



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS

MAESTRÍA EN DIRECCIÓN DE NEGOCIOS

TRABAJO FINAL DE APLICACIÓN

“Cuadro de mando integral para PyME gastronómica de la ciudad
de Córdoba”

Autor: Cr. Federico Matias Randazzo

Tutor: Mgter. César Gabriel Torres

Córdoba

2020



Cuadro de mando integral para PyME gastronómica de la ciudad de Córdoba por Federico Matias Randazzo se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

Agradecimientos

A Alicia y Miguel, mis padres, por forjarme como persona, inculcarme sus valores y alentarme en cada paso que doy.

A Valeria, mi novia, por apoyarme en este camino y acompañarme siempre.

A Florencia e Ignacio, mis hermanos, porque aunque sean menores que yo se constituyen en un ejemplo para mí y me generan orgullo y admiración.

A César Torres, mi tutor, por el tiempo, acompañamiento y ayuda de siempre.

A mis compañeros de cursado, que hicieron que este camino se haga tan llevadero.

Índice de contenidos

Presentación del proyecto.....	7
Contexto.....	7
Problema.....	8
Objetivos.....	9
Alcance.....	9
Organización del trabajo.....	10
Capítulo 1: Marco teórico.....	11
Contabilidad administrativa como fuente de información para toma de decisiones de gestión.....	11
Diferencias entre economías anglosajonas y emergentes.....	12
Control de gestión y planificación de gestión.....	12
Estrategia para gestionar.....	14
Misión y estrategia.....	14
Sistema de control de gestión.....	15
El cuadro de mando integral como sistema de control de gestión.....	18
Clarificar y traducir la visión de la empresa.....	21
Planificar, establecer objetivos y alinear iniciativas estratégicas.....	22
Comunicar y vincular los objetivos y los indicadores estratégicos.....	23
Aumentar el feedback y la formación estratégica.....	24
Funcionamiento de un cuadro de mando integral.....	25
Perspectiva Financiera.....	25
Perspectiva de los Clientes.....	28
Perspectiva de los Procesos Internos.....	30
Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento.....	32
Estrategia, gestión y cuadro de mando.....	35
Relaciones causa-efecto.....	35
Resultados e inductores de actuación.....	36
Vinculación con las finanzas.....	36
Visión y estrategia no procesable.....	37
Estrategia no vinculada a objetivos específicos.....	37
Estrategia no vinculada con la asignación de recursos.....	37
Feedback táctico y no estratégico.....	38
Capítulo 2: Metodología.....	39
Capítulo 3: Trabajo de campo.....	40
Establecimiento de objetivos para el programa del CMI.....	40
Definición del líder de proyecto para el CMI.....	40
Construcción de consenso alrededor de los objetivos estratégicos.....	41
Selección y diseño de indicadores.....	45

Perspectiva financiera	46
Perspectiva del cliente.....	48
Perspectiva del proceso interno.....	49
Perspectiva de aprendizaje y crecimiento.....	51
Vínculos entre perspectivas e indicadores.....	52
Vínculos entre objetivos estratégicos e indicadores.....	54
Capítulo 4: Conclusiones	59
Bibliografía.....	62

Índice de gráficos

Cuadro 1: Objetivos estratégicos	45
Cuadro 2: Vínculos entre perspectivas e indicadores	53
Cuadro 3 Perspectiva financiera. Vínculos entre objetivos e indicadores	55
Cuadro 4: Perspectiva del cliente. Vínculos entre objetivos e indicadores	56
Cuadro 5: Perspectiva del proceso interno. Vínculos entre objetivos e indicadores	57
Cuadro 6: Perspectiva del aprendizaje y crecimiento. Vínculos entre objetivos e indicadores	58
Cuadro 7: Tabla resumen cuadro de mando integral	60

Presentación del proyecto

El presente documento contiene el trabajo final correspondiente a la Cohorte 2018 de la Maestría en Dirección de Negocios de la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba.

El proyecto consiste en la elaboración de un cuadro de mando integral para una empresa del rubro gastronómico de la ciudad de Córdoba que cuenta con tres sucursales ubicadas en los barrios Güemes, Nueva Córdoba y Cerro de las Rosas. Dada la sensibilidad de la información que se expondrá en el desarrollo del presente trabajo se hará referencia a la misma como “la empresa”.

Contexto

En Argentina, el contexto a diciembre de 2019, está caracterizado por una alta volatilidad económica. Se observa una época de recesión explicada por una caída del Producto Bruto Interno del 2,5% para 2018 comparado con 2017 según el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), una evidente caída para 2019 (aunque a la fecha no se cuente con datos oficiales), y con expectativas de una variación del -1,6% para 2020 según el relevamiento de expectativas de mercado (REM) del Banco Central de la República Argentina (BCRA). Por otro lado, el país tuvo una inflación del 47,65% en 2018, sin signos de desaceleración en 2019, registrando un 53,8 % en dicho año (INDEC) y que, según el mencionado REM del BCRA, se espera sea del 42,2 % para 2020. Esta situación genera una disminución del salario real de la población, provocando una retracción de la demanda. Por otro lado, se observa un incremento del tipo de cambio del dólar estadounidense del 233,33 % de enero 2018 a la fecha, impulsado por las recientes devaluaciones post elecciones primarias y presidenciales.

Bajo este panorama, el rubro gastronómico en general se ve fuertemente afectado, debido a que las primeras compras que los consumidores dejan de realizar son las relacionadas al consumo placentero.

En la ciudad de Córdoba, la oferta en los principales polos gastronómicos, como los barrios Güemes, Nueva Córdoba, General Paz, Alta Córdoba, Jardín y Cerro de las Rosas, ha incrementado en los últimos años por la apertura de nuevos locales, empujada fuertemente por el crecimiento de la industria de la cerveza artesanal.

Debido a la alta inflación y a la dolarización de ciertos insumos, los costos variables del rubro han aumentado considerablemente su incidencia sobre las ventas desde mayo de 2018 hasta la fecha.

Los costos fijos del sector también se vieron incrementados, debido principalmente al aumento de las tarifas de servicios, alquileres y costo laboral impulsado por la alta inflación registrada y la incertidumbre generada por atravesar un año electoral.

La empresa bajo análisis es franquiciada de una de las más importantes marcas de cerveza artesanal del país, y si bien su menú incluye oferta gastronómica, la mayor parte de sus ventas depende del consumo de cerveza. Cuando se introdujo en el mercado, hace 7 años, la industria estaba surgiendo y al ser una de las pioneras en Córdoba, acaparaba gran parte de la demanda. La situación a la fecha es muy distinta, con una oferta de lo más variada, con otras cervezas artesanales de buena calidad y gran cantidad de comercios en los principales polos gastronómicos de la ciudad que las ofrecen.

Al contar con sucursales en tres de los referidos principales polos gastronómicos de la ciudad, la empresa se enfrenta a una mayor competencia, y debido a la actual coyuntura económica del país, con un mercado más chico que atender. De este modo, se ve imposibilitada de trasladar a precios tanto los antes mencionados aumentos de costos de mercaderías como los incrementos en costos fijos. De este modo los márgenes y rentabilidad de la empresa se ven comprometidos.

La alta volatilidad económica y la incertidumbre respecto al futuro de corto plazo generan la necesidad en los directivos de tomar decisiones críticas de gestión relativas al rumbo de la empresa que dirigen en pos de afrontar la actual coyuntura del país y del rubro.

Problema

Ante la actual situación de la empresa, es menester tomar decisiones que la orienten hacia el futuro. La profesionalidad de la toma de dichas decisiones estratégicas y operativas de los directores se ve amenazada.

Uno de los factores que menoscaba la profesionalidad de las decisiones es la mala calidad de la información sobre las variables críticas de control de gestión. Los principales problemas que dicha información presenta son la inexactitud, la falta de

oportunidad y confiabilidad, lo que no la categoriza como válida para la toma de decisiones. Actualmente, la información con la que se gestionan las tres sucursales es la que exige el franquiciante. La misma se presenta en un reporte resumido mensual con las variables que el franquiciante entiende como fundamentales para el monitoreo de sus franquiciados. No resulta útil para la toma de decisiones de la empresa dada la inexactitud que genera un reporte resumido para los dueños de la marca, la falta de oportunidad por elaborarse sólo mensualmente y sobre fines del mes siguiente y por la falta de confiabilidad al prepararse el informe con el único objetivo de cumplir con la empresa franquiciante.

Adicionalmente, existe una deficiencia en la capacidad técnica en los decisores para interpretar la información de gestión. Esta situación los lleva a tomar decisiones más basadas en su intuición que en las relaciones técnicas y análisis de probabilidad de las variables de gestión.

En el presente trabajo se buscará generar las bases de una herramienta de gestión persiguiendo el objetivo de explotar la capacidad de análisis adquirida tanto en la presente maestría como en la carrera de grado y en el ejercicio de la profesión, con el fin último de agregar valor para el cliente mediante la generación de información útil para la toma de decisiones.

Objetivos

El objetivo principal de este trabajo final de aplicación es la construcción de un cuadro de mando integral para la empresa seleccionada, dedicada al rubro gastronómico, que facilite a los directores de la misma la información relevante, veraz y oportuna para la toma de decisiones, fomente la planificación estratégica, la medición de resultados, el análisis de costos y las previsiones financieras, motive la profesionalización de los directivos en la temática planteada y genere un círculo virtuoso entre la misma y el usuario.

Alcance

Los límites de este trabajo se circunscriben a la formulación de un cuadro de mando integral para la empresa seleccionada cuya actividad es gastronómica, que cuenta con tres sucursales, y se ubican en la ciudad de Córdoba, en los barrios Güemes, Nueva

Córdoba y Cerro de las Rosas y son dirigidas, gestionadas y administradas por el mismo equipo de trabajo. Para ello, se trabajará con dicho equipo en la construcción en conjunto de la herramienta propuesta.

Organización del trabajo

El presente trabajo de aplicación consta de cuatro capítulos:

- Capítulo 1: Marco teórico
- Capítulo 2: Metodología
- Capítulo 3: Trabajo de campo
- Capítulo 4: Conclusiones

Capítulo 1: Marco teórico

Contabilidad administrativa como fuente de información para toma de decisiones de gestión.

Los responsables de la dirección de una empresa deben entender la manera en que se comportan los ingresos y los costos, caso contrario corren el riesgo de perder el control; pero también deben usar la información de la contabilidad administrativa para tomar decisiones relacionadas con la formulación de estrategias, la investigación y el desarrollo, la elaboración de presupuestos, la planeación de la producción y la fijación de precios, entre otras.

Los sistemas de información contable, capturan los eventos y transacciones económicas y procesan los datos para convertirlos en información útil para los decisores. El procesamiento de las transacciones económicas implica la recolección, clasificación, síntesis y análisis de dichos datos.

La contabilidad financiera y la contabilidad administrativa tienen metas diferentes.

La contabilidad financiera tiene como objetivo el suministro de información a agentes externos, como inversores, instituciones gubernamentales, bancos y proveedores. Mide y registra las transacciones del negocio para proporcionar estados financieros elaborados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados y/o normas de información financiera.

La contabilidad administrativa mide, analiza y reporta información financiera y no financiera para ayudar a los gerentes a tomar decisiones encaminadas al logro de los objetivos de una organización. Los gerentes usan la información de la contabilidad administrativa para desarrollar, comunicar e implementar las estrategias. También usan la información de la contabilidad administrativa para coordinar el diseño de productos, la producción y las decisiones de mercadotecnia y para evaluar su desempeño. La información y los reportes de la contabilidad administrativa no tienen que seguir reglas o principios establecidos. Los principios fundamentales que rigen a la contabilidad administrativa son los de ayudar a los gerentes a hacer mejor su trabajo y que los beneficios por generar tal información excedan los costos.

La contabilidad administrativa sirve de base a los gerentes para formular la estrategia y, para ello, brinda información acerca de fuentes de las ventajas competitivas.

Diferencias entre economías anglosajonas y emergentes.

En este punto, es de suma relevancia destacar que la mayor parte de la bibliografía consultada responde a economías anglosajonas, que difieren en gran medida de las economías emergentes.

El modelo anglosajón, engloba ciertas características existentes en países más desarrollados, mientras el modelo emergente define características presentes en países menos desarrollados como Argentina.

En lo que respecta a la información, en el modelo anglosajón existe una amplia difusión y exactitud de la misma, debido a que las empresas están obligadas por normativas a la presentación. En cambio, en el modelo emergente, la difusión de la información es limitada. Visto que en estos países el usuario principal de la información generada por la contabilidad financiera de la empresa no son los dueños ni inversores, sino que es el fisco o entidades bancarias, la calidad y cantidad de información es limitada y en muchos casos solamente apunta a cumplir con las obligaciones de control jurídico, de pago de impuestos o de obtención de financiamiento. Dicha situación condiciona y limita el concepto de utilidad de información generada por la contabilidad financiera para el resto de los usuarios.

De esta forma, en el modelo anglosajón la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa se complementan, implicando que la contabilidad administrativa puede usar de base a la contabilidad financiera para la generación de la información. En cambio, en países emergentes como Argentina, sobre todo en las PyMES, la información proporcionada por la contabilidad financiera no es útil para la toma de decisiones de los directivos de la empresa.

Control de gestión y planificación de gestión.

