

*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



EL TABLERO DE COMANDO INDUSTRIAL

Smolje, Alejandro *

* Universidad de Buenos Aires

Universidad Católica Argentina

Cullen 5160, 1 ° B

1431 Buenos Aires, Argentina

E-mail : alejandro.r.smolje@monsanto.com

Resumen

El presente trabajo pretende ser descriptivo y no prescriptivo. Se trata de exponer un modelo de tablero de comando relativo al área industrial o de manufactura, cuyo contenido es la conjunción de los tableros de control empleados por cuatro empresas industriales durante los últimos años. El tablero de comando propuesto consta de dos grandes capítulos: un informe de resultados mensuales de planta fabril, y un conjunto de indicadores sobre el desempeño de la planta fabril. Entre las numerosas aplicaciones para esta información, resaltamos las cuatro que consideramos más relevantes: evaluación de gestión comparando con objetivos o “goals” establecidos al inicio del ejercicio o de largo plazo, benchmarking, fijación de remuneraciones variables, y control de gestión por parte de quienes dirigen la unidad fabril. La utilidad esencial del tablero radica en su capacidad de resumir toda la operación en unos pocos números (financieros y no financieros), con el objeto de lograr la reducción de costos permanente, sistemática y continua.

Palabras clave : tablero, comando, industrial.



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introducción

El presente trabajo pretende ser absolutamente descriptivo y de ninguna manera normativo o prescriptivo. Esta primera aclaración resulta fundamental para que el lector interprete acabadamente el objetivo del mismo. Se trata simplemente de exponer un modelo de tablero de comando relativo al área industrial o de manufactura, cuyo contenido es la resultante de la conjunción de los tableros de control empleados por cuatro empresas industriales durante los últimos años. De la experiencia de campo llevada a cabo en esas mismas compañías, se han extraído valiosas conclusiones que hemos pretendido volcar en el modelo de reporte que se desarrolla en la presente ponencia. No obstante, es menester aclarar que no buscamos crear o retratar un paradigma, ni mucho menos. Simplemente apuntamos a exhibir un ejemplo que entendemos reviste utilidad a fines ilustrativos, tanto en el ejercicio de la docencia, como para la aplicación concreta de este tipo de herramientas en la práctica empresarial. Para esta segunda finalidad, este trabajo puede otorgar algunos puntos de partida útiles, aunque más no sea a modo de un pequeño “benchmarking”, contra una muestra que creemos interesante.

Debemos remarcar una vez más que lo más abajo explicado es un modelo desarrollado para una empresa industrial o manufacturera, que adquiere determinados insumos y los transforma a través de una serie de procesos y actividades, durante los cuales consume recursos e incurre en costos que llamaremos “de conversión”. Nuestra elección de este tipo de operatoria para un tablero de comando del área fabril, que en realidad debiéramos llamar genéricamente “operaciones” (puesto que el término resulta así también abarcativo de actividades de servicio, comercios y reventa, actividades extractivas tales como agropecuarias, mineras, pesqueras, etc.) ha obedecido a varias razones:

- a) Entendemos que la actividad industrial es la más rica para la ejemplificación y la descripción, dado que al ser la mayoría de sus componentes elementos tangibles, observables y posibles de interpretar en cuanto a su comportamiento, ella brinda una serie de ventajas indudables con respecto, por ejemplo, a las actividades de servicios.
- b) Nuestra propia experiencia de campo se ha desarrollado fundamentalmente en empresas de carácter fabril y en plantas industriales de diverso tipo, específicamente en lo atinente al tema objeto del trabajo (tableros

de comando), lo cual facilita notablemente el desarrollo de un modelo estrechamente vinculado a este tipo de operatoria.

