

LA CONTABILIDAD DE GESTION A TRAVES DE LOS INDICADORES DE CONTROL**Joan Amat Salas**

(Diario Cinco Días: 19 de Septiembre de 1995)

Importancia de los indicadores de control.

La mejora de la capacidad competitiva de una empresa depende de su capacidad para adaptarse a las exigencias del entorno y de mantener la adecuada flexibilidad y competitividad interna. Para facilitar este proceso es fundamental tener un sistema de control que permita hacer un seguimiento continuo de las variables clave más relevantes. Para ello es necesaria su identificación y, en función de ésta, la determinación de aquellos indicadores de control que mejor permitan controlar la evolución de la capacidad competitiva de la empresa y de los diferentes departamentos/unidades. Estos indicadores pueden tanto orientar "a priori" el comportamiento, como evaluar "a posteriori", de forma cuantitativa la eficacia de la gestión de cada responsable y de cada departamento o unidad organizativa.

Así, la utilización de indicadores cuantitativos permite prever, medir y comparar su evolución y facilitar el proceso de control. Por otra parte, permiten señalar más claramente las prioridades hacia las que debe orientarse la actuación de los diferentes responsables y centros.

De esta manera estos indicadores de control ("performance measures" o unidades de medida), como reflejo y medida de las variables clave, serán utilizados para:

- 1) establecer los objetivos iniciales hacia los que deben orientarse las diferentes unidades organizativas, y
- 2) evaluar a posteriori la actuación (del responsable) de cada centro y de cada departamento o unidad organizativa.

El seguimiento de los indicadores se suele realizar a través del Cuadro de mando. Esta es una presentación sintética e integrada de la información previsional y real sobre la evolución externa y la actuación de las diferentes áreas de la empresa.

Dadas las características diferenciales de las empresas actuales es necesario que en el diseño de un Cuadro de mando se consideren los siguientes aspectos:

- a) se deben incluir indicadores internos (productividad, calidad de producto y de servicio, liderazgo, flexibilidad, plazo de entrega, innovación, desarrollo del personal, satisfacción del cliente) que complementen a los indicadores financieros tradicionales,
- b) se deben incluir igualmente indicadores externos (actividades de la competencia, innovaciones tecnológicas, posibilidades de financiación, cambios en los hábitos de comportamiento, cambios en la legislación, etc.), y
- c) debe darse primacía al estímulo de la curiosidad, la innovación y la experimentación de los miembros de la organización para incrementar su capacidad de enfrentarse con su entorno.

La dificultad de medir aspectos cualitativos hace que se tienda a otorgar un mayor énfasis a los aspectos que pueden ser medidos con precisión y, en particular los aspectos financieros. Dado que todos los indicadores son una medida simplificada de aspectos más complejos de la realidad organizativa, hay que complementar los indicadores financieros con indicadores no financieros.

Identificación de variables clave e indicadores de control.

Se suele considerar que existen dos tipos de variables clave: En primer lugar, aquellos factores internos a la organización y más controlables que tienen una mayor relevancia en el éxito de una organización dentro del entorno en el que se mueve. En especial se persigue en la actualidad: la excelencia en los procesos operativos (reflejada a través de la competitividad en costes, los plazos requeridos para la realización de las operaciones, la productividad y la calidad), la satisfacción de los clientes, y la capacidad de innovación en procesos y productos. Para ello es fundamental garantizar la flexibilidad de los procesos internos y, simultáneamente, la adaptabilidad a los cambios del entorno competitivo. El resultado financiero (rentabilidad) y comercial (cuota de mercado, notoriedad de marca, crecimiento) será la consecuencia de los aspectos anteriores (ver el Gráfico 1),

En segundo lugar, se consideran asimismo como factores clave aquellos factores externos del entorno y, por consiguiente, menos controlables, cuyo impacto puede ser crítico para la empresa. Entre ellos pueden destacarse variables como evolución de la demanda, cambios en los comportamientos del consumidor, entorno político, presión fiscal, cambios tecnológicos, legislación y regulación administrativa, cambios en el sector (entrada de nuevos competidores, políticas de precios en el sector, restricciones al suministro en las materias primas).

En un cuadro de mando se suelen incluir, por lo general, sólo los indicadores del primer tipo de variables clave, es decir, los de carácter interno. Estos, a su vez, pueden ser financieros (expresados en términos monetarios) y no financieros. Entre los indicadores financieros pueden señalarse los relativos a los costes (unitarios o absolutos), ventas, margen, beneficio, rentabilidad del capital propio, rendimiento del activo, rotación del capital, rotación del activo, plazo de cobro, plazo de pago, disponibilidad financiera, tesorería, etc.