La finalidad de las herramientas de gestión se centra en la medición de resultados en función a objetivos previamente determinados y planteados por la dirección de las empresas. Es decir que la etapa trascendental de la definición de indicadores de gestión está dada por cuán claramente se definan los objetivos a conseguir, con las herramientas disponibles y las habilidades con que cuentan las empresas.

De la reflexión anterior puede concluirse que la dirección es una tarea que comienza con la misma definición de los objetivos a cumplir, y podría resumirse como la disposición de los medios para orientar la acción hacia la mejora permanente de los resultados.

Para realizar semejante tarea, la de la mejora permanente de los resultados, es ineludible pensar en una herramienta que permita dirigir la empresa en pos de los objetivos planteados a través del control de gestión.

Básicamente, el control de gestión intenta (Amat, Joan. 1998):

- La formulación de objetivos explícitos para cada uno de los diferentes departamentos o centros de responsabilidad que se pueden plasmar en sus presupuestos correspondientes.
- La medición en términos de costos, ingresos o beneficios de la actuación de cada unidad.
- La evaluación de la actuación de personas y/o unidades a partir del cálculo de las desviaciones.
- La asignación de incentivos, ligados a la evaluación de la actuación de personas y/o departamentos, para fomentar que las acciones individuales se adapten a los objetivos de la organización.
- La toma de decisiones correctivas para mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva.

Sin embargo, los objetivos planteados previamente, serían de improbable concreción si no se cuenta con mecanismos que generen información adecuada.

Es por ello que la definición de la información con la que se debe contar para gestionar una empresa, se basa en la creación de riqueza para la misma. En términos de Peter Drucker (1998): *“Las empresas no se gestionan para liquidarlas. Tienen que gestionarse para la creación de riqueza. Pero hacer esto exige disponer de información que permita a los ejecutivos emitir juicios precisos. Esto requiere utilizar cuatro juegos de herramientas de diagnóstico: la información básica, información sobre productividad, información sobre capacidad e información sobre la distribución de recursos escasos. Juntos constituyen la caja de herramientas del directivo para gestionar la empresa actual.”*

De lo expuesto se desprende que no es posible que exista “control de gestión” si no hay una “planificación de la gestión”, y cuando la dirección se enfoca en el nivel estratégico, se está hablando de planificación estratégica de gestión.

Estrategia para gestionar.

Si la gestión de los recursos de la empresa está constituida por el conjunto de acciones que conlleva a la combinación óptima de recursos para el logro de los objetivos, como ya se ha indicado, los administradores deberían contar con un sistema que apoye esta actividad.

Sin embargo, de nada serviría contar con un sistema si no se sabe cuál es el rumbo hacia el cual gestionar. Este rumbo, es la estrategia.

Vivimos en una época en la que las empresas se perfeccionan rápidamente, son más productivas y hacen las cosas de manera cada vez más eficiente. Se dan grandes pasos para incrementar la calidad de los productos y servicios. Sin embargo, es probable que una gran cantidad de empresas refleje caídas en las ganancias y en la rentabilidad de su negocio. Si se conectan estos dos hechos, podemos suponer que estamos frente a un verdadero indicador de problemas de estrategia.

Es común que las organizaciones tomen iniciativas, asuman responsabilidades, emprendan nuevos negocios, estén a tono con la tecnología necesaria para concretarlos, inviertan en capacitación para sus recursos humanos, pero, sin embargo, carezcan de una estrategia claramente definida.

El sistema de gestión es el encargado de traducir a la estrategia en términos de procedimientos operativos claramente reconocibles por todos los integrantes de una organización, es decir, de guiar a la estrategia del pensamiento a la acción.

Como primera medida, en consecuencia, la empresa debe contar con una estrategia para comunicar a sus integrantes, sin ella no tenemos orientación para los esfuerzos de gestión.

Misión y estrategia.

Como elementos esenciales de la planificación estratégica, se destacan la misión y la estrategia.

La misión empresarial puede ser considerada como la *“definición del negocio de la organización, estableciendo su visión y meta, e integrando sus principales valores filosóficos”* (Hill y Jones. 2011)

En visión de los autores anteriores, la planificación estratégica es el *“proceso continuo de evaluar una organización mediante un análisis interno y externo, definiendo los*

objetivos a largo plazo, identificando metas cuantificables, desarrollando estrategias y asignando recursos para alcanzar dichos objetivos”

Es posible considerar a la estrategia como un concepto multidimensional que abarca la totalidad de las actividades críticas de la firma y les da un sentido de unidad, dirección y propósito, a la vez que facilita los cambios necesarios que su medio ambiente induce.

En términos de Horngren (2012), *“La estrategia define la forma en que una organización ajusta sus propias capacidades con las oportunidades existentes en el mercado para lograr sus objetivos. En otras palabras, la estrategia describe cómo competirá una organización, y las oportunidades que sus gerentes deberían buscar y perseguir”*.

Sea cual fuere la concepción de estrategia, acordaremos que la misma abarca el propósito general de una organización, y es por esta misma razón que requiere de diferentes dimensiones de análisis para lograr una definición adecuada.

En definitiva, todas las dimensiones realizan su aporte valioso, significativo y pertinente, contribuyendo a la comprensión de las tareas estratégicas.

Visto de esta manera, la estrategia pasa a ser un marco conceptual fundamental a través del cual una organización puede afirmar su continuidad vital, a la vez que facilita su adaptación a un medio cambiante.

Es la responsabilidad de la dirección la definición de la estrategia a seguir para el logro de los objetivos así como la definición del instrumental con la capacidad de respuesta lo suficientemente robusta como para generar la información necesaria para una adecuada toma de decisiones que conduzca a la maximización de los retornos de los inversores en relación a un adecuado desarrollo empresarial.

Sin una estrategia adoptada como marco general de trabajo, los esfuerzos por llevar adelante un emprendimiento empresarial podrán dar sus frutos, inclusive sostenerse en el tiempo, pero no generar ventajas competitivas que estimulen el potencial crecimiento de la empresa.

Sistema de control de gestión.

Podría caerse en el error de considerar que un sistema de gestión es un simple soporte informático cuya principal fortaleza sea la velocidad de procesamiento de datos y emisión de resultados fruto de la combinación de los mismos.

Sin embargo, un sistema de gestión es un marco de pensamiento y reflexión sobre el que debe trabajarse constantemente a fin de adaptarlo a la realidad en la que las

empresas están inmersas, siendo la tecnología un apoyo importante al esquema reflexivo.

Las principales características y elementos que deben tenerse en cuenta a la hora de generar un sistema de gestión son, según Philippe Lorino:

1) Saberes distribuidos

Los saberes de las personas que componen una organización son un factor crítico de éxito en las mismas, dado que de los mismos se desprende la eficiencia con la que se ejecutarán las operaciones que constituyen el motor de la empresa.

Sería totalmente deseable contar en un emprendimiento con la totalidad de conocimientos necesarios para lograr los objetivos de la manera más eficiente posible, pero, sin embargo es muy difícil afirmar que alguien los posee, y tampoco puede exigirse que nadie tenga total comprensión de los problemas, por lo que estamos frente a un rompecabezas que se debe organizar y coordinar.

Los administradores no gobiernan los saberes de los integrantes de las organizaciones, sino que los orientan en pos de la consecución de las metas propuestas, con el apoyo de la tecnología disponible.

2) Saberes limitados

Si hemos definido a la información como todo aquello que contribuye a disminuir la incertidumbre, también debemos asumir que esta disminución no implica la “eliminación” de la incertidumbre para pasar a un estado de certeza.

Esto desemboca en la reflexión que solamente se cuenta con “información parcial” dado que:

- Las decisiones que tomemos nos conducen nuevamente al terreno de lo desconocido, lo incierto.
- La “complejidad” de la realidad que envuelve a cualquier toma de decisiones, afectándola y viéndose afectada por la misma, se erige en un verdadero obstáculo para obtener una visión global de la situación en la que se quiere intervenir.

Dicho de otra manera, si la toma de decisiones nos conduce nuevamente a la incertidumbre y los obstáculos que debemos enfrentar son de tal magnitud que impiden la elaboración de un saber completo, entramos en un terreno donde se debe evaluar el equilibrio entre los costos de generar la información (que de

cualquier manera será parcial) y los beneficios que la misma brindará. Vale más una cifra imprecisa pero pertinente (oportuna) que una precisa pero sin actitud para la acción.

3) Diagnóstico permanente

Los sistemas de gestión debieran estar enfocados al monitoreo permanente de la empresa en busca de lo que se podría considerar como “imperfecciones” de funcionamiento.

La búsqueda, como ya hemos señalado, no está destinada solo a señalar cuales son los efectos de las imperfecciones sino que deben indicar y trabajar profundamente sobre las “CAUSAS” que las provocan.

En términos simples, debería poder identificar las palancas de acción sobre las cuales trabajar para impulsar el éxito de las mejoras en los proyectos deseados.

El riesgo en el diseño de los sistemas de gestión en este aspecto, consiste en la probable confusión del efecto con la causa. Si se trabaja sobre el efecto, muy probablemente los resultados sean pobres y no cubran las expectativas, porque las soluciones serán temporales y de corto plazo, no contribuyendo de manera sustantiva al incremento de competitividad de la empresa de una manera sustentable en el tiempo y, en consecuencia, habiendo consumido recursos de una manera ineficiente.

Por otra parte, el trabajo sobre las causas de los efectos que se quieren modificar, debe ser constante en el tiempo para una empresa, dado que es una tarea creativa que debe medirse por su resultado y no por su duración. Esto es, diagnóstico permanente.

4) Administración del Valor

Si bien tradicionalmente los sistemas de gestión han tenido una fuerte componente de análisis y administración de los costos, también deben analizar y administrar el concepto de “VALOR”.

Para aclarar la diferencia, podría decirse que a los clientes poco les importan los “costos” de la empresa, sino más bien aquello que él percibe como “valor”.

En la empresa existirán costos que no agregan valor desde el punto de vista del consumidor (por ejemplo, alguna especificación del producto que no sea de utilidad para el usuario, y que sin embargo haya consumido actividades y costos en su proceso de fabricación), y existirán acciones que pueden crear valor sin mayores costos (desde el

trato amable hasta alguna atención empresarial). Desde luego, todo depende del modelo de percepción que tenga el cliente.

Sin embargo, estas situaciones llevan a concluir que los sistemas de gestión deben contemplar la administración de los valores con los que se maneja la empresa en el mercado. Muy posiblemente, estemos frente a alguna de las palancas de eficiencia a las que se hacía referencia en el punto anterior.

Indudablemente, para los costos se contará con una batería de indicadores financieros, muchos de los cuales serán clásicos, pero para la medición del valor, habrá que ser creativo y diseñar indicadores no financieros que muestren con el menor grado de desviación posible, cuáles son los valores que actúan como factores críticos en el éxito de la gestión de una empresa.

5) Administración del cambio

Aun cuando se hubieran establecido los lineamientos para el control de la eficiencia de los procesos, estas normas de eficiencia son inestables a lo largo del tiempo debido a los continuos cambios que se producen en una organización.

En estos términos, lo que debe considerarse como “estable”, es la consciente administración de los cambios que afectan a la institución.

Los cambios pueden verificarse tanto en las restricciones bajo las cuales opera la empresa, como en los objetivos que la misma se propone.

Ante cualquiera de las situaciones, es necesario estar preparado para responder rápida y eficazmente para lograr la mejor adaptación y, por ende, los mejores resultados.

El cuadro de mando integral como sistema de control de gestión.

Si bien se ha expuesto una posible enumeración de las características que debería reunir un sistema de gestión, esta concepción tendría escaso valor si no se tradujera en una herramienta concreta con la que sea factible realizar aplicaciones de campo para obtener información útil a la toma de decisiones.

Una empresa precisa de señales para orientar a la Dirección hacia los objetivos propuestos, en el mayor grado de información posible a fin de no tomar decisiones sobre supuestos acerca de lo que “debería ser” sino sobre la base de un conocimiento cabal de la situación, con sus limitaciones y posibilidades.

Es necesario, en consecuencia, contar con algún elemento que ayude en la comprensión de la visión empresarial y permita convertir a la estrategia en comportamientos operativos.

Tradicionalmente las empresas han basado sus decisiones en indicadores financieros, dada la naturaleza de los mismos, ya que son fácilmente calculables cruzando datos de las registraciones contables que deben llevarse a fin de proporcionar información contable a usuarios externos de la misma.

Pero, sin embargo, a pesar de la difusión de los indicadores mencionados, los mismos carecen de capacidad de captación de factores que podría definirse como críticos para el éxito de la empresa. Esto se debe a la dificultad de diseñar algún procedimiento objetivo de valoración numérica de aspectos que, si bien son indudablemente parte de la estrategia empresarial, están cargados de características subjetivas que dificultan la estandarización de parámetros que faciliten su medición.

Traducido a situaciones cotidianas, los sistemas contables de generación de información financiera, no proporcionan una adecuada valorización de información acerca de temas como:

- Clientes leales y satisfechos
- Empleados expertos y motivados
- Productos y servicios que cumplan altos estándares de calidad
- Procesos internos eficientes

Si acordamos que el término “Activo” para una empresa representa a los recursos que debe administrar para el logro de sus objetivos, es innegable que los conceptos enunciados precedentemente encajan en esta definición. Pero si agregamos que para “registrar contablemente” a estos activos los mismos deben poseer un valor monetario verificable objetivamente por algún procedimiento, encontramos un serio obstáculo para valorar cierto tipo de recursos.

