

GESTIÓN TOTAL: UN NEXO MULTIPARADIGMÁTICO. UN ANÁLISIS DEL FONDO EVOLUTIVO DE LOS PROCESOS EMPRESARIALES

Dr. Javier Ortega Rossell

Universidad de Extremadura.

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

1. - INTRODUCCIÓN.

A finales de siglo XX se han producido enormes avances en el campo de las telecomunicaciones y la informática, hasta el punto de transformar los mercados globalizando los, y con ello, un notable incremento del ritmo de cambios en el entorno empresarial jamás visto con anterioridad, dando paso a lo que algunos identifican desde una perspectiva microeconomía como “empresas e.”, y otros desde una perspectiva más general, como la “nueva economía”, y no pocos, como la era de la “Sociedad de la Información” o “Sociedad del Conocimiento”.

Tradicionalmente la estructura de las empresas se caracterizaba por presentar en el activo del balance considerables inversiones en bienes físicos y financieros en unión de una reducida inversión en bienes intangibles, por el contrario, las nuevas sociedades vinculadas a la “nueva economía”, son empresas virtuales, es decir, la inversión en bienes tradicionales (materiales y financieros) representa un importe inferior al del valor del intangible que le reconocen los mercados financieros, valor este omitido en los estados contables, al elaborarse estos de acuerdo con los tradicionales principios y criterios contables que rigen actualmente el ámbito de la Contabilidad Financiera.

La incorporación de la Nueva Tecnología a los procesos empresariales ha sido el motor del cambio de las empresas tradicionales, y a su vez de la creación de empresas para la nueva economía, identificadas muchas de ellas como empresas virtuales.

Las Nuevas Tecnologías aplicadas a las empresas tradicionales han contribuido a través de la automatización al incremento de la eficiencia empresarial, y a través de ella, a la posibilidad de optimizar o/y racionalizar los procesos, eliminando o modificando aquellas actividades que no contribuyen a la creación de valor, posibilitando en último termino el rediseño global de los procesos (reingeniería).

Mientras que las Nuevas Tecnologías de la Información (NTI) (telecomunicaciones e informática) han propiciado:

1. Una explosión de creación de empresas virtuales, caracterizadas por escasas inversiones en bienes tangibles y un coste de personal reducido en muchos casos a la mínima expresión, organizadas sobre la practicas joint-outsourcing y el diseño “ad-hoc” sobre la base de la comunicación, la confianza y la delegación de responsabilidad, en el mutuo convencimiento de que los beneficios se distribuirán entre todos.
2. El rediseño de la organización de muchas empresas de servicios (consultoras, financieras, aseguradoras, etc.), y
3. El refuerzo de los vínculos suministradores-empresa-clientes en las empresas tradicionales mediante la implantación de sistemas de códigos de barras, tarjetas electrónicas para clientes, inventarios íter conexonados, sistemas de transferencias de datos (EDI) y sistema de transferencias de fondos (EFT), hasta el punto de propiciar la consolidación de nuevas filosofías de la administración y la gestión empresarial.

La globalización y el cambio tecnológico son los dos factores que mayor peso aportan en la delimitación del entorno turbulento e incierto, en el que se han de diseñar y desarrollar los procesos empresariales como un único proceso en el que se integran entorno y empresa.

Con esta comunicación pretendemos contribuir a poner de relieve, por una parte, la interrelación entre ingeniería de los procesos empresariales, gestión estratégica integral y contabilidad, para ello, nos hemos valido del examen del fondo evolutivo interdisciplinario desde el “proceso negocio” del siglo XV, al emergente “proceso entorno-empresa” del siglo XXI, y por otra, a poner de relieve la encrucijada que supone para la Tecnología, la Administración y la Contabilidad, la posibilidad de constituir un nuevo enfoque holístico e interdisciplinario durante el próximo siglo en torno a una gestión total del entorno-empresa.

2. - LA GESTIÓN TOTAL: UN NODO ENTRE TECNOLOGÍA-GESTIÓN-INFORMACIÓN

Realizar un análisis riguroso del fondo evolutivo de las diferentes forma de estructurar el proceso empresarial, a través de tiempo, desde la triple perspectiva de proceso técnico, administrativo y contable, cuando los antecedentes de la actividad empresarial se remontan incluso a las primeras actividades que realizase el hombre supera con creces los límites de este artículo.

Por tal razón, hemos creído oportuno iniciar nuestro análisis a partir de la delimitación del concepto de “proceso empresarial”, entendiéndolo por tal, aquel hipotético modelo de caja negra, a través del cual se transforma el Input en Output en un determinado contexto tecnológico, organizativo e informativo de acuerdo con una visión preestablecida sobre los factores claves para obtener el éxito, con el objeto de determinar en función de las capacidades disponibles (tangibles e intangibles) las estrategias que facilitan la consecución o el mantenimiento de unas determinadas ventajas competitivas, que posibilitan la consecución de los objetivos empresariales.

Nuestro análisis, como ya hemos mencionado, se inicia en 1494, fecha de la publicación de la *“Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita”* de fray Luca Pacioli, fecha tranquila, desde la perspectiva tecnología y socio-económicos, hasta nuestros días, cuyo calificativo más adecuado sería el de turbulenta, y de aquí que los actuales paradigmas sean efímeros, y se proceda a sustituir por otros nuevos, intentando cubrir el vacío no explicado.

