieros puede encontrarse en algunos casos con resistencia del grupo, puesto que en muchas circunstancias es difícil establecer un nexo estrecho entre los indicadores no financieros y los resultados económicos de la empresa (utilidad del ejercicio, utilidad por acción, nuevas inversiones, incrementos salariales y otras), razón por la cual se debe luchar por obtener el compromiso del grupo en el diseño y mantenimiento del mismo; para esto último se debe comunicar a los miembros de la organización los objetivos de dichos indicadores, hacerlos partícipes de los mismos, solicitarles su opinión a la hora de seleccionar, recolectar y analizar. Es necesario asegurarse que los empleados de cualquier nivel no malinterpreten la existencia de los indicadores, que son reflejo de gran parte de su labor cotidiana, pues mucho de éstos pueden ser comprometedores en algunas circunstancias si no son utilizados correctamente; por ello se debe hacer notar que el

estudio de dichos indicadores es para la mejora continua, hacia la eficiencia y eficacia organizacional, en beneficio de todos sus miembros, tanto de los trabajadores como de los propietarios, mediante la estabilidad laboral, las remuneraciones o utilidades elevadas, mejores ambientes de trabajo y oportunidades de capacitación y desarrollo profesional. Una clara comunicación reforzará la aceptación, la comprensión e interpretación de este sistema de información, solidificando dichas bases para su futuro uso y mejoramiento.

Referencias Bibliográficas

- Álvarez et al, (1996). **Contabilidad de Gestión Avanzada**. McGrawHill. México.
- Hornngren, Ch. y Sumden, G. (1994) **Contabilidad Administrativa**. Prentice Hall. Novena Edición. México.
- Hornngren, Ch, Foster, G. y Datar, S. (2002). **Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial**. Prentice Hall, México.
- Kaplan y Cooper. (1999). **Coste y Efecto**. Editorial Gestión 2000. Segunda Edición. Colombia
- Mallo, C., Cano, M. y Kaplan, R. (2000). **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión**. Prentice Hall. España.
- Morillo, M. (2003). Factores Determinantes del Nivel de Costos en las Pymes. **Revista Visión Gerencial** del CIDE, Año 2, N° 2. Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 20 27.
- Morillo, M. (2002). Diseño de Sistemas de Costeo: Fundamentos teóricos. **Revista Actualidad Contable**, Vol. 5, N° 5. Venezuela, Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, pp 57 69.
- Player, Steve y R. Lacerda. (2002) **Gerencia Basada en Actividades**. McGraw Hill. Colombia.
- Ramírez, D. (2002). **Contabilidad Administrativa**. Sexta edición. McGrawHill. México.
- Romero, A. (1998). **La Contabilidad Gerencial y Los nuevos Métodos de Costeo**. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- Sallenave, J. (1995). **Gerencia y Planificación Estratégica**. Grupo Editorial Norma. Colombia.
- Shank y Govindarajan (1998). **Gerencia Estrategia de Costos. La nueva herramienta para desarrollar ventajas competitivas**. Editorial Norma. Colombia.