Por ejemplo, podemos calcular el “costo” de la capacitación de la persona, pero no será sencillo determinar el “valor” que agregan los nuevos saberes a la organización. De la misma manera, sería sumamente discutible el valor que la dirección de una empresa podría asignarle a sus procesos internos, a su trayectoria en el mercado y toda una gama de “recursos” con que cuenta para lograr sus objetivos.

Todo lo expuesto no pretende de manera alguna minimizar el valor de los indicadores financieros ni el aporte que los mismos han realizado históricamente a la toma de decisiones, sino más bien, mostrar la necesidad de generar nuevas perspectivas desde las cuales analizar la situación y potencial evolución de la gestión.

El principal punto a tener en cuenta, es la vinculación de la estrategia de la empresa a las tareas cotidianas que se realizan en la misma. Toda actividad debería tener como fin último, la concreción de la estrategia, formando parte, de alguna manera directa o indirecta, de una batería de indicadores que muestren el aporte y la contribución de la actividad al logro del éxito.

Un cuadro de mando o tablero de comando se constituye en la herramienta de gestión que complementa a los indicadores financieros, teniendo en cuenta otras dimensiones de análisis del funcionamiento de las organizaciones.

Su principal función es la traducción de la estrategia a comportamientos operativos, claramente comprensibles por los ejecutores de las tareas y verificables mediante algún mecanismo.

La postura adoptada para el presente trabajo, propuesta por Robert Kaplan y David Norton, involucra las siguientes dimensiones de análisis:

- Perspectiva financiera
- Perspectiva del cliente
- Perspectiva de los procesos internos
- Perspectiva de la formación y el crecimiento

Debe quedar absolutamente claro en esta instancia, que un cuadro de mando deriva de la estrategia de la empresa y no es una técnica de formación de estrategia. Sin estrategia, no hay materia para convertir en comportamiento operativo.

Entonces, según Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1997): la referida herramienta *“se deberá utilizar como primera medida para realizar procesos vitales dentro de la gestión de la empresa, ellos son:*

- *Clarificar y traducir la visión de la empresa.*
- *Planificar, establecer objetivos y alinearlos con la estrategia.*
- *Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos a toda la organización.*
- *Aumentar el feedback y la formación estratégica”*

A continuación se desarrollan cada uno de tales procesos:

Clarificar y traducir la visión de la empresa.

Se ha expuesto a la estrategia empresarial como algo tan genérico, que es necesario una clara definición de cuáles serán los objetivos a lograr para tener éxito.

Justamente, las perspectivas de análisis que se proponen para construir una herramienta de control de gestión, constituyen la sectorización de objetivos que la empresa debiera cumplir en pos de su estrategia. En todos los casos se debe definir donde poner énfasis.

Para la perspectiva financiera, por ejemplo, debiera atenderse a la generación de ingresos y rentabilidad (situación económica de la empresa) así como a su capacidad de pago (situación financiera de la organización). Ambos aspectos son relevantes en cuanto a su definición y control, sin embargo es necesario establecer de antemano cuáles serán los objetivos en términos numéricos a cumplir, para luego poder realizar el respectivo control.

En la dimensión de los clientes es necesario prestar atención a los productos o servicios que se les ofrecerán, así como el tipo de clientes a los cuales se quiere llegar. Habrá que definir cuál es el tipo de cliente “deseable” para la empresa para discriminarlo del resto y poder enfocar los esfuerzos en este sector. Asimismo, la definición de productos no es menor. En todo caso debiera adoptarse una postura en cuanto a la diferenciación del producto, cobrando un precio más caro, o una de producción a costos sumamente competitivos. Evidentemente, la elección de los “clientes deseables” debe ser coherente con la de los productos a ofrecer.

Cada mejoría que se refleje en esta perspectiva, debiera repercutir en la perspectiva financiera, bajo la hipótesis que los clientes satisfechos con los productos generarán “ingresos cobrables”, es decir aumentarán los ingresos y por ende el resultado. Si la inversión en la empresa se mantiene, crecerá la rentabilidad, y, si los clientes son de calidad, se generará un adecuado flujo de fondos que a su vez permitirá seguir diseñando nuevos negocios.

En la perspectiva de los procesos internos, es de vital importancia la detección de aquellas actividades que, encadenadas, conforman un procedimiento vital en términos de satisfacción de los clientes o accionistas. Procesos internos que aparentemente poco tienen que ver con los clientes, como por ejemplo, la administración del inventario

(relacionado normalmente a producción) puede ser vital a la hora de generar una capacidad de respuesta adecuada ante un requerimiento no habitual de la demanda. Los procesos internos preparan a las organizaciones para responder adecuadamente a los diferentes entornos en los que se ven inmersos. Si esto es así, los clientes verán sus necesidades satisfechas, y esto repercutirá, a mediano o largo plazo, en la rentabilidad de la empresa.

En la óptica de la formación y el crecimiento, se debe vigilar una adecuada política de inversiones en:

- Capacitación
- Tecnología y sistemas de información
- Procedimientos organizativos

Evidentemente, se tiene en cuenta que la sola identificación de los procesos críticos para satisfacer a clientes y accionistas, no basta para que los mismos se ejecuten satisfactoriamente, sino que esto último depende de las competencias que posean los ejecutores de los mismos, la tecnología disponible y un diseño adecuado de procedimientos organizativos.

En este punto, las empresas deben reflexionar acerca de la utilidad de los manuales de políticas y procedimientos, articulados con una capacitación adecuada del personal para comprenderlos y adherir a los mismos. Asimismo, los integrantes de una organización deberían contar con la tecnología adecuada para llevar a cabo estas actividades teniendo en la mira la producción de actividades que desemboquen en informes de gestión oportunos que permitan la toma de decisiones pertinentes a las diferentes situaciones en tiempo y forma.

Nuevamente esta perspectiva desemboca en el aspecto financiero, encontrando un hilo conductor del día a día de la firma, articulado con la estrategia de la misma.

Planificar, establecer objetivos y alinear iniciativas estratégicas.

Un tablero de comando es una buena herramienta para conducir el cambio en las organizaciones. La planificación que se realiza a través del mismo se refiere al establecimiento de indicadores que en un período de tiempo provocarán un cambio radical en la empresa.

El establecimiento de objetivos financieros es clásico en cualquier organización, sin embargo no es común el pensamiento de que la fijación de los mismos esté asociado a la determinación de otros para el resto de las perspectivas descriptas.

Para los clientes, como blanco genérico, el más común es el de la satisfacción de los mismos mediante los productos o servicios que se intenta brindarles, pero también cobran importancia otros factores que a veces no tienen que ver con la calidad de los productos en sí mismos, sino con la percepción de valor agregado que tiene el comprador acerca de la relación establecida con nuestra organización.

Por otra parte, los procesos internos existen en cualquier empresa, sin embargo, la detección de los mismos para reflexionar sobre la eficiencia de los mismos es una tarea a realizar para generar la capacidad de respuesta necesaria a fin de no perder negocios rentables en el mercado.

Por último, la decisión de inversión en formación y crecimiento empresarial, es crítica para el éxito de la organización. De este punto depende la eficiencia de la mayor parte de las tareas operativas que la empresa realiza para el logro de los objetivos propuestos en la estrategia.

El tablero de mando, genera un espacio de reflexión acerca de las principales variables estratégicas de la empresa, para detectar una serie de relaciones de causa-efecto.

Este diagnóstico, permite trabajar sobre las causas que generan los efectos deseados a fin de generar un desempeño superior.

Este proceso reflexivo permite:

- Cuantificar los objetivos de largo plazo a alcanzar
- Identificar mecanismos y generar recursos para ponerlos en práctica
- Establecer metas para los indicadores definidos.

Comunicar y vincular los objetivos y los indicadores estratégicos.

De nada serviría la definición de las dimensiones de análisis y control para la empresa, así como el establecimiento de objetivos y alineación estratégica, si no se comunicara clara y precisamente a la totalidad de los integrantes de la organización acerca de estos grandes temas.

En consecuencia, el cuadro de mando integral se ocupa de generar un espacio de comunicación, diseñando los medios adecuados para informar a los integrantes de la empresa acerca de los objetivos críticos a alcanzar para el éxito de la estrategia de la

organización, vinculándolos a los puestos de trabajo individuales y lograr de esta manera un canal de adhesión al planteado, internalizándolo como una herramienta de gestión empresarial y no como un mecanismo de control de la gerencia hacia los niveles inferiores.

Una vez que se comprenden los objetivos de alto nivel, los niveles inferiores tienden a construir objetivos locales que apoyan a la estrategia global.

Aumentar el feedback y la formación estratégica.

El cuadro de mando como herramienta de gestión, permite vigilar al concepto “estrategia” y no a un sector de la empresa en particular.

Tradicionalmente, el control de los objetivos se realizaba mediante la vigilancia de los indicadores financieros casi única y exclusivamente. Sin embargo, el hecho de diversificar las dimensiones de análisis, proporciona una oportunidad de control global de las actividades de la empresa que se constituyan en “causas” de incrementos de rentabilidad o de generación de la misma, así como de un flujo de fondos adecuado.

De esta manera, es posible la discusión no solo de lo acontecido, como normalmente se realiza en función a las registraciones del pasado, sino a las perspectivas futuras de la empresa en función a la estrategia de la firma y el grado de cumplimiento de lo previsto, analizando los generadores de oportunidades que constituyen las causas detectadas.

La clarificación de la visión, traduce términos teóricos y gerenciales a comportamientos operativos, la planificación de objetivos proporciona una descripción de cómo se logrará lo establecido en la estrategia, la comunicación a los integrantes de la organización los moviliza tras las metas descritas, generando objetivos locales acordes a la estrategia, en síntesis, estos tres conceptos ponen a la estrategia en acción solamente si trabajan en conjunto. Sus acciones individuales son insuficientes.

El mecanismo de control de la estrategia en acción permite:

- Verificar si la estrategia es la correcta.
- Reflexionar sobre la estrategia como un concepto dinámico.
- Realimentarla para períodos futuros.

En síntesis, *“un cuadro de mando debería basarse en la medición de relaciones causa-efecto derivadas de la estrategia, incluyendo estimaciones de tiempos de respuesta y de magnitudes de los vínculos entre las mediciones realizadas.”*

Es un marco que traduce a la visión y estrategia de la empresa en un conjunto coherente de indicadores de actuación". Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1997).

Funcionamiento de un cuadro de mando integral.

En primer lugar el cuadro de mando integral debe transformar la misión y estrategia de la empresa en indicadores financieros, de clientes, de procesos internos y de formación y crecimiento. Luego debe comunicar la estrategia traducida a toda la organización a través de la generación de un marco, estructura y un lenguaje que le es propio. Para ello se usan los indicadores, que informan a los integrantes de la empresa acerca de las causas del éxito actual y futuro. Así se articulan los resultados esperados con los inductores de resultados. Por último canaliza energía, capacidades y conocimientos para conseguir los objetivos de largo plazo.

El cuadro de mando se constituye en un verdadero sistema de comunicación información y formación.

Es diferente a un sistema de control interno, que, definido por Pungitore es *"el conjunto de normas, consideraciones y aspectos a tener en cuenta por el propio ente que los va a adoptar, cuyo objetivo es:*

- a) Evitar la comisión de errores y fraudes*
- b) Ganar seguridad y confiabilidad en la operatoria de la organización, sin que ello signifique pérdida de eficiencia administrativa"*

El cuadro de mando revela información que permite la toma de decisiones estratégica en una perspectiva multidimensional nutrida por los aportes de los ejecutores de las tareas diarias. Toda la información que muestra a través de sus indicadores, debiera apuntar al éxito de la estrategia global de la empresa.

A continuación se hará una breve descripción de las implicancias de cada una de las perspectivas de análisis mencionadas:

Perspectiva Financiera

La perspectiva financiera sirve de enfoque a las restantes del cuadro de mando ya que normalmente una empresa pretende obtener una mejoría en términos financieros de forma tal de satisfacer a sus propietarios en función a las inversiones realizadas.

Los objetivos financieros serán de VITAL importancia para todos aquellos que se puedan catalogar como proveedores de fondos de una empresa, ya sean propietarios o terceros

ajenos a la firma. Estos tomarán decisiones que pueden afectar el desenvolvimiento y hasta la existencia de la organización en un plazo corto-mediano.

Se debiera tener en cuenta, como primera medida, a los objetivos financieros de largo plazo y luego vincularlos a la secuencia de acciones que deben realizarse con los procesos “financieros operativos”, los clientes, procesos internos y finalmente con los empleados y sistemas para lograr estas metas de largo plazo.

Bajo la premisa que no todos los emprendimientos son similares en cuanto a su estructura y maduración, dependiendo también de la situación de contorno, el esquema de las fases del ciclo de vida puede ser de gran utilidad para la fijación de objetivos financieros. En otras palabras, no puede exigirse el mismo rendimiento a todas las divisiones, departamentos de la organización y líneas de productos, siendo que se encuentran en diferentes etapas de su vida.