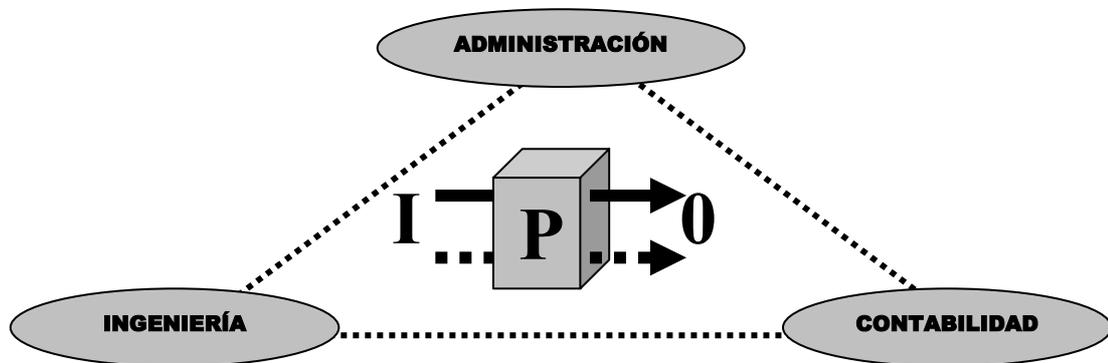
La evolución del conjunto tecnología-administración-contabilidad debe entenderse como la de un proceso único de mejora continua dentro de la filosofía de la calidad total, a resulta de la cual, propiciados por la innovación y el desarrollo del conocimiento, emerge a finales del siglo XX un nuevo multiparadigma interdisciplinario que identificamos como “gestión total” o “gestión global” del espacio entorno-empresa, al que se vinculan los diversos sistemas de gestión e información integral empresarial que se han desarrollando con el soporte de las nuevas tecnologías de la información.

Desde un punto de vista global, la actividad empresarial es un proceso integrado por diversas actividades, a las que se asocian objetivos, recursos materiales e inmateriales para a través de las diversas “sub-actividades” (operaciones y tareas), susceptibles de subdividirse a su vez en otras, obtener unos resultados concretos.

La actividad empresarial es un nexo concurrente de diversos conocimientos desarrollados por el ser humano con el objeto de crear riqueza, o en sentido más amplio para crear valor.

El hombre a través de los tiempos ha aplicado en la actividad económica gran parte de su ingenio de manera racional con fines utilistas (INGENIERIA), así como, su capacidad para organizar-orientar los recursos y el comportamiento de las personas sobre bases predeterminadas de responsabilidad, en la consecución de unos fines y objetivos concretos (ADMINISTRACIÓN), con el apoyo de información relevante (CONTABILIDAD) obtenida a través de la sistematización de los diversos datos registrados y almacenados.

Todo ello, bajo el dominio del “conocimiento”, entendiendo por tal, la acción de planificar, dirigir y controlar la organización, a través de una senda evolutiva basada en la mejora continua, orientada a la consecución de una buena solución y la búsqueda de otra mejor.



El proceso empresarial [$I \rightarrow P \rightarrow O$] es un proceso complejo, y difícil de controlar, como hemos dicho, integrado por sub-procesos(actividades), y estos a su vez, por sub-activades(tareas), por ello, no a de extrañar que el responsable de cualquier nivel demande información relevante para su control, utilizando para ello al menos tres referencias:

1. ¿Cuál es la eficiencia de su organización (Output-real – Input-real)?
2. ¿Cuál es la economía conseguida a través su gestión (Input Previsto - Input real)?
3. ¿Cuál es la eficacia de su actuación? (Output previsto - Output-real)?

Tres son los periodos más significativos que hemos hallado, y dos periodos de transición entre ellos. Los periodos, son el periodo de la “gestión del negocio”, entendido como comprar y vender mercancías, el periodo de la “gestión de la producción” expresado como transformar factores en producto, y el periodo de la “gestión total”.

Primer periodo: Se extiende desde 1494 hasta aproximadamente 1850, su característica más notable es la identificación del proceso empresarial con el negocio de compra-venta de mercadería obtenidas sin aplicación de tecnología alguna. Durante este periodo el eje central de la gestión se centra en la maximización de la eficiencia financiera del proceso (Output real–Input real), con el soporte informativo “ad-hoc” que supuso el desarrollo de la Partida Doble estructurada sobre la “transacción económica” entre sujetos.

Segundo periodo: Aproximadamente se inicia en 1900 con los trabajos de Taylor y concluye con la posguerra de la II Guerra Mundial, en la década de los años cincuenta. El proceso empresarial se asocia con el proceso transformación en masa de factores en productos y con el uso intensivo de maquinas y herramientas accionadas por las nuevas tecnologías y energías, al margen de la demanda externa, en la premisa de que a mayor volumen, menor es el coste fijo por unidad de producto.

El centro de atención de la administración durante este periodo fue la manufactura o producción, sin atender a su diseño, ni a lo que el mercado demanda, es decir, con independencia de su valor y su competitividad. Gestionar en este periodo es sinónimo de reducir consumos, de incrementar la productividad y de control jerárquico del personal.

La Contabilidad por su parte, se adaptó a la demanda informativa de las grandes empresas y de los gestores de la producción con anterioridad incluso al término de la I Guerra Mundial. Esta demanda había propiciado la incorporación entre otros de, nuevos métodos y procedimientos para determinar el coste razonable del producto, mediante la agrupación de Costes de Materiales, Mano de Obra y Gastos Generales, como de la articulación de métodos de imputación de gastos generales, ya, a

través de coeficientes relacionados con el proceso, ya mediante su agrupación en secciones homogéneas, e incluso los rudimentos básicos de los ya míticos sistemas de costes tradicionales, es decir, el Full Costing y el Direct Costing.

Y el tercer periodo, desde mediados de los años noventa hasta hoy, su inicio se asocia con la decepción que proporcionó la súper-especialización y la interminable sucesión de paradigmas, lo que ha proporcionado un renovado interés por el conocimiento compartido e interdisciplinario, así como, por la perfección y la excelencia, como expresión final de la búsqueda de la máxima calidad, y la consecución de un equilibrio informativo sobre las áreas que conforman las organizaciones, a partir de una visión global.