Entre los indicadores de carácter no financiero pueden señalarse, a título de ejemplo, algunos indicadores de carácter comercial, así como de carácter productivo. Entre los indicadores de carácter comercial pueden incluirse la cuota de mercado, las unidades vendidas, crecimiento de las ventas, fidelidad de los clientes, nuevos clientes, notoriedad de la marca respecto a la competencia, eficacia publicitaria, plazo de entrega, devoluciones, satisfacción de la clientela, etc. Entre los indicadores del ámbito productivo se pueden utilizar la productividad, unidades fabricadas, unidades defectuosas, horas utilizadas y perdidas, plazo de entrega, devoluciones, absentismo, etc.

En los últimos años ha ido adquiriendo importancia el proceso de benchmarking a través del cual el cuadro de mando interno se complementa con información referente a la competencia para permitir la comparación de la empresa con dicha competencia tanto en los resultados como en los procesos.

En el Cuadro 1 se presenta, a título de ejemplo, un cuadro de mando de carácter exclusivamente financiero, en el que se incluyen una relación de indicadores sobre variables clave ligadas a la financiación, eficiencia de las inversiones y rentabilidad. En el Cuadro 2 se presenta un cuadro de mando en el que se combinan indicadores financieros y no financieros.

Utilización de indicadores cuantitativos en el proceso directivo

Indudablemente un sistema de indicadores cuantitativos permite suministrar información que puede ser imprescindible y de gran relevancia para la toma de decisiones. Sin embargo, al centrarse en los aspectos cuantificables, la utilización de indicadores cuantitativos en el proceso de control debe ser realizada con cautela. Los sistemas contables pueden ignorar los aspectos no cuantificables pudiendo reducir la flexibilidad y la capacidad de adaptación a los cambios del entorno. La información que es relevante para la toma de decisiones y para el control puede hacer referencia a diversos aspectos, tanto externos, ligados a la evolución del entorno global y del sector, como internos, ligados a la propia empresa (aspectos comerciales, aspectos ligados al comportamiento y a la motivación, aspectos productivos, aspectos financieros, aspectos económicos), que pueden ser de difícil medición.

Una decisión puede suponer un determinado coste o ingreso (que se mide con un sistema contable) pero también puede afectar a la motivación, a la cultura, al entorno (a la competencia, a la clientela, a la administración pública, etc.), tanto a corto como a largo plazo. Por ejemplo, el efecto de una decisión en la motivación, o en el futuro de la empresa, o en la actividad de otros departamentos, o en las reacciones de la competencia, son aspectos que son de difícil medición. ¿Cómo se puede valorar en términos monetarios la decisión de iniciar o cancelar un proyecto de I+D? ¿Cómo se puede valorar su rentabilidad? La consideración exclusiva de los aspectos cuantitativos impediría, por ejemplo, ver el efecto a largo plazo de una investigación, o el impacto que tendría en el personal de un departamento la decisión de cancelar un proyecto en el que han estado implicados trabajando una serie de meses.

CUADRO 1 - CUADRO DE MANDO
(INDICADORES FINANCIEROS)

VARIABLE	INDICADOR	OBJETIVO	REAL
1. INDICADORES DE RENTABILIDAD			
Rentabilidad	Beneficio neto/capital	26,3%	7,3%
Expansión	Aumento de ventas %	12,4%	11,6%
Margen bruto	Margen bruto/ventas %	21,9%	16,3%
Coste Financiero	Gastos financieros/ventas %	1,4%	1,9%
Rendimiento	BAIT/activo neto	18,1%	6,2%
2. INDICADORES DE FINANCIACION			
Endeudamiento	Exigible/activo	52,2%	60,9%
Disponibilidad	Disponible/exigible corto plazo	50,6%	45,7%
Tesorería	Circular/activo corto plazo	1,37	1,24%
Plazo de pago	(Proveedores/compras) x 360	30 días	73 días
3. INDICADORES DE INVERSION			
Rotación activo	Ventas/activo neto	1,76	1,68
Plazo de cobro	(Clientes/ventas) x 360	33 días	107 días
Rotación stocks	Coste ventas/stocks	5,3	6,4

CUADRO 2 - CUADRO DE MANDO
(INDICADORES FINANCIEROS Y NO FINANCIEROS)

VARIABLE CLAVE	INDICADOR	OBJETIVO	REAL	DESVIACION
Rentabilidad capital	Beneficio neto/capital	26.33%	7,3%	(19%)
Endeudamiento	Exigible/activo	52.2%	60,9%	8,7%
Rotación stocks	Coste ventas/stocks	5.27%	6,33	1,03
Expansión comercial	Aumento anual de ventas %	12.4%	11,6%	(0,8%)
Liderazgo comercial	Cuota de mercado	12%	11,5%	(0,5%)
Exito en la innovación	Ventas nuevos productos			
Total ventas	10%	13%	3%	
Satisfacción de clientes	Calidad esperada - Calidad recibida	0,5	1,5	1
Clima laboral	Formas perdidas por conflictividad	1%	2,3%	1,3%