A manera esquemática, se pueden presentar tres etapas:

a) Crecimiento

Este tipo de negocios se encuentran en la primera etapa de su vida donde normalmente son “demandantes” de recursos para crear capacidades de funcionamiento, adecuar sistemas, crear relaciones y fidelización de clientes. Sería descabellado pretender una elevada rentabilidad desde el inicio de la vida de estos productos o servicios ya que los mismos normalmente operan por una parte, con escasa rentabilidad sobre el capital invertido (ya sea por un bajo resultado fruto de la alta participación de los gastos en el esfuerzo inicial), y por la otra con flujos de caja negativos por las constantes erogaciones propias de la etapa.

Sería incoherente, por consiguiente, tener para este tipo de productos, un objetivo financiero de alta rentabilidad y retorno financiero, ya que esto es muy poco probable dadas las características que les son propias.

En esta fase será más lógico establecer objetivos de crecimiento en ventas en los mercados seleccionados, en los grupos de clientes elegidos y en las regiones meta.

b) Sostenimiento

Los productos, servicios, departamentos o unidades estratégicas de en esta etapa de su vida son aquellas que siguen demandando inversiones estables, pero sin embargo a las que se les exige un rendimiento acorde en términos de rentabilidad. Los objetivos financieros de esta etapa están relacionados a los resultados (entendidos como la suma

algebraica entre ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) y la rentabilidad (entendiendo a la misma, en términos genéricos como la relación establecida en tanto por uno o por ciento entre un resultado esperado y una inversión realizada) dependiendo del grado de desagregación de información que se maneje en la empresa.

Así como esta etapa representa las mejores oportunidades en términos de crecimiento de las utilidades y de inversiones, también precisan de un gran esfuerzo para mantener esa posición en el mercado.

Los objetivos para los negocios en esta fase serán el rendimiento sobre las inversiones, contribución marginal a la empresa, generación de resultados.

c) Cosecha

Están en esta etapa aquellos productos o servicios para los cuales no es necesaria una continua inversión en equipamiento y capacitación, sino que están en una etapa donde es posible recolectar lo invertido en las dos etapas anteriores.

Es aquí donde se pone énfasis en el retorno del flujo de caja para la empresa, tratando de reducir el capital circulante. Debiera tratarse de un flujo de dinero importante que contribuya a al sostenimiento y a las políticas financieras de la empresa.

A veces algunos negocios ya no encajan en los objetivos estratégicos de la empresa, o ya no pueden generar adecuados rendimientos. La empresa dispone normalmente de mecanismos de discontinuación o salida para estos emprendimientos. En esta etapa (que completa la teoría del ciclo de vida de un producto, aplicado a la empresa) los esfuerzos debieran estar direccionados al mantenimiento del valor existente en la empresa vigilando atentamente aquellos factores que pudieran significar costos adicionales en el desprendimiento del negocio

Hasta este punto no se ha mencionado al riesgo como un factor a tener en cuenta a la hora de definir los indicadores de la perspectiva financiera de un tablero de comando. Sin embargo, este punto es crítico ya que de la administración del riesgo en la gestión financiera que se lleve a cabo en la empresa debiera buscar un equilibrio entre los rendimientos esperados y el riesgo asumido a través de algún mecanismo de control de riesgo. En la perspectiva financiera debieran definirse claramente indicadores de la gestión del riesgo que se asume al administrar la empresa. El riesgo es una parte esencial y propia del negocio que se emprende.

Cada organización definirá sus indicadores de riesgo de acuerdo al mercado en que se encuentre inmerso, por ejemplo, a través de ejecuciones presupuestarias, control de la calidad de la cartera de créditos en términos de cobrabilidad de los mismos en tiempo y forma, etc.

Perspectiva de los Clientes

El objetivo fundamental de contar con una perspectiva que permita analizar a los clientes y los factores que hacen que los mismos elijan un producto o servicio de nuestra firma por encima de los de la competencia tiene su fundamento en el hecho que son ellos los que en el futuro proporcionarán los ingresos necesarios para cualquier tipo de medición que quiera realizarse en la perspectiva financiera. Sin ingresos, de nada valdrá tener diseñados excelentes indicadores financieros.

En términos de Lafaye: *“... hay estructuras y estrategias que son menester crear, afirmar y esgrimir para hacer posible cada paso en la siguiente instancia de evolución; convertir a un simple INTERESADO en un COMPRADOR, procurando que no lo sea ocasionalmente, a fin de que “se sienta” se reconozca como CLIENTE.”*

A este fin, y en esta dimensión de análisis, se realizan las siguientes tareas a nivel estructural:

- Identificación de segmentos de clientes y de mercados.
- Elección de la propuesta de valor que se acercará a los mismos.
- Comunicación de las dos tareas anteriores a toda la organización.

En la identificación de segmentos, se estudian las preferencias de los clientes en términos de:

- Precio
- Imagen
- Servicios
- Calidad
- Prestigio
- Funcionalidad
- Relaciones

En definitiva, esta perspectiva del cuadro de mando identifica los objetivos del cliente, para cada uno de los segmentos elegidos, determinando también cuales son los cursos de acción que no deben tomarse para el éxito de la estrategia.

En todas estas dimensiones de análisis, se construye una línea de pensamiento que trata de formar un ámbito reflexivo acerca de lo que tenemos que brindar a los clientes a fin de satisfacerlos, retenerlos, adquirir nuevos y lograr una adecuada cuota de mercado.

Los tipos de indicadores que se podrían generar deberían pertenecer a dos grupos:

a) Los indicadores “genéricos” de clientes: aquellos que mostrarán impacto en los indicadores financieros, equilibrando las decisiones que podrían tomarse exclusivamente sobre estos últimos.

b) Los indicadores de “propuestas de valor”: aquellos que muestran los atributos que de una propuesta para satisfacer, retener, adquirir clientes y lograr cuotas de mercado. Debe interpretarse que una “propuesta de valor” no solo se compone de un buen producto o servicio en términos de lo que la empresa considera es bueno para el cliente, sino más bien que es lo que el cliente percibe como valioso para inclinar su elección hacia nuestra propuesta y no hacia otra.

Algunas dimensiones de análisis propias de los atributos genéricos de una propuesta de valor, la constituyen:

- Los atributos propios de los productos o servicios.
- La relación que la empresa establezca con sus clientes.
- La imagen y prestigio que la empresa brinde a sus clientes.

Al realizar la identificación de los segmentos a los cuales se quiere acercar la propuesta de valor seleccionada, se debe tener en cuenta que cada uno de los segmentos elegidos realizará su propia combinación de atributos que le será propio. La dirección debiera intentar reflexionar desde los integrantes del segmento elegido para, a su vez, realizar una selección acorde al mismo.

Para los atributos propios de los productos o servicios, se tendrán en cuenta dimensiones como:

- Funcionalidad
- Precio
- Calidad

En la relación que se establece, o se intenta establecer con los clientes se analizarán dimensiones como:

- Velocidad de respuesta
- Plazos de entrega con posterioridad a la solicitud

- Experiencia de compra en la empresa

La imagen y prestigio que la firma brinde, no son factores que debieran descuidarse a la hora de proporcionar una propuesta de valor, por lo que reflejan los factores intangibles que acercan a un cliente a una empresa. Por este motivo es que debiera prestarse especial atención a:

- Anuncios
- Calidad
- Marcas
- Reputación

Sin embargo, sea cual fuere la selección de atributos elegidos, existen tres factores que no pueden descuidarse:

- Tiempo: Es una crítica herramienta competitiva el hecho de responder de manera rápida y efectiva a las demandas de los clientes.
- Calidad: Este punto ha dejado de ser una ventaja para convertirse en una necesidad. Puede medirse por la tasa de defectos, por un indicador de devoluciones o reclamos de los clientes.
- Precio: Muchas veces es un factor determinante a la hora de la elección de un cliente. El mismo debe ser coherente con la estrategia de negocios que se haya seleccionado.

En cualquiera de los casos, esta dimensión provee de un espacio de reflexión en donde lo que debiera lograrse es que el cliente perciba que somos los proveedores más rentables en términos de su propia definición de rentabilidad.

Perspectiva de los Procesos Internos

Esta dimensión de análisis empresarial es la que permite reflexionar acerca de los procesos internos críticos que son necesarios para la consecución de los objetivos financieros y de los clientes.

Basándose en la cadena de valor de una empresa se identifican los procesos en los que una organización ha de ser excelente para lograr el éxito de su estrategia financiera y de clientes.

Dentro de la cadena de valor de la firma podría relacionarse a la Investigación y desarrollo y al diseño de productos como lo que llamaremos procesos de innovación.

En la creación de valor para acercar una propuesta a los clientes, el proceso de innovación es crítico. Aquí es donde se identifican las necesidades de los clientes, para luego crear las soluciones o satisfacciones para las mismas, dentro de las definiciones que se han tomado en la perspectiva del cliente, para el segmento seleccionado y los atributos de valor que componen la propuesta de la empresa.

Las reflexiones se enfocarán hacia la generación de este tipo de procesos internos en términos de alguna medida que permita comprobar que la innovación existe en la empresa como un proceso constante y no como una actividad esporádica y oportunista que basa su razón de ser en alguna manifiesta necesidad puntual que debe satisfacerse. A continuación, se enfocan los procesos operativos, que tienen su correlato en las actividades de producción y comercialización de la cadena de valor de la organización. En estos procesos operativos se encuentra quizás la mejor oportunidad de realizar mediciones objetivas ya que se analizarán los procedimientos internos críticos desde la solicitud de un cliente hasta la entrega del producto o servicio.

Las herramientas adecuadas de la medición de este tipo de procesos se encuentran resumidas en tres grandes ejes:

- Tiempos
- Calidad
- Costos

Estas tres dimensiones han sido analizadas previamente en la dimensión de los clientes, siendo ya en ese momento factores esenciales para la medición del impacto de nuestros productos en el mercado

La eficiencia de los procesos internos, a su vez, debe ser comunicada claramente a todos los integrantes de la organización, tanto como objetivo a lograr, como los resultados obtenidos, pasando por la evolución de los mismos relacionados a las medidas adoptadas.

Por último, en la cadena de valor se finaliza con los servicios de mantenimiento al cliente, es decir que pueden identificarse procesos de servicios posventa.

Es la calidad y seriedad de este servicio el que proporciona a gran cantidad de clientes una fuerte sensación de seguridad, haciendo que se incline por nuestro producto en vez del de la competencia. Esto indica que descuidar esta dimensión es abrir las puertas de entrada a otras marcas que envíen fuertes señales al mercado del cumplimiento de estos

procesos con una velocidad de respuesta satisfactoria a las necesidades de los consumidores.

Como conclusión, en esta perspectiva se explicitan cuáles serán los procesos que harán posible la realización de nuestros planes y objetivos con respecto a las mejoras en el aspecto económico financiero, así como en la satisfacción de las necesidades de los clientes, detectándolas, creando soluciones, adecuando los procedimientos internos para el logro de un funcionamiento eficiente que soporte estas soluciones y creando actividades que permitan apoyar todo este esfuerzo en el mercado, una vez que el producto se encuentra en el mismo.

Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento

La perspectiva de aprendizaje y crecimiento se enfoca en la estructura que permitirá hacer realidad los objetivos de las otras tres dimensiones de análisis.

Muestra los inductores necesarios para convertir a la estrategia en una realidad, vigilando muy de cerca las inversiones que se realizan con visión de futuro.

Para la existencia de formación y crecimiento en una organización, se debería, como mínimo reflexionar acerca de tres campos de acción:

1) Capacidades de los empleados

Los empleados son los que se encuentran inmersos en los procesos internos y muchos de ellos en constante contacto con los clientes, lo que habla de una estrecha relación entre sus capacidades y la generación de actividades que mejoren los indicadores de las otras perspectivas.

Los objetivos de la organización debieran estar claramente comunicados y orientados a la capacitación de los empleados, ya que los mismos son una fuente permanente e inagotable de detección de necesidades de los clientes y de mejoras en los procesos internos, siempre y cuando:

- a) Exista un adecuado canal de comunicación hacia los mandos superiores.
- b) Los empleados conozcan la existencia de este canal de comunicación.
- c) Los empleados estén entrenados para una correcta y eficiente utilización del canal.
- d) Los empleados se encuentren motivados a usar el canal en la seguridad que sus sugerencias y aportes serán escuchados, valorados y discutidos para luego ser implementados de acuerdo a la pertinencia de los mismos.

En síntesis, es mucho y valioso lo que el empleado puede aportar a la concreción de la estrategia empresarial si está profundamente involucrada con la misma.

Para este campo de acción se realizarán mediciones acerca de:

- Satisfacción: la satisfacción del empleado es una condición previa a un incremento en la productividad del mismo. Lograrla no es una tarea fácil, y se tienen en cuenta factores como las competencias del personal, relacionadas a sus aspiraciones, la infraestructura tecnológica en la que se encuentra inmerso, relacionado con su propio capital intelectual a este nivel así como el capital propio de la empresa, y por último el clima laboral con alguna de las herramientas de recursos humanos destinado a este fin. Normalmente el medio más idóneo para la medición de la satisfacción del personal, a pesar de su costo, es el de las encuestas.

- Retención: Las empresas no tienen interés en retener al cien por cien de su personal a largo plazo, así que define como personal clave a aquel en el cual realmente está interesado. Esto se debe a que este recurso humano normalmente tiene un capital intelectual que le es propio a la empresa y cuya regeneración sería, además de costosa, perjudicial en términos económicos por la baja de rendimiento en el período de entrenamiento del nuevo personal. A raíz de este hecho es que puede generarse un indicador de rotación de personal clave para un término de tiempo, adicionalmente al clásico indicador de rotación de personal. Altos niveles de retención del personal clave son un indicador indirecto de la satisfacción del mismo.