La gestión total o global, no es solo una idea filosófica del fin del milenio, es sobre todo un nexo interdisciplinario, alrededor del cual se agrupan una diversidad de conocimientos con el objeto de elaborar propuestas aceptables, a través de la interconexión y la fusión de paradigmas multidisciplinares, aglutinando en un nexo las nuevas tecnologías de la información junto con planteamientos integrales sobre planificación, gestión, control y dirección del conjunto entorno-empresa.

3- LOS PROCESOS EMPRESARIALES Y LA GESTIÓN DE NEGOCIOS Y COMERCIOS.

La actividad empresarial durante el largo periodo comprendido entre siglo XV y mediados del XIX, se desarrolla en un entorno cerrado, en ausencia de apoyos tecnológicos y sobre la base de una peculiar relación laboral, asociada al concepto de gremios y manufacturas. Así el proceso empresarial se estructuró como un proceso de compraventa de productos sometidos a escasa transformación, arbitrando los gestores de estos negocios y comercios un procedimiento válido para elaborar una historia sistematizada del proceso comercial a partir de la metodología de la partida doble.

La contabilidad como sistema de información estructurado sobre los procesos empresariales, se muestra como un instrumento básico para realizar una gestión de los negocios y del comercio, a partir del concepto de transacción económica valorada del proceso de compra-venta, crédito-débito cobro-pago. Por ello, comprendemos que es fácil estar de acuerdo con el Profesor Baruch Lev cuando en *"Accounting needs new standards for capitalizing intangibles"* sostiene que el método tradicional de la partida doble es incapaz de captar el valor de las empresas vinculadas a la nueva economía de finales del siglo XX.

Desde una perspectiva histórica, este enfoque se basó en el auge de la actividad comercial y bancaria, persistiendo a lo largo de estos periodos con el apoyo de las tesis Mercantilistas y el Cameralismo Alemán, para iniciar su declive a mediados del Siglo XIX con el advenimiento de la gestión de "las artes", "la manufactura", y el "putting-out" en las proximidades de la Revolución industrial.

La "Proto-Industrialización"¹ según MENDEELS se caracterizó por la existencia de un entorno muy estable, con un ritmo de cambios económicos y sociales extremadamente lento, con ausencia casi plena de modificaciones tecnológicas, salvo las primeras máquinas de vapor de finales del siglo XVIII, y la incipiente mecanización de la industria textil y el algodón durante la primera parte del siglo XIX.

En este periodo la actividad empresarial se centraba en la realización de transacciones u operaciones vinculadas con el comercio de mercancías, materias primas y metales. Sería el desarrollo urbano de la época, el fenómeno que propulsó el incremento de las necesidades de la población, y con ello de las expectativas del negocio y el comercio, atrayendo el interés de los comerciantes por el proceso de producción.

La actividad empresarial se prolongó desde el suministro de materias primas por parte del mismo comerciante, a las pequeñas organizaciones productivas que conformaban los hogares-talleres-familiares, caracterizada por la ausencia de maquinaria, y el empleo de un personal vinculado sobre la base de relaciones de trabajo gremial (maestro, oficial y aprendiz) y trabajo en común (manufacturas) hasta la comercialización y distribución del producto.

A finales de este periodo, fue cuando algunos comerciantes-distribuidores se manifiestan como auténticos gestores del “Putting-out”, capaces de coordinar y sincronizar el suministro de materias primas y la gestión de unas pocas pequeñas industrias, con el objetivo de conseguir economías de escala, proponiendo la concentración de los talleres individuales (familiares), en un único taller central, así como la sustitución de la mano de obra y las viejas herramientas, por las nuevas máquinas metálicas accionadas por las nuevas energías (hidráulica-vapor).

La Partida Doble, incluida en la obra de PACIOLO², es un soporte adecuado para gestionar los negocios, a través de la aplicación sistemática de un riguroso procedimiento de medida y comunicación, estructurado sobre la transacción entre el sujeto que compra y el que vende, entre el que cobra y el que paga, entre el que acredita y debita.

La obra de PACIOLO es, además de la primera referencia contable, un compendio de conocimientos relacionados con la administración de los negocios. Su vigencia es tal que sorprende máxime cuando al referirse al gestor de los negocios, nos lo describe diciendo, que el mismo debe basar su acción en la disponibilidad de dinero, conocimiento, (teneduría de cuentas) e información sistematizada, obtenida mediante la aplicación ordenada y estricta de un sistema de anotaciones de las diversas transacciones.

Más aún, nos sorprende, cuando nos identifica la “función del negociante o comerciante” con la propia de un sujeto que ha de tomar decisiones con relación a su dominio, es decir, sus mercancías, tanto en tiempos de abundancia, como en los de necesidad, tanto en mercados como en ferias, y estos con independencia del país y la ciudad donde se celebren.

4.- LOS PROCESOS EMPRESARIALES BASADOS EN LA GESTIÓN DE LA PRODUCCIÓN

Durante la segunda parte del siglo XIX, fue cuando aconteció el fin del viejo procedimiento de organización empresarial, SÁEZ TORRECILLA FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ Y GUTIÉRREZ DIA³ (1993, pág. 4), y con ello:

- a) El inicio de un nuevo agente económico, el gestor de la producción, capaz de organizar las antiguas habilidades, el nuevo método de trabajo y las incipientes economías de escala ocasionadas por al aplicación de las nuevas tecnologías (vapor, siderurgia, maquinaria).
- b) La concentración de los que en otro tiempo eran talleres artesanales-independientes en un nuevo negocio, que requería para su realización considerables inversiones tangibles (maquinarias), así como de grandes cantidades de mano de obra y capital, y
- c) La necesaria adaptación del sistema de información, incorporando conceptos y procedimientos validos para informar, sobre los Input y los Output del proceso productivo controlado por el gestor de la producción en la misma medida que ya lo venían realizando sobre los componentes controlados por el primitivo comerciante-distribuidor.