- c) La actividad industrial es hoy (y entendemos humildemente que continuará siéndolo) de suma importancia en la economía mundial, y aún a pesar de todo lo escrito y dicho sobre la nueva economía, los seres humanos continúan consumiendo y sirviéndose de bienes elaborados o fabricados por compañías industriales, más allá de que la forma en que se efectúan las transacciones o las comunicaciones esté profundamente afectada por Internet o la nueva tecnología que se supera día a día. Todos comemos, nos vestimos, viajamos, utilizamos herramientas diariamente en el trabajo o en el hogar, y habitamos viviendas ; nos hallamos permanentemente en contacto con elementos “fabricados” en plantas industriales. Esas compañías (que elaboraron esos productos) necesitan herramientas de gestión y control, y son entes que, continuarán existiendo, independientemente de la globalización, la concentración de los mercados, la hipercompetitividad, el B2C y B2B, etc. Todos esos últimos aspectos tienen que ver con la cantidad de firmas, sus niveles de rentabilidad, la forma que adopta el mercado tanto respecto a la oferta como a la demanda, etc., pero bajo ninguna circunstancia invalidan la propia existencia y las subsecuentes necesidades de management que aquellas empresas poseen hoy y tendrán también en el futuro.

- d) El tablero de comando que aquí se presenta es absolutamente independiente del modelo, sistema, método, técnica, metodología, criterio o forma de costeo que se utilice para determinar los costos unitarios de los productos o servicios elaborados por la empresa de que se trate. Obviamente el empleo de una u otra forma, influirá en la cuantía del costo unitario, el tipo de control que se pueda establecer, la forma de medir los desvíos con respecto a costos establecidos como parámetro, etc.

El modelo que aquí se expone resulta ser la consecuencia inmediata de las aplicaciones encontradas en cuatro compañías diferentes , sobre las que nos explayaremos muy brevemente más abajo a los fines de establecer sus características básicas, las cuales creemos que resulta necesario enfatizar para comprender más cabalmente el funcionamiento global completo, vislumbrando el porqué de la existencia o ausencia de ciertos indicadores, ratios o detalles de información a lo largo y a lo ancho del mismo. Tengamos asimismo presente que en Argentina resulta sumamente difícil (a diferencia de otros países) contar con encuestas o paneles de empresas que brinden información sobre sus aspectos operativos internos. Esta razón constituye un fuerte limitante para el desarrollo de

trabajos como el que aquí exponemos. A pesar de ello, y tal vez a manera de desafío, nos planteamos hace un tiempo poder realizar esta tarea no con una base exclusivamente teórica (pecado en el que nosotros mismos como docentes solemos caer habitualmente ensimismados en nuestras definiciones y dogmatismo), sino con un sustento eminentemente práctico. No queremos aquí decir qué es lo que se debe hacer, o qué es lo que está bien o mal, o qué es lo que falta hacer. Dicha tarea queda en manos del lector, a quien, humildemente, recomendamos el análisis crítico desprovisto de apasionamiento y de prejuicios.

Las empresas sobre las que se basa el presente trabajo son cuatro. No podemos dar sus nombres, debido a la necesidad de guardar una extrema confidencialidad con respecto a ellas, y solamente nos limitaremos a expresar ciertas características centrales de sus operaciones, las cuales entendemos que revisten utilidad a los fines del presente trabajo.

Empresa 1 : se trata de una compañía multinacional de origen norteamericano con presencia en muchos países, dedicada a la elaboración de productos químicos. Cuenta con diversas plantas industriales en todo el mundo y comercializa productos con marca propia, así como también vende productos químicos básicos que son industrializados por otras empresas para obtener productos con sus propias marcas. Posee una casa matriz en Estados Unidos y utiliza un esquema de reporte centralizado, con normas y políticas contables y de costos que deben cumplir todas sus filiales del mundo, las cuales deben armar sus informes mensuales de acuerdo con dichas pautas. Si bien existe gran flexibilidad desde el punto de vista de los agregados y reportes adicionales, la estructura básica del tablero de control se mantiene fija y común a todas las plantas. El modelo de costeo que emplea es un standard integral que incluye todos los costos necesarios para producir dentro del costo unitario de sus artículos, así como la porción correspondiente de los costos de todas las áreas y sectores de servicios que prestan tareas y consumen recursos en razón de la actividad fabril, tales como mantenimiento, oficina de personal, almacenes y depósitos, sistemas, contabilidad, etc.

Empresa 2 : se trata de una firma industrial de origen norteamericano dedicada a la fabricación y venta de medicamentos. Su casa matriz también se halla en Estados Unidos y posee filiales comerciales y también plantas industriales en diversos países del mundo. Posee, al igual que al anterior una estructura de “reporting” común para todas sus “sucursales” y utiliza un sistema de costeo integral standard similar al caso de la empresa #1. Excluye del costo de sus productos todo componente relacionado con investigación y desarrollo, el cual se imputa a resultados en el periodo en que se devenga. En este sentido, sigue para sus reportes de management el criterio exigido por las normas de la FASB para la publicación de estados contables en U.S.A., que es exactamente el recién descrito.