- Productividad: La productividad de los empleados puede definirse como el rendimiento de los mismos en función a sus capacidades y recursos tecnológicos. Por ello un incremento en la productividad debiera provenir de actividades como la capacitación, innovación, satisfacción, involucramiento en los procesos internos.

2) Capacidades de los sistemas de información

Se ha hablado de la información con anterioridad, definiéndola y considerando los atributos que debiera contener a los fines de su utilidad en la toma de decisiones.

El sistema que soporte la generación de esta información debe ser cuidadosamente diseñado para satisfacer las necesidades de información, siendo a la vez oportuna y fiable.

Los sistemas de información disponibles son exigencias para que los empleados mejoren los procesos operativos, ya que brindarán información acerca de los resultados de tales encadenamientos de actividades.

Adicionalmente, los sistemas de información serán los receptáculos de la totalidad de los datos que, una vez convenientemente procesados, generarán los indicadores de actuación que se quieren obtener de un tablero de comando.

Aun cuando se comuniquen explícitamente a los empleados los objetivos relacionados a las dimensiones financieras, de clientes y de procesos internos, sin información acerca de la evolución de las mismas, los integrantes de la organización no sabrán si la canalización de sus esfuerzos está llegando a buen puerto o se está desperdiciando una parte importante de los mismos.

Para cada tipo de empleado será necesario una respuesta rápida de la información que es de su interés (para los vendedores, acerca de los clientes por ejemplo, los de producción, acerca de su rendimiento en la línea de acuerdo a los lineamientos definidos, etc.) en la seguridad que la información que se maneja es homogénea y coherente en términos de la integridad de los objetivos de las áreas.

3) Motivación, delegación del poder (empowerment) y coherencia entre objetivos *“Incluso los empleados especializados, que disponen de un correcto acceso a la información, dejarán de contribuir al éxito de la organización si no se sienten motivados para actuar en interés de la organización, o si no se les concede libertad para tomar decisiones y actuar. Así pues el tercero de los factores clave para los objetivos de formación y crecimiento se centra en el clima de la organización para la motivación e iniciativa de los empleados.”*

Esta es la opinión de los autores Robert Kaplan y David Norton en su obra, donde brindan una marcada importancia a las actitudes de los empleados para con la estrategia elegida y los recursos puestos a su disposición para lograrla.

La postura es que es escaso el valor de empleados que tienen las capacidades para llevar adelante las tareas que se les encomiendan, que saben cómo implementar los mecanismos para llevarlas a cabo, y que tienen los recursos tecnológicos para concretarlas, si no poseen una clara motivación para emprender las actividades desde la estrategia empresarial.

Estrategia, gestión y cuadro de mando.

Se ha analizado de qué manera un cuadro de mando se pone en acción para transformar a la misión y estrategia de la empresa en indicadores que abarcan cuatro perspectivas básicas; la financiera, la de los clientes, la de los procesos internos y la de la formación y el crecimiento empresarial. Esta estrategia era traducida y comunicada a toda la organización alineándola en indicadores que evidenciaran el éxito actual y futuro de la firma.

A partir de este punto se produce una articulación entre los resultados deseados y las causas generadoras de estos resultados, que en realidad son las que se quieren estimular con la exhibición de indicadores de gestión, a través de la canalización de energía, conocimientos y capacidades para el logro de objetivos de largo plazo.

Es justamente esta articulación o vinculación entre los indicadores y la estrategia un punto crucial de discusión, sin cuyo análisis, de poco servirá una batería de indicadores, aunque estuvieran estrictamente referidos a las dimensiones de análisis y reflexión que proporcionan las perspectivas del modelo del cuadro de mando.

El objetivo de la puesta en marcha del cuadro de mando como sistema de comunicación y control de la estrategia es el de motivar al personal a convertirla en una realidad tangible en cada una de las actividades que realiza, sea esta rutinaria o específica ya que describe la visión de futuro de toda la organización creando entendimiento compartido de sus integrantes. Todos debieran sentirse capaces de realizar una contribución real para el éxito de los objetivos propuestos, ya sea en términos de eficiencia, capacitación, aportes creativos, cumplimiento e involucramiento con las normas preestablecidas, etc.

Los indicadores del tablero se vincularán a la estrategia mediante tres tópicos:

- 1) Relaciones causa-efecto
- 2) Resultados e inductores de actuación
- 3) Vinculación con las finanzas

Relaciones causa-efecto

En el esquema de trabajo propuesto por Kaplan y Norton, *“...una estrategia es un conjunto de hipótesis sobre relaciones causa-efecto”*.

Si bien la construcción de los indicadores de cada una de las perspectivas propuestas, la relación entre cada uno de ellos y la estrategia de la organización debe estar claramente explicada en términos de las razones por las cuales se espera que la acción sobre

determinado mecanismo, ya sea sobre el comportamiento de los clientes, los procesos o la formación, impacte de manera positiva en los objetivos financieros que se han propuesto como medida de éxito empresarial.

Cada indicador seleccionado debería ser un elemento de una cadena de relaciones causa-efecto que comunique el significado de la estrategia a toda la organización.

Resultados e inductores de actuación

Los inductores de actuación son específicos de cada unidad de la organización. Los inductores pueden traducirse en términos de la comunicación del “cómo” se conseguirán los resultados.

El tablero de comando que se desarrolle para la empresa, debería contener una mezcla de indicadores de resultados (efectos) y de inductores de actuación (causas) ambos derivados de la estrategia de la organización.

Es claro que se necesita un determinado nivel reflexivo acerca de las potenciales causas que provocarán los efectos deseados con una primera aproximación que deberá ser depurada basándose en la experiencia y en la aparición de causas no detectadas originalmente.

Vinculación con las finanzas

Si bien se han señalado cuatro perspectivas básicas de análisis y pueden determinarse otras específicas para cada uno de los negocios o necesidades de información en función a una estrategia determinada, es necesario vincular las mejoras introducidas en cada una de estas dimensiones a las mejoras financieras que se espera lograr o a las que se han logrado a partir de su introducción.

El tablero de comando pone énfasis en los resultados económicos, de manera tal que no se introduzcan cambios innecesarios si no pueden ser vinculados a la perspectiva financiera señalando el camino que la mejora ha seguido para desembocar en un mejor rendimiento.

Estos tres grandes temas son los que hacen posible la implantación de la estrategia en la organización a través de un cuadro de mando, ya que una gran barrera para la gestión de la estrategia está dada por la desconexión que existe entre la formulación y su puesta en marcha.

Si bien ya la formulación de una estrategia es complicada por el nivel reflexivo que precisa para la definición de sus lineamientos, es en la implementación donde

probablemente se encuentren la mayor parte de los problemas por los cuales pocas veces puedes verse a la estrategia en acción.

Las barreras principales a la implantación de la estrategia en una organización, podrían resumirse en:

- Visión y estrategia no procesable
- Estrategia no vinculada a objetivos específicos
- Estrategia no vinculada con la asignación de recursos
- Feedback táctico y no estratégico

Visión y estrategia no procesable

No quiere decir con esto que se esté persiguiendo una utopía, sino que no se dispone de los mecanismos, las habilidades o competencias para poder comunicar claramente la estrategia empresarial a todos los integrantes de la organización. De esta manera se perseguirán diferentes objetivos que poco tendrán que ver con el objetivo global no logrando el óptimo de la utilización de los recursos de que dispone la firma.

El esquema de cuadro de mando integral, propone niveles de análisis donde el punto de partida es la definición de una estrategia que sea claramente (aunque no resulte sencillo) comunicable a todo nivel, para lograr la alineación de los objetivos departamentales e individuales con los de la alta dirección.

Estrategia no vinculada a objetivos específicos

Seguindo la línea anterior, una vez que se han conseguido los códigos de comunicación de la estrategia a los integrantes de la empresa, la misma debiera estar conectada a los objetivos específicos de los puestos de trabajo, así como a los de las personas que los ocupan, de manera que cada una de las acciones que realicen se transforme en un pequeño impulso hacia el logro de la estrategia. Cuando la estrategia (que es de largo plazo) no se vincula de una manera tangible a los departamentos, equipos e individuos, las probabilidades de éxito disminuyen drásticamente.

Estrategia no vinculada con la asignación de recursos

La elaboración de presupuestos es una de las tareas a la que las empresas normalmente destinan una buena cantidad de tiempo, dado que se trata de un mecanismo clásico de control de la actuación de la empresa en el mercado de acuerdo a los parámetros fijados por la dirección.

Sin embargo, la presupuestación a la que se atiende es normalmente de corto plazo, por lo que pocos ven la necesidad de vinculación entre la estrategia empresarial a la presupuestación que realizan. Esta falta de conexión es tomada por el cuadro de mando y enfocada a través de las relaciones causa-efecto dado que la asignación de los recursos necesarios para la concreción de la estrategia en una tarea crítica de su construcción.

Feedback táctico y no estratégico

Los indicadores que hoy en día utilizan las empresas se centran en lo operativo o a lo sumo en lo financiero de largo plazo. Es poca la inversión de tiempo que se realiza en lograr conocimientos acerca del funcionamiento de la estrategia. Es decir, se presta atención a los procesos operativos que mantienen a flote a la empresa, así como los indicadores financieros que muestran el día a día, sin brindar la posibilidad de análisis de indicadores estratégicos que muestren la evolución de la misma.

Capítulo 2: Metodología

Los pasos a seguir para abordar el problema planteado y conseguir el objetivo de construir un cuadro de mando integral para la empresa serán:

- 1) Revisión del marco teórico
- 2) Establecimiento de objetivos para el programa del CMI
- 3) Definición del líder de proyecto para el CMI
- 4) Construcción de consenso alrededor de los objetivos estratégicos
- 5) Selección y diseño de indicadores

De la ejecución de este proceso, se espera lograr la construcción conjunta de una herramienta de control de gestión, tal como un cuadro de mando integral, que sirva de apoyo a la toma de decisiones estratégicas y operativas de la empresa. Adicionalmente se entiende que, al trabajar en conjunto con los encargados de la toma de decisiones en la empresa, el acompañamiento profesional en capacitación y análisis conjunto generará un espacio de reflexión estratégica que brinde un marco de referencia para el equipo que dirige la empresa a fin de implementar un monitoreo estratégico que mejore sus posibilidades de crecimiento y también para los propietarios de la empresa para la medición del retorno de sus inversiones y correcta cuantificación de sus expectativas. Adicionalmente se espera sea replicable para distintos actores de la comunidad económica del sector abordado, entre los que se encuentran, directivos de las empresas del rubro y propietarios de las mismas.

Capítulo 3: Trabajo de campo

Luego de reunir y revisar el material teórico que da soporte al presente trabajo se trabajó en forma conjunta con la empresa sobre la construcción del cuadro de mando integral.

Los pasos que se describen a continuación son los planteados en el Capítulo 2, donde se definió la metodología.

Establecimiento de objetivos para el programa del CMI.

Como punto de partida, se establecieron los siguientes objetivos de la aplicación de esta herramienta de control de gestión:

- Definir los objetivos estratégicos de la empresa para atravesar la coyuntura económica actual del país, la situación en la que se encuentra el rubro y la empresa misma.
- Contar con información pertinente, relevante, oportuna que permita apoyar la toma de decisiones tanto estratégicas como operativas que definirán el rumbo de la empresa.
- Adoptar como metodología de trabajo la medición y control de las variables críticas de gestión, tanto para apoyar a la toma de decisiones como para reportar a propietarios sobre los rendimientos de su inversión, destino de utilidades y razonable cuantificación de sus expectativas.
- Comunicación a toda la organización de la estrategia adoptada para lograr un mayor compromiso de todos los integrantes de la misma y un real entendimiento del fruto de sus trabajos.
- Capacitación de los encargados de la toma de decisiones en lo que a profesionalización de gestión empresarial se refiere.

Definición del líder de proyecto para el CMI.

Una vez acordados los objetivos de esta implementación, se definió como líder de proyecto de CMI al director de la empresa, quien está a cargo de la gestión integral de la misma. Es quien tiene bajo control la supervisión del funcionamiento de los tres locales gastronómicos, coordinando con los gerentes de cada uno de ellos y monitoreando el rendimiento de la empresa. Además es quien responde y reporta a los propietarios sobre los resultados y el desempeño de la firma.

Construcción de consenso alrededor de los objetivos estratégicos. Tal como se planteó en el desarrollo del marco teórico, un cuadro de mando deriva de la estrategia de la empresa y no es una técnica de formación de estrategia. Sin estrategia, no hay materia para convertir en comportamiento operativo. Por tal motivo, luego de definir el líder del proyecto, se inició el proceso de consensuar objetivos estratégicos de la empresa.

En esta etapa se trabajó en rondas de entrevistas con el director de la empresa en donde se le presentó la información básica y antecedentes sobre el cuadro de mando integral. Se expuso también la información sobre el sector y el entorno competitivo de la empresa. Lo que se logró en estas primeras entrevistas fue obtener un input inicial con respecto a la estrategia de la organización y la forma de traducirla en objetivos e indicadores para el cuadro de mando.