Iniciándose un periodo de tiempo en el que los cambios económicos y sociales propiciados por la revolución tecnológica fueron considerables, surge como conocimiento específico la Ingeniería Industrial, coincidiendo con el progreso en los transportes, el desarrollo del ferrocarril y la creación de múltiples industrias, a la vez que se inicia la separación y especialización entre Administración y Contabilidad⁴, entre lo económico y lo técnico, entre lo industrial y lo comercial, entre la teoría y la praxis, entre la gestión y la información.

A principios del siglo XX la “gestión de la producción” se ubica como el objeto central de la Administración Científica, construida esta a partir del análisis de las acciones y los resultados, configurándose como la teoría y la ciencia que proporciona respuesta a los dirigentes y a los gerentes de empresas en el contexto de un entorno cerrado.

Por su parte, la Contabilidad tan solo tuvo que realizar pequeños cambios para adaptarse a las nuevas demandas informativas, hasta el punto de que tal como afirma HENDRIKSE⁵ (1974, pág. 40) fue suficiente con la incorporación de unos pocos conceptos novedosos, tales como, depreciación, costo, y determinación del valor de los inventarios de la producción, para así adaptarse a la nueva demanda informativa que formula el gestor de las industrias y las antiguas manufacturas.

La gestión de la producción ha sido durante los dos primeros tercios de este siglo la brújula que ha marcado la dirección a las empresas, en la premisa de que se han de reducir constantemente los costes, sin tener en cuenta lo que sucedía en el exterior, concentrando la máxima atención en la especialización y el incremento de la producción

La empresa en su conjunto, se concibió como una “maquina” capaz de ser controlada y gobernada de manera eficiente, mediante la estructuración de la misma en talleres y departamentos, en los que el personal realiza tareas especializadas, gobernadas a través de un cuadro de mando tradicional (Francia 1930), por el gestor con la premisa de que el entorno no influía en el movimiento interno de la empresa.

Es este periodo, la filosofía imperante consistía en lograr la máxima productividad mediante el crecimiento y la producción en masa, en la tesis, de que tal proceder, redundaba directamente sobre el resultado financiero, y con ello sobre los propietarios de las empresas.

Taylor, Fayol, Gantt, y otros ilustres representantes de la denominada Administración Científica fueron los que postularon la división del trabajo, la organización científica del mismo, el establecimiento de procedimientos formales internos, el uso de estudio de tiempos, la especialización, la mecanización y la política de salarios, junto con una rígida jerarquía de mando, como los principios básicos o los medios idóneos para la consecución de la máxima eficiencia, en un sistema presidido por la producción en masa creciente.

Durante la primera mitad del siglo XX y en connivencia con el Taylorismo, los gestores de la producción implantaron los primeros cálculos de costes sobre la base del “Standard Costing” propuesto por los ingenieros vinculados a la Administración Científica, como expresión de la máxima racionalidad técnico-económica, a través de los cuales, se proporcionaba un autentico sistema de control y regulación de la actividad productiva, a la vez que un instrumento de planificación y control.

Según el Profesor BLANCO IBARRA⁶ (1999, pág. 629)., entre 1914 y 1942 fue cuando se consolido el uso del procedimiento Full Costing, aun cuando sus antecedentes se remontaban a 1870, mientras que el Direct Costing, se consolidó como practica e instrumento de control en 1953. coincidiendo con el XXIII Research Report de la National Association of Cost Accountants, si bien sus antecedentes datan de mediados de la década de los años treinta (Harris-1936 & Harrison-1937).

Es también durante este periodo cuando se realizan los primeros reagrupamientos de las unidades de ejecución atendiendo a especialidades funcionales o “secciones homogéneas”, para satisfacer la demanda informativa interna formulada por los gestores y centrada en la disponibilidad de los datos relacionados con la eficiencia de los factores productivos empleados, la rentabilidad de los productos y el rendimiento de los centros de actividad.

Seria también, en esta época, cuando se generalizó la presentación de la Cuenta de Perdidas y Ganancias, como estado contable de máxima relevancia para los gestores, a la vez que el Informe de Auditoria para los propietarios, tras el crack de 1929

5.- LOS PROCESOS EMPRESARIALES Y EL TRANSITO A LA GESTIÓN TOTAL

Concluida la II Guerra Mundial se evidenció por una parte, la incapacidad del pensamiento clásico taylorista para explicar las causas de las deseconomías de las empresas, y por otra, la inadecuación del sistema fordista para arbitrar sistemas de control eficiente para las empresas basadas en sistemas de producción flexible.

Pero no sería, hasta llegada la década de los años sesenta, cuando se generalizó la aplicación de la filosofía nipona del Kaizen y la organización Kanban por parte de las empresas europeas, implantándose el uso del Just in Time (JIT), así como de auténticos sistemas de gestión de la calidad estructurados y dotados de medios, desplazando el centro de atención de los gestores, desde el tradicional control de los almacenes internos a la “gestión por actividades”.

Es en esta década cuando las nuevas técnicas de gestión (Normas ISO, los Círculos de Calidad, la Calidad Total, Reingeniería de procesos, etc.) con el soporte de las nuevas tecnologías; permitió el tránsito, desde la consideración de que las empresas debían gestionarse como “una máquina”, a la de que debían serlo como “una organización viva”.

El declive del Taylorismo supuso la pérdida del interés por el análisis de la eficiencia productiva, y con ello, un cambio radical en las miras de los gestores desde lo interno (la industria) a lo externo (la competencia), desde el ayer (control) y el hoy (diagnóstico), al mañana para proceder a anticiparlo, desde la inspección de la calidad a la gestión de la calidad.

La Contabilidad durante este periodo se ha asociado con diversos adjetivos, tales como “de gestión”, “directiva”, “de gestión estratégica”, “de gestión y toma de decisiones”, “equilibrada o (Scorecard)”, “para el conocimiento”, e “integral”, evidenciando con ello su adaptación al frenético ritmo paradigmático que le marcaban las diversas percepciones de la realidad empresarial.