Empresa 3 : se trata de una empresa familiar de capital argentino, que se dedica al rubro químico y posee una planta industrial dedicada a la fabricación de productos agroquímicos y veterinarios. Aquí obviamente no existe necesidad de política común ni estructura de reporte preestablecida, sino que las propias iniciativas de los usuarios de la información y los expertos en el área (conjunción de dueños, gerentes y responsables de áreas técnicas y de manufactura, junto con personal del área de administración y finanzas) han definido la metodología de costeo e informes de control necesarios. Se ha optado en este caso por el costeo variable para calcular los costos de los productos con el objetivo de elaborar informes de gestión tales como resultados mensuales por líneas de productos y áreas de responsabilidad comercial, etc. , imputando a resultados los costos fijos de producción en el mes de su devengamiento. Distinta es la pauta aplicada a los efectos de establecer costos para fines decisorios, tales como fijación de precios, donde se emplea el costo unitario de producción completo predeterminado (todo costo necesario de producción se vuelca al producto en base a un standard, se trate de un costo variable o fijo). En el caso de los reportes de desempeño de la planta fabril, se aplica esta misma metodología, con el fin de cuantificar adecuadamente costos sub o sobreabsorbidos por operar con niveles de actividad diferentes de las capacidades de producción sobre las que se repartieron los costos fijos al determinar los costos unitarios.

Empresa 4 . Se trata de otra compañía multinacional, pero esta vez de origen europeo, dedicada a la fabricación y venta de electrodomésticos y equipos electrónicos tales como televisores, videocassetteras, radios, equipos de CD y DVD, etc. Posee también numerosas plantas en todo el mundo y una estructura de reporte común , tal como en los casos 1 y 2, pero presenta normas de contabilidad de costos mucho más rígidas que los casos anteriores, y a ellas deben adherir todas las filiales del mundo, sin posibilidad de cambio alguno. También están bastante standarizados los procesos de fabricación y en general se emplean en ellos no sólo los mismos componentes sino idéntico tipo de equipos, principalmente en el ensamblado de los productos. El modelo de costeo que se utiliza es también standard integral, incluyendo en el costo de los productos los costos variables y fijos necesarios para la fabricación, así como la porción correspondiente de los costos de los sectores de servicios que soportan esas actividades fabriles.

De la conjunción de los reportes e informes de control del área fabril aplicados en estas cuatro situaciones, con el imprescindible agregado de componentes teóricos conceptuales que sostienen estos andamiajes, más cierta dosis seguramente no eludida (a pesar del intento) de subjetividad en la interpretación de lo que realmente hacen estas cuatro empresas, condimentado todo ello con la filtración inevitable de algún concepto normativo (ojalá que la intromisión de estos últimos dos aspectos haya sido realmente

mínima por dos razones: para no contradecirnos con lo escrito más arriba, y para no quitar pureza al trabajo) surge el tablero de comando que exponemos a continuación en el resto del presente trabajo.

2. Contenido del Tablero de Comando Industrial.

El tablero de comando industrial propuesto consta básicamente de dos grandes capítulos:

- Informe de resultados mensuales de planta fabril.
- Conjunto de indicadores sobre el desempeño de la planta fabril.

Profundizaremos ahora algunos aspectos de cada uno de estos dos grandes componentes.

2.1. Informe de Resultados Mensuales del Area Fabril.

Básicamente es un cuadro detallado de costos standard o predeterminados y su comparación con los costos reales incurridos en la unidad operativa. Surge de comparar los costos que “debieron haber sido” (costos standard o predeterminados unitarios multiplicados por el nivel de actividad o volumen de producción real del periodo) con los costos que “realmente fueron” (costos totales de materias primas y materiales consumidos, más costos de conversión devengados en dicha unidad de tiempo para esa unidad operativa). Podríamos decir en palabras del profesor Juan Carlos Vázquez , que es un cuadro que compara costos “absorbidos por la producción realizada” con cargos del mes.