La síntesis de esta primera ronda de entrevistas derivó en una lista provisional de objetivos que proporcionaron la base para la siguiente reunión. El listado resultante de la referida síntesis se expone a continuación:

Objetivo	Perspectiva
Aumentar Ventas	Financiera
Disminuir mermas en la barra	Proceso interno
Mejorar Resultados	Financiera
Mejorar calidad de servicio	Proceso interno
Minimizar desperdicios en la cocina	Proceso interno
Capacitar al personal de cocina	Aprendizaje y crecimiento
Aumentar la promoción	Cliente
Aumentar satisfacción de clientes actuales	Cliente
Mejorar la rentabilidad de la inversión	Financiera
Contar con una buena ambientación en los locales	Cliente
Capacitar al personal de servicio	Aprendizaje y crecimiento
Capacitar al personal de cocina y barra	Aprendizaje y crecimiento
Optimizar costos fijos	Financiera
Atraer nuevos clientes	Cliente
Mejorar la información para decidir	Aprendizaje y crecimiento
Mejorar clima laboral	Aprendizaje y crecimiento

A continuación se presentó la síntesis al director, y se avanzó en la reflexión que tuvo como premisa la de definir conjuntamente el objetivo estratégico de la empresa para generar la mejora interna que le permita atravesar el contexto.

Acordamos que el objetivo estratégico de la empresa es el *la mejora de los rendimientos, apoyado en un crecimiento basado en la satisfacción y fidelidad de clientes atraídos por la propuesta de servicios que brinda y los productos que ofrece y en la mejora en la eficiencia*. Esta estrategia se consensuó partiendo de la problemática que presenta la empresa. Según lo planteado en el contexto, los márgenes y la rentabilidad de la empresa son menores a los esperados. Es sabido que no se puede cambiar la coyuntura económica por la que atraviesa el país, ni tampoco cambiar las reglas de juego del rubro gastronómico de la ciudad de Córdoba. Por lo tanto, la única opción con la que cuenta la empresa para incrementar su rendimiento es mejorar internamente.

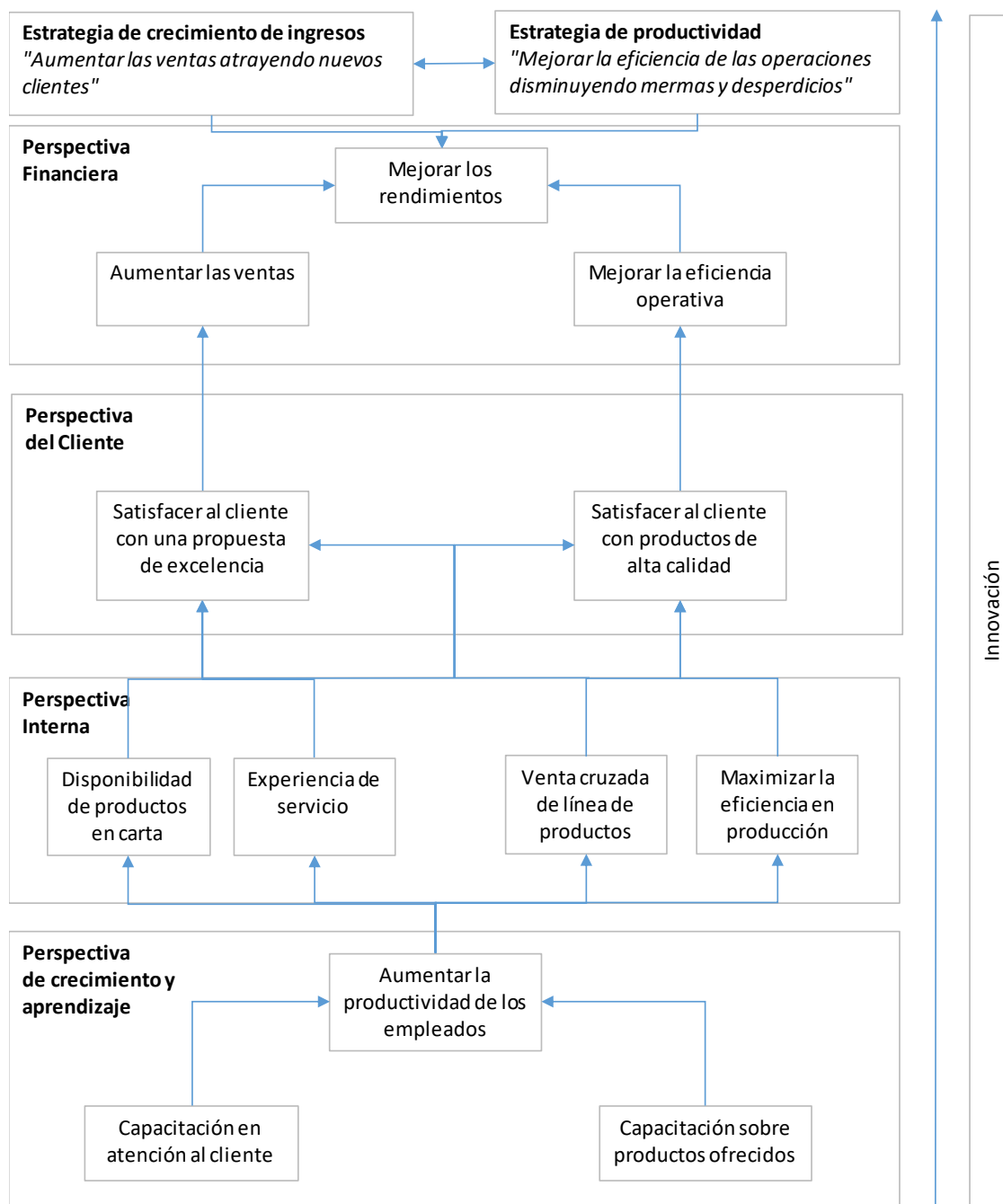
Se entiende la estrategia como un conjunto de hipótesis sobre relaciones de causa-efecto. Tal como lo afirman Robert Kaplan y David Norton en su obra, las mismas pueden expresarse como una secuencia de declaraciones del tipo *si/entonces*. Esta fue la resultante del proceso de construcción de consenso alrededor de los objetivos estratégicos: *Si contamos con personal en el salón que se encuentre altamente motivado y capacitado para brindar un excelente servicio y formado en cuanto a los productos entonces tendrán más conocimientos sobre los productos que ofrecemos y atenderán mejor a nuestros clientes. Si el personal tiene más conocimiento sobre los productos y está capacitado para brindar una excelente atención entonces mejorará la propuesta de servicio. Adicionalmente si contamos con personal capacitado en la producción entonces mejoraremos los procesos productivos. Si mejoramos los procesos productivos entonces mejorará la eficiencia en producción. Por ende si mejora la propuesta de servicios y la producción entonces atraeremos nuevos clientes. Si atraemos nuevos clientes entonces aumentarán nuestras ventas. Si aumentan nuestras ventas (con igual estructura de costos fijos) y mejora la eficiencia de producción (optimización de costos variables) entonces mejora nuestro resultado, mejorando así la rentabilidad de la inversión de los accionistas.*

El objetivo de plantear estas hipótesis de relaciones causa-efecto junto con el director de la empresa fue clarificar la historia de la estrategia planteada a través de esta secuencia. Este planteo es el que nos llevará a que el sistema de indicadores haga que

las relaciones (hipótesis) entre los objetivos (e indicadores) en las diversas perspectivas sean explícitas a fin de que puedan ser gestionadas y convalidadas. Deberá identificar y explicitar la secuencia de hipótesis sobre las relaciones de causa y efecto entre los indicadores y los resultados y los inductores de la actuación de esos resultados. Cada indicador que se seleccionará para este cuadro de mando integral será un elemento de la planteada cadena de relaciones de causa-efecto, que comunicará el significado de la estrategia de la empresa.

Esquemáticamente, se plantea la estrategia y objetivos de la empresa de la siguiente forma:

Cuadro 1: Objetivos estratégicos.



Fuente: Elaboración propia

Selección y diseño de indicadores.

Un cuadro de mando integral trata de gestión, no de medición. En esta etapa, la de construir los indicadores, acordamos con el director de la empresa que los mismos son la forma en la que describimos los resultados y las metas y deben constituirse en herramientas de motivación y evaluación. La estructura de indicadores que definiremos, deberá ser empleada para desarrollar un nuevo sistema de gestión. Es decir, el siguiente

sistema de indicadores será sólo un medio para conseguir un objetivo aún más importante: un sistema de gestión estratégica que ayude al director de la empresa a implantar y obtener retroalimentación sobre su estrategia.

Durante las reuniones de selección y diseño de indicadores, se trabajará intentando conseguir los siguientes objetivos principales:

- 1) Identificar, para cada uno de los objetivos, el indicador o indicadores que mejor recojan y comuniquen la intención del objetivo.
- 2) Identificar, para cada uno de los objetivos propuestos, las fuentes de información necesarias y las acciones que haya que realizar para que esta información sea accesible.
- 3) Identificar, para cada una de las perspectivas, los vínculos clave entre los indicadores dentro de la perspectiva, así como entre esta perspectiva y las demás perspectivas del cuadro de mando. Intentar identificar la forma en que cada indicador influye en los demás.

El objetivo esencial planteado en esta etapa es identificar los indicadores que mejor comunican el significado de la estrategia.

A continuación, se presentan por perspectiva, los indicadores acordados junto al director de la empresa para comunicar la intención del objetivo planteado.

Perspectiva financiera

Tal como se plantea en el esquema de estrategia y objetivos, el objetivo principal de la perspectiva financiera es el de mejorar los rendimientos.

Al hablar de rendimientos, se hace referencia a una medida relativa de un resultado. La forma en que se materializa dicha medida relativa es mediante el ROE y el ROS que se definen a continuación:

Nombre	ROE
Forma de cálculo	Utilidad Neta / Patrimonio Neto
Descripción	Mide el rendimiento sobre la inversión de los propietarios. Sirve para compararlo con las expectativas de los accionistas de retorno sobre su inversión.

Nombre	ROS
Forma de cálculo	Utilidad Neta / Ventas
Descripción	Mide el margen final sobre las ventas. Sirve para conocer el rendimiento de las ventas.

La información necesaria para calcular el ROE y el ROS es la Utilidad Neta que surge del estado de resultados de la empresa, las ventas en pesos que surgen del mismo estado contable y el Patrimonio Neto, que proviene del Estado de Situación Patrimonial de la empresa.

Siguiendo el esquema, definimos que la mejora de rendimientos estaría dada por una parte por el incremento en las ventas. Dicho incremento se medirá tanto en cantidad de cubiertos y en importe promedio consumido por cliente:

Nombre	Incremento de ventas
Forma de cálculo	Ventas en cubiertos periodo n / Ventas en cubiertos periodo n-1.
Descripción	Muestra el incremento (o caída) relativo en las ventas entre dos períodos de tiempo medido en cantidad de cubiertos.

Las fuentes de información para calcular el incremento de ventas serán los estados de resultados del período de tiempo “n” y el anterior, es decir, “n-1”.

Nombre	Cubierto promedio
Forma de cálculo	Ventas totales / Cantidad de cubiertos
Descripción	Muestra el importe consumido por cliente en promedio medido en pesos.

Las ventas totales surgen del estado de resultados, y la cantidad de cubiertos para el período de tiempo en el que se mida el indicador surge del sistema de gestión de la empresa que arroja un reporte con dicho dato.

Por otro lado, la otra fuente de mejora de rendimientos será una mayor eficiencia operativa. La misma dependerá de la forma en que la empresa aprovecha su estructura de costos fijos, medida por la eficiencia del costo fijo y de la tasa de contribución marginal, que representa el porcentaje que cada venta contribuye monetariamente a cubrir los costos fijos de la empresa. Complementariamente, indica también qué

porcentaje de ventas es consumida por los costos de la mercadería vendida (o costos variables):

Nombre	Eficiencia del costo fijo
Forma de cálculo	Costos fijos / Ventas
Descripción	Mide la importancia relativa del costo fijo en relación a las ventas. Mientras menor es el resultado, mayor es la eficiencia, dado que con la misma estructura de costos fijos se puede vender la misma cantidad.

Nombre	Tasa de contribución marginal (TCmg)
Forma de cálculo	$(\text{Ventas} - \text{Costos Variables}) / \text{Ventas}$
Descripción	Indica porcentualmente cuánto contribuyen las ventas, luego de absorber sus costos variables, a cubrir costos fijos y resultados.

Los datos necesarios para calcular Eficiencia de costo fijo y Tasa de contribución marginal, surgen del estado de resultados de la empresa.

Perspectiva del cliente

En la perspectiva del cliente, el objetivo común planteado fue la satisfacción de los mismos. Esta satisfacción estará dada por la propuesta de servicios que la empresa le brinda como por los productos que consuman. Se entiende que esta satisfacción hará que los clientes concurren a los locales de la empresa, haciendo incrementar las ventas. La forma de medirlo es mediante la cuota de mercado, el incremento de los clientes y su satisfacción.

Nombre	Cuota de mercado
Forma de cálculo	Ventas de la empresa / Ventas del rubro
Descripción	Refleja la proporción de ventas en dinero que realiza la empresa en comparación al rubro.

Los datos de ventas de la empresa surgen de sus estados de resultados y las ventas del rubro se consultarán a la Asociación Empresaria Hotelera Gastronómica Córdoba (AEHGC) que es la institución que nuclea a las empresas del rubro.