Sería en la década de los ochenta cuando se ampliaron las funciones del gestor, incorporando a sus ya tradicionales, “ejecución” y “control”, las relacionadas con la formulación de la estrategia global a partir de la visión estratégica de la empresa, así como, la planificación estratégica de acciones y objetivos, junto con el diseño y mantenimiento del sistema de información empresarial. Por ello, no ha de extrañarnos que el gestor haya propiciado el desarrollo de un nuevo instrumental más acorde con su nuevo rol, demandando herramientas de índole estratégicas, de management, y de control, a la vez que nuevos planteamientos informativos.

La Contabilidad no ha sido ajena a esta demanda, arbitrando nuevos procedimientos de costes, complementando los tradicionales Full Cost y Direct Costing, con datos relevantes para la “gestión por actividades”, en concordancia con las nuevas filosofías productivas y las nuevas propuestas sobre análisis estratégico formuladas por M. PORTE.

Estos nuevos sistemas de costes, han posibilitado que los gestores dispongan de datos relevantes sobre las actividades, facilitando la realización de una gestión moderna orientada a la maximización de la eficiencia de las actividades, a la vez que una gestión por diferencias o gap respecto a sus competidores, como las denominadas “mejores prácticas”, o estándares de calidad, contribuyendo significativamente tanto al reforzamiento de los puntos fuertes (ventajas competitivas) como a la eliminación o reducción de los puntos débiles.

La primera propuesta en este sentido, es la realizada por R. Kaplan, a través del Activity Based Costing, o método ABC, su importancia ha sido tal, que son pocos los que pueden dudar que con él se han finiquitado los usuales repartos arbitrarios que postulaban y requerían los sistemas tradicionales de costos, a la vez que iniciado un nuevo paradigma.

El ABC es una reacción frente a las decisiones erróneas que se habían tomado sobre la base de la tradicional “gestión por volúmenes”, coincidente con la sustitución del concepto de “sección” por el de “tarea” o “actividad”, y con ello, el inicio de una praxis basada en la “mejora continua”, mediante la identificación de las actividades que han realizarse, y de las que no han de serlo, posibilitando junto con la eliminación de estas ultimas, la “gestión basada en actividades” a través de su performance, además de los tradicionales costes unitarios de los productos.

El Coste basado en Actividades, es un método de gestión estructurado sobre el análisis de la diferencia entre el valor que están dispuesto a pagar la clientela, tanto interna como externa por el output, y el coste de las diversas actividades que desarrolla la empresa (cost-driver) con el objeto de crear valor para ellos.

El ABC es un procedimiento idóneo para aquellas empresas que elaboran una gran diversidad de productos aparentemente homogéneos, pero en cuya obtención, se aprecian un gran numero de tareas de apoyo o “actividades de estructura” (abastecimiento, recursos humanos y tecnología), a pesar de que en su origen, los productos se obtengan a través de una sucesión de “actividades básicas” (creación-almacén-distribución-postventa del producto o el servicio) integradas en procesos comunes, en los que se ocasionan costes conjuntos.

El ABM o Método Activity Based Management⁷ es un paso más en el proceso de adaptación del instrumental contable a la demanda formulada por los gestores para disponer de un instrumento que posibilite la “gestión estratégica”.

El Control de Gestión basado en Actividades es algo más que una mera versión mejorada del ABC, de tal manera que, al evaluar los costes de los productos este se determina en función de los costes de las actividades consumidas, y no del tradicional coste por volumen (Coste /unidades físicas), dando pie a una diversidad, en la cual, junto con los costes unitarios de los productos, es factible evaluar “costes por lotes”, así como “costes por sostenimiento de canal comercial”, “costes por sostenimiento de zonas geográficas”, “costes por sostenimiento de estructuras”, e incluso “costes no imputable a producto”.

La dinámica contable ha sido tal, que en un corto espacio de tiempo la “gestión por actividades” se ha visto mejorada o perfeccionada con la incorporación de nuevos planteamientos como el “Target Costing” o “Cost Cible”, y el enfoque de costes basado en la Theory of Constraint (TOC) formulada por Goldratt⁽⁸⁾.

Competir se entiende actualmente como compararse continuamente en relación con las otras empresas que operan en el mercado, analizando los “gaps” entre las actividades que realiza la empresa, y las que realizan las demás, en especial con aquellas que se identifican como “mejores practicas”.

El Target Costing, es una novedosa técnica contable orientada al Management, que contribuye al proceso de toma de decisiones a partir de la orientación que marca el mercado, proporcionando una gestión de las actividades que interviene en la formación del hipotético “costo deseado” de un determinado producto o servicio, el cual se ha evaluado por diferencia entre el precio competitivo, que señala el mercado, y la ganancia deseada, para así proceder al análisis de las actividades con el objeto de reducir y eliminar aquellas que no contribuyan a aportar valor

Esta nueva técnica de gestión, conocida también como “costo objetivo” se utiliza para disminuir el costo total de los productos mediante la reducción de los periodos de desarrollo y planificación, así como para mejorar la calidad de los productos a través del ajuste de las características de los mismos a las exigencias de los clientes, y no a determinados patrones estándar de índole interno.

La Teoría de las Limitaciones o Restricciones (theory of constraints o TOC), desde nuestro punto de vista, es un enfoque parcial de la concepción holística empresarial, orientada a la identificación de los denominados “cuellos de botellas” que ocasionan demoras, costes y stocks innecesarios, con el objeto de elaborar una base de datos documentada de las distintas actividades que faculte al manager la información suficiente para proceder a la eliminación o rectificación de aquellas actividades que sean innecesarias.

Contribuyendo así, a incrementar a través de este proceder la eficiencia global de la empresa en su conjunto, en la medida que esta es un conjunto de procesos interrelacionados con su entorno, y en concordancia con la hipótesis admitida de que “toda entidad con ánimo de lucro, debe tener al menos una limitación, dado que de no ser así, sus beneficios serían infinitos”.