Esquemáticamente el informe de resultados mensuales de planta es:

$\begin{aligned} &+ \text{Costos absorbidos del mes} = \text{Costo unitario standard} \times \text{Unidades producidas} \\ &- \text{Costos reales del periodo} \\ &= \text{Variaciones o desvíos en costos.} \end{aligned}$

Es interesante remarcar que este informe ha sido encontrado, con muy pocas variantes, en los cuatro casos estudiados. En general las diferencias que se hallaron radican en aspectos formales, de terminología o ciertas particularidades en la forma de cálculo o contabilización de algunos costos reales, pero nunca en la esencia o naturaleza del reporte, el cual, en todas las situaciones, se verificó que era tomado como el corazón del tablero de comando industrial.

Veamos algunas características puntuales ideales del informe de resultados de planta:

a) *Mensual*. Significa que se debe realizar todos los meses, en general dentro de los primeros cinco o seis días hábiles posteriores al cierre del mes que se informa.

b) Por planta o unidad operativa. En el caso de países en los que se cuenta con más de una unidad fabril, en general el informe se desglosa por cada una de ellas, pudiendo existir también un consolidado a nivel resumen del país, pero solamente viable en el caso de que todas las plantas se hallen bajo la misma responsabilidad.

c) En dólares para las empresas multinacionales y en pesos para la local. Esto tiene que ver con necesidades de reporte, tales como consolidación a nivel regional (por ejemplo la sumatoria del resultado de todas las plantas de la región de Latinoamérica), seguimiento de tendencias o evolución histórica, etc.

d) Preparado por personal del área de Costos o Control de gestión. Si bien los datos provienen de sectores de producción y fuentes contables (para los costos reales), la responsabilidad de la confección queda en manos de este sector, que bajo diferentes denominaciones, encontramos en todas las organizaciones analizadas.

e) Con comentarios, explicaciones y justificaciones del porqué de los resultados obtenidos. Se halló en todos los casos un importante nivel de aclaraciones (breves y concretas pero infaltables) sobre las causas de los resultados numéricos del reporte. Por ejemplo, observamos : explicaciones sobre caídas de volúmenes con respecto al nivel presupuestado, detallando en qué productos aconteció ese hecho, aclaraciones sobre paradas de máquinas y sus causas, detalles de ausentismo u horas extras de personal, relación entre los volúmenes reales registrados de producción y su dependencia de los presupuestos de ventas, aclarando perfectamente aquéllas situaciones en que una disminución en el nivel de actividad obedeció a un ajuste ocasionado por una venta menor a la pronosticada, etc.

f) "Distribuido" (ver punto h) a los responsables de los distintos departamentos del área de manufactura, administración y finanzas, y reportado al exterior (en el caso de las empresas multinacionales) informando al responsable de la región y a los máximos responsables del área industrial a nivel mundial, si bien en un grado mucho más resumido (en este último caso).

g) Con agregado de reportes analíticos adicionales. Dado que en el tablero de comando se incluye generalmente el resultado de planta a nivel total, existen informes adicionales similares, pero desglosando el resultado total en los subtotales correspondientes a cada una de las unidades operativas que componen esa planta general. Así, por ejemplo, observamos reportes de resultados por sector o área fabril en los casos de las que son "productivas" en sentido puro, detallando sus costos absorbidos y sus costos propios reales, incluyendo también aquéllos alocados o asignados mediante alguna base de distribución, dado que también dichos valores fueron incluidos en los costos unitarios de los productos

que se emplearon para calcular los “costos que debieron haber sido” de acuerdo con el nivel de actividad real alcanzado.

h)Automatizado. En todos los casos, los reportes surgen de software o métodos electrónicos de procesamiento de datos, tanto en lo que respecta a las fuentes de datos, como en lo atinente al medio de generación del informe. En este último sentido, sin embargo, hemos observado dos posibilidades:

* la preparación del informe mediante un software directamente destinado a tal efecto, el cual realmente lo elabora, en base a los datos recibidos por los analistas, quienes, algunas veces, son responsables de cargarlos, y otras, simplemente controlan el desarrollo del proceso de transferencia desde otros subsistemas computarizados desde los que proviene la información.