Nombre	Incremento de clientes
Forma de cálculo	$(\text{Cantidad de clientes período } n / \text{Cantidad de clientes período } n-1) - 1$
Descripción	Mide en términos relativos la tasa en que la empresa atrae o gana nuevos clientes.

Los datos referidos a la cantidad de clientes surgen del mismo reporte de gestión del sistema de la empresa que arroja la cantidad de cubiertos.

Nombre	Satisfacción del cliente
Forma de cálculo	Clientes satisfechos / Clientes totales
Descripción	Mide relativamente la porción de clientes que se encuentran satisfechos con el servicio

La cantidad de clientes satisfechos e insatisfechos se medirá a través de una tablet que se colocará en la puerta de los locales con una simple encuesta en la que los clientes al salir marcarán el símbolo verde si resultaron satisfechos con el servicio o el símbolo rojo en caso contrario.

Perspectiva del proceso interno

Dentro de la perspectiva del proceso interno, se definieron como objetivos relacionados al incremento en las ventas la disponibilidad de los productos en carta y la experiencia de servicio. Los indicadores construidos a tal fin son los siguientes:

Nombre	Disponibilidad de productos
Forma de cálculo	Pedidos disponibles / Pedidos totales
Descripción	Mide en forma relativa la participación de los pedidos que se realizaron y se contaba con disponibilidad de producto sobre el total de pedidos realizados.

La cantidad de pedidos disponibles a través de una tablet que se colocará en la puerta de los locales con una simple encuesta en la que los clientes al salir marcarán el símbolo verde si lo que pidieron se encontraba disponible y pudieron consumirlo o el símbolo rojo en caso contrario.

Nombre	Calidad de la experiencia percibida
Forma de cálculo	Puntaje del 1 al 10
Descripción	Mide la puntuación asignada por el cliente a la experiencia vivida en los locales de la empresa.

La calificación otorgada por los clientes se medirá a través de una tablet que se colocará en la puerta de los locales con una simple encuesta en la que los clientes al salir marcarán el puntaje del 1 al 10 valorando en general la experiencia en el local.

Por otro lado, en lo referido a la mejora en productividad, los objetivos fueron los de la venta cruzada de línea de productos y la maximización de la eficiencia productiva. Al ser la cerveza el rubro de ventas más significativo para la empresa, en este punto el enfoque está puesto en dicho rubro, siendo los indicadores seleccionados para medir dichos objetivos los siguientes:

Nombre	Litros de cerveza por cubierto
Forma de cálculo	Cantidad de cerveza vendida en litros / Cantidad de clientes
Descripción	Indica la cantidad de cerveza consumida en promedio por cliente que consumió en los locales de la empresa.

Los datos referidos a la cantidad de litros vendidos surgen de un reporte de gestión del sistema de la empresa, tal como la cantidad de clientes.

Nombre	Merma de cerveza
Forma de cálculo	Litros de cerveza desperdiciados / Litros totales consumidos
Descripción	Mide en forma relativa la participación de los litros desechados por merma sobre la cantidad total de litros consumidos para la venta.

Los litros de cerveza desperdiciados se medirán mediante el pesado y posterior conversión a litros de la cerveza que el encargado de servirla va vertiendo en tachos con los que cuenta debajo de la barra. Los litros totales consumidos surgirán de sumarle a los litros vendidos que salen del reporte del sistema los litros desperdiciados.

Perspectiva de aprendizaje y crecimiento

Para lograr impulsar el aprendizaje y el crecimiento de la organización, se definió como objetivo central el de aumentar la productividad de los empleados, objetivo que será cumplido mediante la capacitación de los mismos tanto en atención al cliente como en conocimiento sobre el producto que se comercializa. El indicador que medirá dicha productividad es el siguiente:

Nombre	Productividad de los empleados
Forma de cálculo	Ingresos por empleado
Descripción	Representa la cantidad de ventas que un empleado puede generar.

Adicionalmente, se entiende que la motivación para actuar en interés de la organización será lo que lleve a los empleados a contribuir en el logro de los objetivos. La postura es que es escaso el valor de empleados que tienen las capacidades para llevar adelante las tareas que se les encomiendan, que saben cómo implementar los mecanismos para llevarlas a cabo, y que tienen los recursos tecnológicos para concretarlas, si no poseen una clara motivación para emprender las actividades desde la estrategia empresarial. La forma de medir la motivación que se propone es a través de los siguientes indicadores:

Nombre	Sugerencias por empleado
Forma de cálculo	Cantidad de sugerencias por empleado
Descripción	Mide el grado de involucramiento de los empleados con la empresa

Se plantea que en la medida que le sea fácil comunicarlo sin ningún tipo de prejuicio, se presume estará trabajando en un buen clima laboral donde los problemas de comunicación, si bien pueden existir, no son una barrera para transmitir sugerencias desde el puesto de trabajo hacia los mandos superiores. Estas sugerencias debieran medirse para un período dado, y en caso de no existir, alentar con algún mecanismo a su generación. Serán una verdadera fuente de información para las otras tres perspectivas.

Nombre	Sugerencias puestas en práctica
Forma de cálculo	Cantidad de sugerencias llevadas a la acción / Cantidad de sugerencias totales
Descripción	Mide en forma relativa la tasa de concreción de las sugerencias realizadas por los empleados.

Complementando al anterior, pueden medirse y comunicarse el número de sugerencias que han sido puestas en práctica, con un claro reconocimientos de su impacto en la organización. En caso de adoptarse esta postura, debieran analizarse todas las propuestas y contestar afirmativa o negativamente, fundamentando las razones de su puesta en marcha o no.

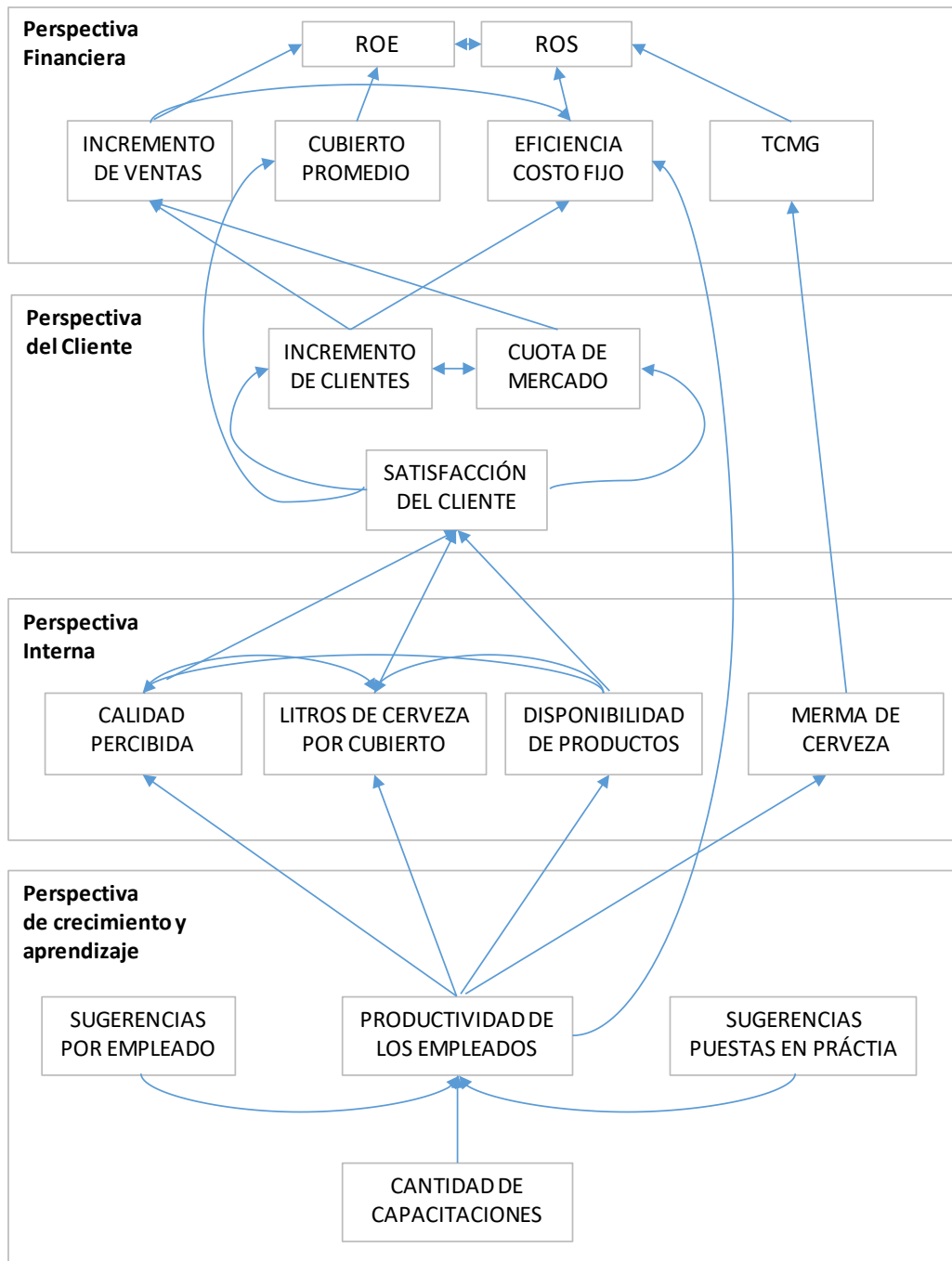
Nombre	Cantidad de capacitaciones
Forma de cálculo	Conteo de la cantidad de capacitaciones que toman los empleados
Descripción	Representa la cantidad de capacitaciones a las que asisten los empleados

Se medirán la cantidad de capacitaciones a las que asisten los empleados, entendiendo que a mayor número de capacitaciones mejores capacidades en atención al cliente y conocimiento del producto tendrán.

Vínculos entre perspectivas e indicadores

El siguiente esquema muestra, en forma esquemática, las relaciones entre indicadores dentro de cada perspectiva, así como con indicadores las demás perspectivas del cuadro de mando. De este modo se intenta identificar la forma en que cada indicador influye en los demás.

Cuadro 2. Vínculos entre perspectivas e indicadores



Fuente: Elaboración propia

En el cuadro 2 se puede observar la cadena de hipótesis planteada que se constituye en la estrategia de la empresa. Partimos de la motivación y capacitación de los empleados, medida en la cantidad de sugerencias que realizan y cuántas se ponen en práctica entendiendo que un empleado altamente motivado es aquel que intenta mejorar continuamente sus tareas. Esta motivación y capacitación los llevará a ser más productivos.

Si se eleva la productividad de los empleados en la perspectiva de aprendizaje y crecimiento, esto repercute directamente en la perspectiva de procesos internos, mejorando la calidad de los productos y servicios ofrecidos, la cantidad de litros de cerveza por cubierto vendidos, la disponibilidad de los productos que figuran en la carta y reduciendo las mermas de cerveza. Esta disminución de mermas hará que mejore la tasa de contribución marginal de la empresa medida en la perspectiva financiera.

Si mejoran los procesos internos, el camino lleva a que impacte directamente en la perspectiva del cliente, haciendo que su satisfacción aumente, lo que hará aumentar la cantidad de clientes que visitan la empresa y por ende la cuota de mercado.

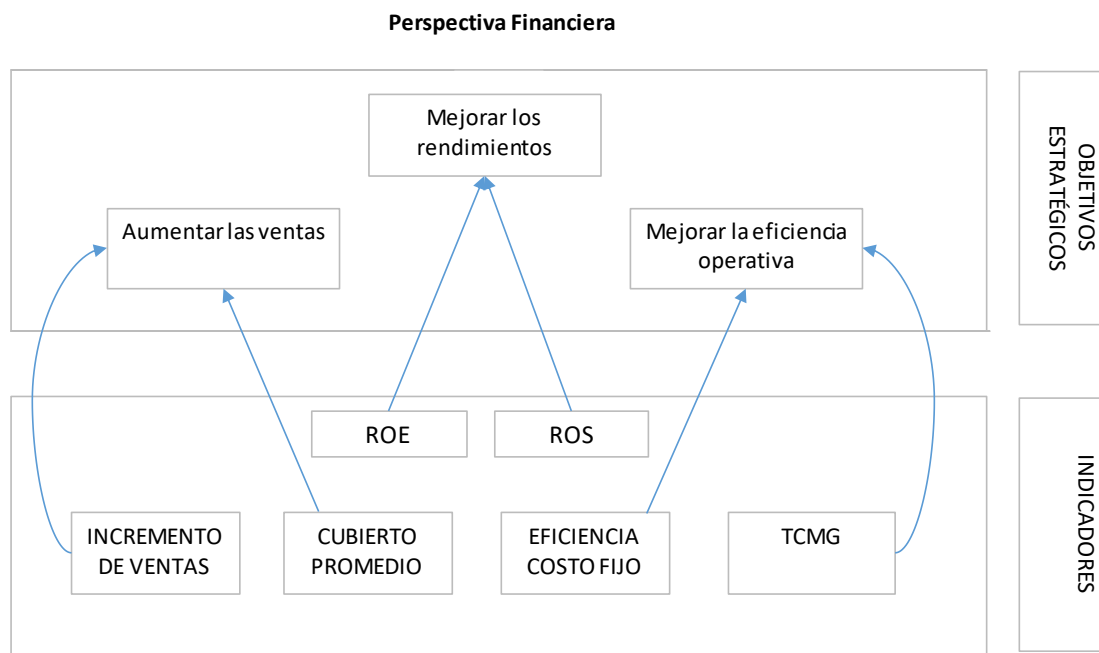
Indudablemente, si todo esto ocurre, repercute en la perspectiva financiera, dado que incrementarán las ventas medidas en comensales y el cubierto promedio que consume la gente, lo que hará subir la facturación. Además, si la empresa logra atender esta mayor venta con la misma estructura de costos fijos hará aumentar la eficiencia de los mismos. A fin de cuentas, si aumentan las ventas, con los mismos costos fijos y mejorando el consumo de costos variables de ventas, la empresa logrará aumentar el rendimiento, medidos por el ROE (o rendimiento sobre el capital propio) y ROS (o rendimiento sobre ventas).