La filosofía propuesta por Goldratt, consiste en que para mejorar una organización empresarial, por analogía con una "cadena" (Una cadena es tan fuerte como su eslabón más débil), las informaciones, las decisiones y las acciones se han de concentrar en la “gestión por actividades” del departamento más débil.

Para a continuación detectar el nuevo departamento o eslabón más frágil, procediendo nuevamente a desarrollar un proceso de “mejora continua” sobre la base de ¿Qué cambiar?, ¿Hacia qué cambiar?, y ¿Cómo inducir el cambio?, convencidos de que al término del mismo se encuentra la excelencia total.

La competitividad a finales de este siglo ha alcanzado cotas desconocidas con anterioridad, tanto que, junto con la “gestión de la calidad” y la “gestión del conocimiento” se ha constituido en los pilares fundamentales sobre los que se sustenta la gestión empresarial.

Las primeras experiencias sobre “gestión de la calidad” se remontan a los inicios de la segunda mitad del siglo XX, si bien ya en 1946 había sido fundada la International Standards Organization (ISO), con el objetivo de desarrollar un conjunto común de normas sobre la manufactura, el comercio y las comunicaciones, aun cuando, no ha sido hasta 1980, con la publicación de la serie ISO 9000 como normas genéricas de aseguramiento de la calidad, cuando sus normas se han aceptado y generalizado su uso, coincidiendo con la preocupación por el medio ambiente y los problemas derivados de la globalización.

Medir los requerimientos de la clientela, y evaluar en que medida, los productos y servicios de las empresas exceden las expectativas requeridas por los clientes, es de tal importancia, que para ello se han diseñado y empleado, tanto indicadores no monetarios, como modelos específicos “ad hoc” que posibilitan la auto evaluación y la gestión de la calidad.

Japón, avanzada de la gestión de la calidad, convocó en 1951 el primer Premio sobre Calidad, con el objetivo de incrementar la competitividad de los productos nipones en relación con los americanos, asumiendo el modelo que habían propuesto Deming y Juran.

Por el contrario, no ha sido hasta finales de la década de los años ochenta cuando en los países occidentales se han convocado premios de calidad, y ello porque ya era imprescindible poner orden en la caótica diversidad sobre las medidas de calidad que habían venido propugnando las empresas consultoras.

En 1987 se convocó en Estado Unidos el hoy conocido Premio “Malcon Baldrige” o BQA (Baldrige Quality Management), mientras que en Europa habría que esperar hasta 1992 para convocar el EFQM (European Foundation for Quality Management).

Recientemente, en 1999, ambos modelos, es decir, el BQA y EFQM se han remodelado para adaptarse a las propuestas más actuales, como la “teoría de stakeholders”, con el objetivo de

posibilitar, además de una “gestión por performance”, a través de la evaluación de las diversas relaciones “contribución-inducements”, el diagnóstico de la organización y la aplicación metódica y sistemática de una “gestión por gap”.

El análisis de los costes de calidad es un tema importante y polémico dentro de nuestra disciplina, CARLOS MALLO y JOSE MERLO⁹ consideran que en torno a los mismos se plantea un dilema, entre los partidarios de su cuantificación, como es el caso de Juran (costes de prevención[CP], costes de evaluación[CE], coste de fallos internos [CFI]y costes de fallos externos[CPE]), y Crosby (Cero defecto a la primera, diferenciando entre precio de conformidad [CP+CE] y precio de no conformidad [CFI+CFE]), y los que consideran, que ello es innecesario para el desarrollo de una gestión basada en la calidad, como es el caso de Deming y Sannk & Govindarajan, que postulan el empleo de concepciones más filosóficas, como la consecución del “cero defecto”, e incluso más, la “perfección”, tal y como sugiere el enfoque nipón.

6.- GESTIÓN TOTAL ¿UN NEXO MULTIPARADIGMÁTICO?

Que la información es sinónimo de poder, y que esta, en el seno de las empresas ha de gestionarse globalmente, a la vez que se facilita datos sobre las diversas áreas es casi incuestionable, Tal es así, que durante los años noventa han surgido dos enfoques o movimientos administrativos y contables separados en el espacio, uno en Estados Unidos y otro en los Países Nórdicos, con características equivalentes en torno a la elaboración y presentación de la “información global” de las empresas.

El interés que han despertado es tal, que dada la complementariedad entre el enfoque estadounidense y el europeo, no sería de extrañar su convergencia en otro más amplio, de naturaleza holística, crisol de información financiera y no financiera.

Como suele ocurrir en estos casos, en los que tan solo se perciben atisbos sobre la punta emergente de un posible nuevo paradigma, la atención de la comunidad científica es enorme, máxime en este caso, debido a su carácter interdisciplinario en el que se fusionan diversos conceptos tecnológicos (NTI) con otros procedentes del sistema de gestión (Administración) y del sistema de medida y comunicación (Contabilidad).

Reflejo de esto son los innumerables artículos, textos, libros, seminarios, jornadas y congresos en los que se describen y analizan tanto el Balance Scorecard (Norton & Kaplan), como el Navegador Skandia (Edvinsson), y en menor medida el Monitor de Activos Intangible de Celemi (Sveiby) y el Technology Broker (Annie Brookin).

Junto con las alabanzas que han despertado en la comunidad científica la utilidad interna y externa de estos nuevos estados de información, son muchas también, las reticentes miradas que han realizado las empresas, a consecuencia de la conveniencia o no de publicar demasiada información sobre sus estructuras internas y externas.

Al igual que ha ocurrido con los modelos de evaluación de la calidad, son varias organizaciones profesionales, de expertos, analistas y gerentes que han demandado la formulación y la publicación de estándares al respecto, que avalen la objetividad y uniformidad de estos nuevos estados de información.