*un conjunto de planillas electrónicas de cálculo (en general excel) que fueron preparadas por los analistas de costos a los efectos de recopilar la información y preparar el informe de resultados. Aquí el trabajo es más “manual” (artesanal), pero el procesamiento también es en PC, que en general funciona en red, y permite a todos los usuarios recibir el informe, o directamente ingresar al sistema y consultarlo en forma autónoma. Estos últimos comentarios, obviamente, son válidos también para la alternativa expuesta anteriormente; ya casi no existe el reparto de informes impresos en papel a cargo de quien se responsabiliza de confeccionarlo o supervisar su preparación.

2.2. Indicadores.

El tablero de comando del área fabril se completa con una serie de indicadores que mensualmente también se reportan a efectos de dar un panorama acabado del desempeño de la unidad operativa bajo análisis.

Bien sabemos que los indicadores simplemente dan una pauta del funcionamiento de algo, pero nunca se pueden extraer conclusiones profundas sin investigar más en detalle la situación. Los índices semejan luces del tablero de control de un vehículo, que alertan sobre el estado actual o pasado de alguna variable, permitiendo una visión general de toda la unidad. En el caso de índices financieros sucede exactamente lo mismo. Y en el extremo particular de los indicadores de una unidad fabril, la situación se repite. En virtud de ello, vale la pena enfatizar que los índices están destinados básicamente a usuarios externos y ajenos a la planta, para permitirles comprender mediante unos pocos números (no necesariamente expresados en términos monetarios o financieros, sino muchas veces en cantidades físicas) los aspectos centrales de su desempeño. Los operadores de esa unidad

(su responsable máximo, los gerentes intermedios, jefes y encargados de sección) necesitan mucho más que eso: el indicador es importante (necesario), pero no suficiente. Se trata sólo de una primera aproximación, que da un panorama global. Para actuar, corregir desvíos, mejorar procesos, etc., hay que saber mucho más y contar con una gran profusión de otros indicadores puntuales y específicos de cada uno de los sectores, procesos y actividades en los que se halla dividida la planta.

Y aquí desembocamos en algo central: nosotros al hablar del tablero de comando, nos referimos a toda la planta, porque ése es el objetivo de nuestro trabajo. Sin embargo, no debemos perder de vista que hay numerosos tableros de comando necesarios. Supongamos que nos encontramos frente al jefe del sector de expedición o despacho de productos a nuestros clientes. El requerirá información detallada de su propio sector para monitorear el funcionamiento del mismo, y habrá indicadores puntuales que serán de suma utilidad para su gestión: cantidad de camiones despachados por día, monto de facturación por envío, tiempo promedio de demora de cada viaje, cantidad de unidades promedio por viaje por día, costo de flete y seguro de cada cliente al que entrega, etc. Solamente anotamos algunos ejemplos. Esos índices no son relevantes para quien analiza la unidad operativa a nivel general, y por lo tanto no formarán parte del tablero de comando de la planta total, pero tal vez sí lo son para ese departamento o sección individualmente considerados. Esto nos lleva a la conclusión siguiente: es necesario armar un tablero de comando para cada unidad operativa que lo necesite, el cual debe ser preparado conjuntamente con el usuario, y adecuado a sus requerimientos y particularidades de funcionamiento. Un párrafo aparte para una disgresión necesaria. Todo lo que acabamos de mencionar, ha sido verificado en algunos de los casos estudiados, pero lamentablemente no en todos, así que es probablemente éste es el punto en el que nos permitimos la licencia de ser prescriptivos por excepción en un trabajo que, tal como ya expresáramos, es esencialmente descriptivo.

Los siguientes, son, a título enumerativo, índices típicos del modelo de tablero de comando industrial:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Porcentaje de modificación de los costos totales del periodo con respecto a periodos anteriores (aumento o disminución)• Porcentaje de aumento o disminución de los costos totales de materias primas y materiales comprados a terceros con respecto a periodos anteriores.• Detalle de personal (headcount) total y por sector. |
|--|

- Síntesis de costos totales reales y presupuestados de conversión abiertos por naturaleza y sector
- Índice de rotación de inventario y días de stock, comparados con ratios establecidos como objetivo.
- Presupuesto de inversiones (“Capital budget”) y datos reales del periodo, en general abiertos por proyecto o bien/servicio que se adquiere.
- Índices de accidentes en planta o niveles de seguridad (ESH, Environment, Safety and Health) de la misma.
- Cycle-time o tiempo de ciclo teórico y real de los productos principales que se elaboran.
- Right first time o índice de cantidad de lotes u órdenes de producción sin rechazos de parte de Control de Calidad o “Quality Assurance” del periodo bajo análisis.
- Indicadores de cantidad de pedidos rechazados por clientes por motivos técnicos y cantidad de pedidos no cumplidos por falta de stock.
- Porcentaje de adhesión al plan o grado de cumplimiento (en unidades físicas y en valores de costo o monto de ventas) del programa de producción vigente para el mes.