El *Balance Equilibrado (Balance Scorecard)* o BSC, propuesto en 1993 por Kaplan & Norton es probablemente el que ha alcanzado mayor difusión, en especial entre las empresas estadounidenses, su estructuración se sustenta en la concepción de que es preciso fijarse en los árboles (partes o áreas), pero sin perder la visión del bosque (todo o empresa).

El Balance Scorecard es en gran medida producto de los esfuerzos realizados por la Consultora Ernest and Young, a través de su "Center for Business Innovation (CBI) y de su "Center for Business Knowledge (CBK) en un intento de impulsar, financiar y estimular la gestión del Capital Intelectual como instrumento de gestión de uso interno.¹⁰

El BSC, además de un nuevo estados de información, es un instrumento de control que facilita el diseño de la formulación de la estrategia global, a la vez que, su comunicación. El interés que ha despertado este enfoque se debe a que, además de posibilitar la evaluación de la gestión global de la empresa a partir de la medida de la eficiencia de las acciones emprendidas, esta se realiza mediante contraste de los resultados obtenidos, como con los previstos por la empresa y con los obtenidos por la empresa líder, además de los que resultan de la aplicación de las denominadas "mejores practicas".

A diferencia del balance contable tradicional, el BSC no es solo un conjunto de datos financieros, ya que en él, se incorporan datos no financieros vinculados a las diversas perspectivas que integran la cadena de creación de valor.

La singularidad de este estado de información integral en relación con los que se han arbitrado para auto evaluar la calidad reside en la ponderación por igual de los distintos datos, con independencia de su vinculación a área, o perspectiva, de aquí el calificativo de Balance Equilibrado con el que suele identificarse.

El éxito de su implantación y utilización del BSC como instrumento de control y gestión se debe en gran medida, al alto respaldo que le otorgan los trabajadores por ser un instrumento "ad-hoc", muy flexible y adaptable a la estructura organizativa (procesos, subprocesos, acciones o tareas, y subtareas), tanto en orden ascendente como descendente.

Tanto es así, que en cada uno de los niveles en que se ubica un gestor-responsable, este ha participado del diseño y dispone de un sub-estado de información, en el que se detallan sus objetivos, sus acciones, sus resultados, sus diferencias significativas, e incluso las medidas correctoras que ha de aplicar.

En Europa, suele afirmarse que los activos intangibles off-balance y la gestión del conocimiento están de moda, tanto es así, que en poco tiempo, hasta tres son las aportaciones doctrinales más relevante que conforman el grueso del nuevo instrumental utilizado por las empresas vinculadas a la nueva economía, a saber, el "Navegador Skandia" propuesto por Edvinsson, el "Monitor de Activos Intangible" de Celemi, propuesta por Sveiby en 1996, y el "Technology Broker" de Annie Brookin.

El "Navigator Skandia", es fruto de la labor realizado por Leif Edvinsson¹¹, su origen no es otro sino la necesidad de gestionar el Capital Intelectual por parte de las instituciones financieras y las compañías de seguros escandinavas. Su particularidad reside en el hecho de entregar datos no financieros vinculados con el Capital Intelectual a los accionistas y al público en general, como un complemento a los resultados financieros, conformando un todo informativo integrado en torno a cinco áreas o enfoques, "el enfoque financiero", "el enfoque del cliente", "el enfoque del proceso" y "el enfoque de Innovación y desarrollo

Su naturaleza global u holística queda de relieve, a nuestro entender, desde el momento en que se posiciona como objetivo básico del mismo el de analizar y contribuir a explicar el gap, entre el todo, expresado como el valor atribuido por el mercado a la empresa, y la perspectiva financiera que muestra el tradicional valor en los libros contables.

La "gestión del conocimiento" se asocia con el proceso de medida y explicación del termino Capital Intelectual, concepto más amplio que su sinónimo "Capital Humano", al que T. W. Schultz, premio novel de economía, lo definía en 1979 como "conocimiento", como factor productivo de gran

importancia. Mas reciente en 1993, Peter. Drucker, en su libro *La Sociedad Poscapitalista* lo identifica como “el verdadero recurso dominante y factor de producción absolutamente decisivo”.

El interés por el Capital Intelectual es tal, que son muchos los directivos de la denominada nueva economía, que postulan gestionar las empresas, a partir del cúmulo de competencias (conocimientos, habilidades y destrezas) que los recursos humanos aportan, fomentando la comunicación y transmisión de las mismas a través de los diversos nexos que unen a los stakeholders.

Por otra parte, son los propios inversores, aquellos a los que se han proporcionado los nuevos estados informativos, los que demandan reformas en las tradicionales normas que sustentan la Contabilidad Financiera, para adaptarlos a las nuevas necesidades.

Es obvio, que los denominados principios contables tradicionales, tales como el precio de compra y otros, son inadecuados para medir los bienes que no surgen de transacción económica, o que, en vez de perder valor, con el tiempo, lo ganan.

El profesor Baruch Lev a este respecto, en su artículo “*Accounting needs new Standards for capitalizing intangibles*”, señala que los primeros pasos para efectuar la nuevas mediciones, ya se han dado y que no hay marcha atrás de ello.

Las expectativas creadas por la nueva economía, en especial por los nuevos conceptos, es tal que la IFAC, en octubre de 1998 ha abordado a través del documento “The measurement and Mangement of Intellectual Capital: An Introduction” la problemática del “conocimiento”, analizando su impacto en la nueva economía, identificándolo como factor decisivo del proceso de creación, transformación y capitalización de la riqueza empresarial, concluyendo que su gestión se debe afrontar mediante acciones sobre sus tres componentes, el ”Capital Humano”, el ”Capital Clientela” y el Capital Organizacional.

Proponiendo la evaluación del Capital Intelectual mediante el uso combinado de índices financieros y no financieros, y señalando finalmente la gestión del conocimiento como el reto principal que tiene planteado la Contabilidad moderna.