3. Un Modelo de Tablero de Comando Industrial.

En las páginas subsiguientes expondremos un modelo de tablero de comando industrial, el cual surge de la conjunción de las cuatro situaciones estudiadas, con algún agregado o depuración (mínimos) para arribar a un resultado bastante aproximado a la realidad del panel de empresas analizado.

No detallaremos en cada caso la forma en que se determinan los datos, porque entendemos que el modelo es suficientemente ilustrativo a ese respecto; de todas formas, entendemos que se pueden agregar muchos otros indicadores útiles, los que deberán ser tenidos en cuenta en cada uno de los diferentes casos y situaciones particulares en los que se implemente el modelo de tablero de comando fabril o industrial.

Cuadro 1 : es el informe mensual de resultados de planta, que expone las variaciones entre los costos absorbidos por la producción efectivamente lograda y los costos reales del periodo, comparando, además, con el presupuesto base.

Cuadro 2 : detalla las variaciones de los costos de producción acumuladas en lo que va del año, pero separándolas por productos o líneas.

Cuadro 3 : exhibe una serie de indicadores de gestión; se podría agregar aquí el seguimiento del plan de inversiones o “Capital budget”, discriminando lo presupuestado, lo gastado realmente y lo comprometido a través de contratos u órdenes de compra, individualizado por proyecto o bien a adquirir, separando la porción que se activa y el monto de gastos que se imputará a resultados (no se exhibe en el ejemplo).

Cuadro 4 : indicador vital. Mide el costo real del periodo según el volumen real de producción, y lo compara con el costo que para ese mismo nivel de actividad se hubiera incurrido en el año anterior. La variación, establecida como porcentaje se compara con la pauta de ahorro exigida en el presupuesto y se verifica el grado de cumplimiento de la meta económica original de la unidad operativa.

4. Aplicaciones de la Información Contenida en el Tablero de Comando Industrial.

Podemos hallar numerosas aplicaciones para esta información, pero deseamos esquematizar al menos los cuatro que puntualmente consideramos más relevantes:

a) Evaluación de gestión comparando con objetivos o “goals” establecidos al inicio del ejercicio o de largo plazo.

El tablero de comando es empleado por usuarios externos a la operación, quienes en base a los resultados por él proclamados, juzgan la conducta y la responsabilidad de quienes llevan adelante esa unidad productiva. Evidentemente ello es imprescindible en organizaciones de grandes dimensiones, en las cuales las relaciones cara a cara tienden a desaparecer, y se requieren elementos formales para este tipo de evaluaciones. Asimismo, evidentemente el carácter objetivo de los datos contenidos en un modelo similar al expuesto, permiten depurar las evaluaciones de connotaciones subjetivas y atenerse estrictamente al cumplimiento de los resultados, orientación notoria de las organizaciones modernas.

b) Benchmarking.

Este tipo de tableros facilita la realización de comparaciones entre plantas de la misma empresa, entre distintos periodos de tiempo para la misma planta, y con otras unidades operativas de compañías competidoras o que participan en la misma industria, al menos parcialmente. Dicha comparación permite al menos ubicarse en un marco y contexto, que si bien no garantiza poder establecer un parámetro base al cual imitar, sí faculta medirse con otros. Debemos puntualizar que el “benchmarking” como concepto teórico es algo útil, pero en la práctica suele ser complicado de aplicar por diversas razones: dificultad de obtener datos de otros (sobre todo de otras empresas); imposibilidad de establecer la

verosimilitud de los datos que se pudieran haber obtenido; complicaciones para comparar, aún admitiendo que sean ciertos y exactos, dadas las inevitables diferencias entre una organización y otra; grandes problemas para establecer cuál es la realmente a imitar en cada aspecto que uno mida, porque ¿quién tiene la verdad absoluta y es realmente “la mejor” en determinado aspecto? (aún aunque se pueda decir que es la líder del mercado o la número 1 en términos de ventas o resultados). El benchmarking es muy utilizado por las empresas norteamericanas, pero entendemos que se suelen sobredimensionar sus aplicaciones, por las razones recién expuestas.

c) Fijación de remuneraciones variables.

Es creciente la tendencia a variabilizar las remuneraciones de todo el personal, no sólo ya el jerárquico o el del área comercial o de ventas. Este tipo de información es un elemento clave para establecer parámetros y medidas de desempeño que luego se vean reflejadas en las remuneraciones del personal del área fabril, por supuesto que en un porcentaje de su salario, que será creciente a medida que nos acercamos a la punta de la pirámide que dibuja su estructura funcional. De hecho, en algunos de los casos observados para armar el presente trabajo, los resultados de planta y algunos indicadores (rotación de inventarios, grado de adhesión al programa, y fundamentalmente el cumplimiento de la pauta presupuestaria de reducción de costos de un año para el otro) eran los elementos clave para establecer bonus y premios al personal que llegaban en algunos casos hasta el 25/30 % de su remuneración anual (en las sucursales argentinas de las empresas mencionadas).

d) Control de gestión por parte de quien dirige la unidad

Aquí estamos en presencia de un concepto esencialmente similar al del punto a) del presente acápite, pero fundamentalmente dispar en cuanto a qué tipo de control de gestión se refiere. El tablero vale como herramienta del responsable máximo de la unidad fabril, (junto con su staff) para monitorear, controlar y corregir el desempeño de todos, el cual será luego también evaluado mediante la misma pauta para enfrentar las tres decisiones descriptas en los puntos a), b) y c) explicados más arriba.

5 . Algunas Conclusiones.

Algunas reflexiones finales sobre el tablero de comando industrial presentado como modelo en el presente trabajo:

- a) Se puede implementar independientemente del modelo o metodología de costeo que se utilice, incluyendo activity-based costing, costeo variable, costos de materia prima solamente (“material-only”), costos históricos o resultantes por órdenes de producción, etc. La forma en que se

determina el costo unitario no altera en nada el contenido del tablero; sólo limita o habilita alguna riqueza en la determinación y análisis de las causas de las variaciones y de algunos indicadores.

- b) El tablero puede ser adaptado para su aplicación en empresas de servicios, donde esencialmente la diferencia radicará en los indicadores que se empleen, que normalmente serán mucho más analíticos y detallados, sobre diversos aspectos de la operación. Además el énfasis del control de costos está en la mano de obra que presta el servicio, factor fundamental en la mayoría de estas actividades.
- c) El tablero de comando industrial forma parte de un tablero integral de toda la compañía, al cual se incorpora fácilmente como otro componente.
- d) El tablero se puede integrar perfectamente dentro de un “Balanced Scorecard”, brindando indicadores tanto financieros, como de la perspectiva de los procesos internos de negocios y de innovación y aprendizaje, con algunos matices que se pueden incluir en la perspectiva de los clientes.
- e) Su utilidad fundamental radica en su capacidad para resumir toda una operación en unos pocos y esenciales números, tal cual lo exige la visión concreta y precisa de los negocios de hoy.
- f) Está permanente actualizado y se puede trabajar on-line, con usuarios accediendo en forma autónoma y personal a los datos ubicados en una red a la que se ingresa directamente desde la PC individual.
- g) El objetivo central implícito en todo esto es el mismo que guía hoy los sistemas de costos modernos de las organizaciones del siglo XXI: la reducción de costos, permanente, sistemática y continua como objetivo central que permita mejorar la rentabilidad en un entorno hipercompetitivo. En realidad todas las decisiones y análisis, evaluaciones y controles apuntan a eso: reducir costos. El tablero de comando industrial es una formidable arma para ayudar en el camino hacia esa meta, siempre inalcanzable en su grado extremo, por propia definición.

Bibliografía

Capasso, C.; Lavolpe, A. y Smolje, A. (2000) : La Gestión Presupuestaria. Editorial Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Kaplan, R. y Norton, D. (1998) : The Blanced Scorecard. Editorial Harvard Business School, Boston, MA.

Osorio, O. (1991): La Capacidad de Producción y los Costos. Editorial Ediciones Macchi. Buenos Aires.

Vázquez, J. C. (1992): Costos. Editorial Aguilar, Buenos Aires.