A pesar de todo lo anterior, son muchas las discrepancias en el ámbito internacional y nacional que se han formulado, como consecuencia de la indefinición, y la no-delimitación de los nuevos términos. Y ellas, son los fundamentos que avalaron el enorme poder de convocatoria del International Symposiun organizado sobre “*Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experiences, Issues and Prospects*” celebrado en Amsterdam en junio de 1999 por la Organización de Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE).

En él, a pesar de que se presentaron y debatieron experiencias y propuestas de gran interés, se concluyo que la prioridad en la investigación sobre Capital Intelectual debía centrarse en una primera fase al menos en la conceptualización y estandarización de los diversos indicadores, criterios y principios.

El “*Monitor de Gestión*”, propuesto por Sveiby para la Consultora Celemi, se sitúa en la misma línea de trabajo que el Navigator Skandia; la justificación que del mismo hace la firma, al margen de su utilidad, es tal que resulta clarificadora respecto al estado de la cuestión, así, el monitor de gestión es producto de la “decepción” que ocasionaba la presentación de unos estados contables en los cuales se ignoraban los activos más importantes, a saber, el valor de los esfuerzos realizados por la organización para adquirir a sus asociadas, y por otra, los cuantiosos costes del proceso de formación de sus consultores, cuestiones estas, sobre las que se fundamenta el valor futuro de la consultora Celemi.¹²

El Monitor de Gestión se estructura sobre el análisis del Capital Intelectual, expresado también como el gap entre el valor de mercado (el todo) y el valor patrimonial (una parte), atribuyendo la diferencia a la acción conjunta de tres intangibles off-balance, identificados y vinculados con “la organización” (estructura interna), “la clientela” (estructura externa) y “las capacidades del personal”(estructura recursos humanos), informando sobre el nivel de “crecimiento y renovación”, la “eficiencia”, y la “estabilidad” de cada uno de los tres activos intangibles.

El interés por estos nuevos estados en comparación con los tradicionales es tal, que resulta frecuente observar como cada vez más son los portales informáticos los que informan sobre estas cuestiones, unido a un incremento paralelo por la estandarización y objetivación de dicha información. Por ello, no será extraño que en los próximos años, junto a las auditorías financieras, a las certificaciones de los sistemas de calidad y a las auditorías medioambientales, se presenten auditorías sobre el “conocimiento”.

Reflexión Final

Cuestionarnos, ¿cual será el rol que desempeñara la Contabilidad durante el siglo XXI?, es una cuestión difícil, pero a través del análisis del pasado evolutivo de la misma, consideramos que el mismo, será el de configurarse como sistema especializado en medida y comunicación de magnitudes e ítems relevantes para el análisis, la gestión y la evaluación del conjunto empresa-entorno.

La evolución convergente de los diversos paradigmas en el dominio de la tecnología, la administración y la contabilidad conforman actualmente un nexo multiparadigmatico orientado a la gestión integral u holístico de las empresas.

Los nuevos estados de información serán auténticos monitores de gestión integrada, en los que además de magnitudes, números y textos, se incorporan gráficos, junto con indicadores vinculados a las características más relevantes de las diversas componentes que configuran el conjunto entorno-empresa.

La Gestión de la Calidad Total y del Conocimiento son los revulsivos que están contribuyendo de forma determinante al rediseño del Sistema de Gestión e Información, a partir del eje “**DATOS→ INFORMACIÓN→CONOCIMIENTO→ DECISIÓN→ ACCIÓN⇔CALIDAD**”, a la vez que, a la renovación del secular conflicto entre lo nuevo y lo viejo, en nuestro caso, entre:

- El tradicional contable de empresas y el nuevo administrador de Bases de Datos.
- Los tradicionales motivos de cargo y abono contable y los nuevos protocolos SQL que se utilizan en el manejo de Bases de Datos
- La tradicional formulación de Cuentas Anuales y el conglomerado “ad hoc” de números, textos, sonidos, gráficos e imagines que se almacenan y procesan en tiempo real, y
- El tradicional análisis de la transacción económica y el novedoso análisis del “evento o el suceso”

Referencias Bibliografías

- ¹ MENDELS, F.F. (1972): Proto-industrialization: The First Phase of the Industrialization Process. En: Journal of Economic History, 31, pp. 184-198.
- ² ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1994) “LUCA PACIOLI “de las cuentas y las escrituras”, MADRID.
- ³ SÁEZ TORRECILLA, FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ y GUTIÉRREZ DÍAS (1993) “ Contabilidad de costes y contabilidad de gestión “, editorial Mc-Graw Hill, Madrid.
- ⁴ FRANCESCO VILLA publica en 1850 “Elementos de Administración y Contabilidad” e introduce el termino “Raggioneria”, que con posterioridad FABIO BESTA en su “Curso sobre Raggioneria” ocasiono la confusión entre control técnico y económico hasta llegar incluso a afirma que esta se ceñía estrictamente al estudio de las técnicas contables.
- ⁵ HENDRIKSEN E (1974) “Teoría de la Contabilidad”, editorial UTHEA, México.
- ⁶ BLANCO IBARRA, F (1999) Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas”, editorial Deusto, Bilbao.
- ⁷ COOPER R & KAPLAN R.S. (1991) “The Desing of Cost Management Systems: text, cases and Readings” Prentice Hall, Nueva Jersey.
- ⁸ GOLDRATT, E (1994): “El síndrome del pajar”, editorial Díaz de Santos, Madrid.
- ⁹ CARLOS MALLO & JOSE MERLO (1995) “Control de gestión y Control presupuestario, ediciones Mc-Graw Hill, Madrid.
- ¹⁰ R. KAPLAN & D. NORTON (1997) “Cuadro de mando integral (The Balanced Scorecard)”, ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- ¹¹ L. EDVINSSON & m MALONE (1999) “Capital Intelectual: Cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa”, ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- ¹² K ERIC SEVEIBY (2000) “Capital Intelectual: La nueva riqueza de las empresas”, ediciones Gestión 2000, Barcelona.