Vínculos entre objetivos estratégicos e indicadores

Una vez planteados los objetivos estratégicos de la empresa que llevarán a la empresa a cumplir la meta de mejorar el rendimiento y de definir los indicadores clave con los que se monitoreará el grado de cumplimiento de los mismos, estamos en condiciones de vincular cada uno de los objetivos planteados en el cuadro 1 con los indicadores planteados en el cuadro 2.

Para tal fin, se presentan a continuación esquemáticamente dichas relaciones analizadas por perspectiva.

Cuadro 3: Perspectiva financiera. Vínculos entre objetivos e indicadores.



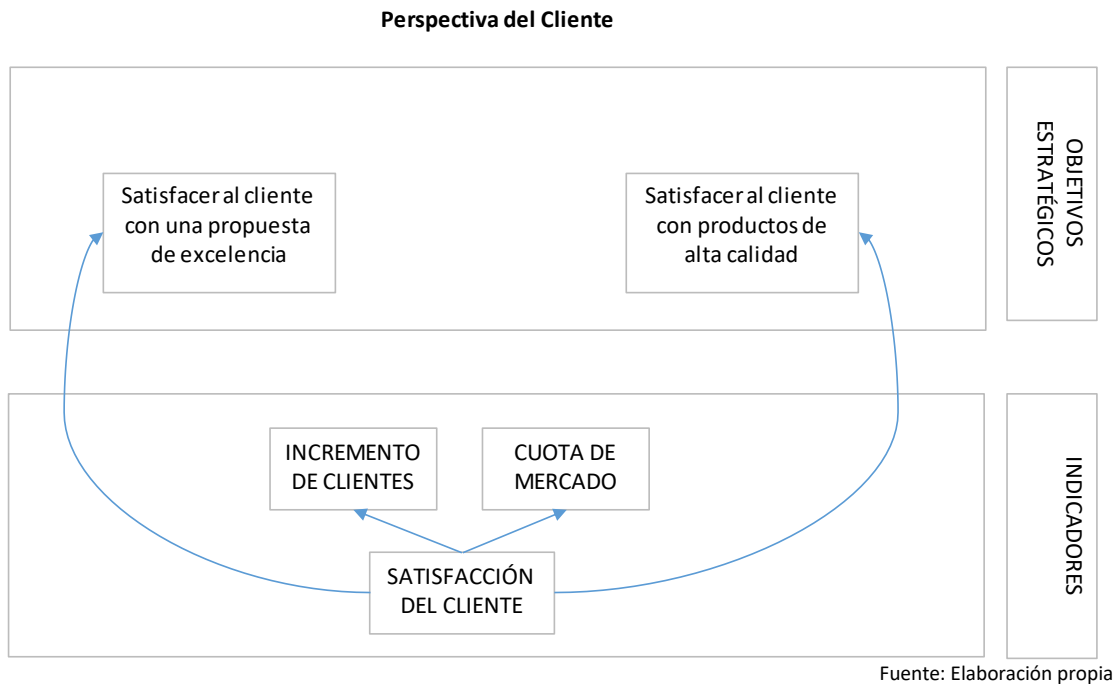
Fuente: Elaboración propia.

En el cuadro 3 se puede observar que la forma de medir la mejora en los rendimientos es a través de los dos indicadores clásicos financieros ROE y ROS.

Para el caso del objetivo de aumentar las ventas, la cantidad vendida se ve reflejada en el indicador INCREMENTO DE VENTAS y el precio promedio pagado en el indicador CUBIERTO PROMEDIO.

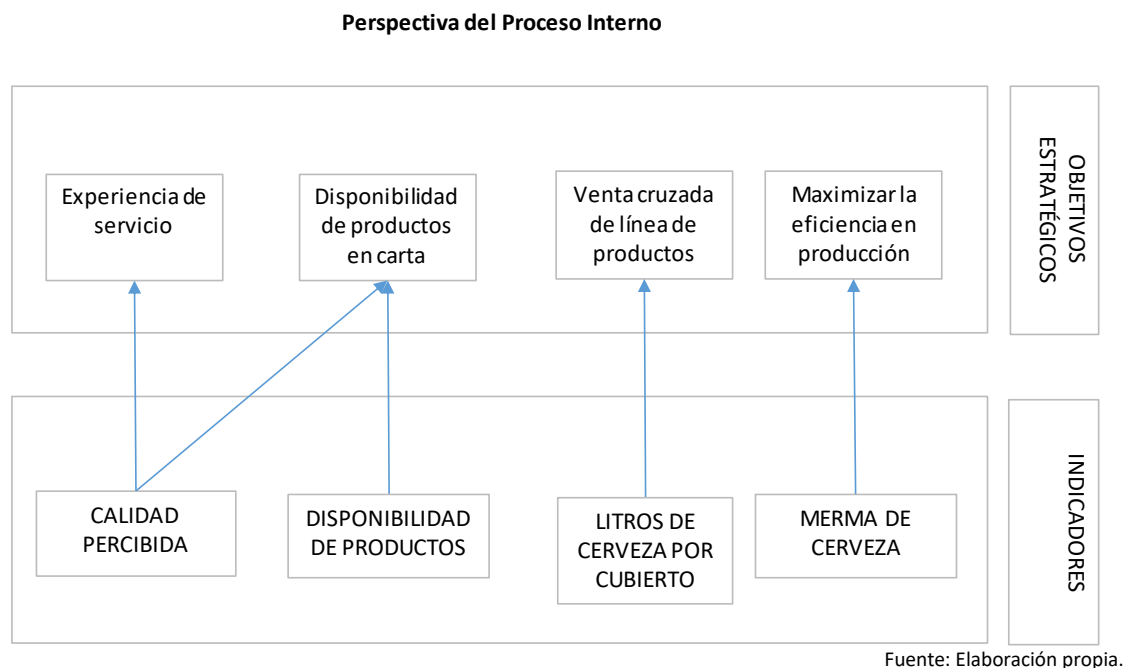
Por el lado del objetivo de mejora de eficiencia operativa, la propuesta es medirla a través de la EFICIENCIA DE COSTO FIJO y la TASA DE CONTRIBUCIÓN MARGINAL.

Cuadro 4: Perspectiva del cliente. Vínculos entre objetivos e indicadores.



En el cuadro 4 se analizan las relaciones entre los objetivos planteados para la perspectiva de clientes y los indicadores seleccionados para monitorear el cumplimiento. Se puede observar en el esquema que la satisfacción del cliente tanto en lo referido a la propuesta de servicio como al producto, se monitoreará a través de las encuestas de satisfacción, entendiendo que a medida que la misma mejore, aumentará la cantidad de clientes y por ende la cuota de mercado.

Cuadro 5: Perspectiva del proceso interno. Vínculos entre objetivos e indicadores.



EL cuadro 5 presenta la forma de medir el cumplimiento de los objetivos de la perspectiva de proceso interno. Se observa con claridad que la experiencia de servicio y la disponibilidad de productos que figuran en carta se verán reflejadas en las encuestas que realizarán los clientes, tanto sobre calidad como sobre disponibilidad. Por otro lado, la venta cruzada será medida con el indicador de litros de cerveza por cubierto y la eficiencia productiva a través de la merma de cerveza. Se aclara una vez más que el foco se hace en la cerveza por ser el principal rubro de la empresa y representar la mayor participación de ventas.

Cuadro 6: Perspectiva del aprendizaje y crecimiento. Vínculos entre objetivos e indicadores.



Fuente: Elaboración propia.

En el cuadro 6 se vinculan los objetivos de aumentar la productividad y capacitación en atención y conocimiento de productos ofrecidos. Dichos objetivos se verán reflejados en el indicador de productividad de los empleados, que estará fuertemente influenciado por la cantidad de capacitaciones que tomen, sumado a la motivación de los mismos que acordamos se medirá a través de las sugerencias por empleado y las sugerencias puestas en práctica.

Por todo lo expuesto, en los anteriores cuadros en los que se desglosaron objetivos e indicadores por perspectiva, los indicadores que se pueden observar en el cuadro 2 son los que darán las señales correctas de que los objetivos estratégicos presentados esquemáticamente en el cuadro 1 se están cumpliendo.

Capítulo 4: Conclusiones

De acuerdo al contenido expuesto en el presente trabajo, se concluye en primer lugar que es posible desarrollar un cuadro de mando integral en una PyME argentina a pesar de que el acceso a la información sea más dificultoso que en economías más desarrolladas como se plantea en el marco teórico.

Este proceso de construcción conjunta del tablero de comando ha generado que el director de la empresa y los propietarios de la misma definan formalmente los objetivos estratégicos de la empresa y la forma en la que esperan llevarlos a cabo. Las reuniones de reflexión sobre estos temas llevaron a la alineación de criterios, expectativas y objetivos que ahora se podrán transmitir a todos los que forman parte de la empresa.

Se entiende que el camino transitado para la generación de la herramienta de gestión propuesta ha generado un entrenamiento y capacitación permanente para los integrantes de la organización en la temática de control de gestión, por lo que las decisiones ahora estarán basadas en el análisis de las variables críticas que llevarán al cumplimiento de los objetivos trazados.

Además, dicho camino servirá de base para futuras modificaciones en el cuadro de mando integral en caso de cambiar el contexto que atraviesa la empresa y el rubro o que cambien los objetivos estratégicos.

Por otro lado, la aplicación del presente trabajo generó un gran aprendizaje en cuanto a la temática planteada y la posibilidad de replicarlo para otras empresas y otros rubros. Próximamente se llevará a cabo la etapa de implementación del contenido del trabajo en la empresa seleccionada, pero dicha implementación excede el alcance del presente trabajo.

El entregable de este trabajo facilitará a los directores de la empresa la información relevante, veraz y oportuna para la toma de decisiones, fomentará la planificación estratégica, la medición de resultados, el análisis de costos y las previsiones financieras y motivará la profesionalización de los directivos en la temática planteada generando el círculo virtuoso entre la herramienta y los usuarios de la misma.

En la siguiente figura se presenta, a modo de resumen, una tabla con los objetivos presentados por perspectiva con sus respectivos indicadores que servirán para la medición del grado de cumplimiento de los mismos.

Cuadro 7. Tabla resumen del Cuadro de Mando Integral.

TABLA RESUMEN CUADRO DE MANDO INTEGRAL		
Perspectiva	Objetivo estratégico	Indicador
Financiera	Mejorar los rendimientos	ROE
		ROS
	Aumentar las ventas	CUBIERTO PROMEDIO
		INCREMENTO EN VENTAS
Mejorar la eficiencia operativa	EFICIENCIA DE COSTO FIJO	
	TASA DE CONTRIBUCIÓN MARGINAL	
Del cliente	Satisfacer al cliente con productos de alta calidad	INCREMENTO DE CLIENTES
		INCREMENTO DE CUOTA DE MERCADO
		SATISFACCIÓN DE CLIENTE
	Satisfacer al cliente con una propuesta de excelencia	INCREMENTO DE CLIENTES
		INCREMENTO DE CUOTA DE MERCADO
		SATISFACCIÓN DE CLIENTE
De los procesos internos	Disponibilidad de productos en carta	CALIDAD PERCIBIDA
		DISPONIBILIDAD DE PRODUCTOS
	Experiencia de servicio	CALIDAD PERCIBIDA
	Maximizar eficiencia de producción	MERMA DE CERVEZA
	Venta cruzada de línea de productos	LITROS DE CERVEZA POR CUBIERTO
De crecimiento y aprendizaje	Aumentar la productividad de los empleados	PRODUCTIVIDAD POR EMPLEADO
		SUGERENCIAS POR EMPLEADO
		SUGERENCIAS PUESTAS EN PRÁCTICA
	Capacitación en atención al cliente	CANTIDAD DE CAPACITACIONES
	Capacitación sobre productos ofrecidos	CANTIDAD DE CAPACITACIONES

Fuente: Elaboración propia

La obra de Kaplan y Norton, comienza con una analogía en la que un piloto de avión cuenta con un único instrumento para volar la aeronave que mide sólo la velocidad aérea. El piloto explica que otras variables como la altura o el nivel de combustible no se medían, ya que el piloto contaba con mucha experiencia en cuanto a la primera, y no podía descuidar la velocidad para medir la segunda. La empresa atravesaba antes de la aplicación del programa de cuadro de mando integral, por una situación como la planteada. La herramienta con la que ahora cuenta la empresa proporcionará al director de la misma y a los propietarios el equipo de instrumentos que los llevara a pilotar la aeronave con destino al éxito competitivo. El aporte fundamental se entiende que es de la traducción de la estrategia y los objetivos en un amplio conjunto de medidas de la actuación, que proporcionarán la estructura necesaria para un sistema de gestión y

medición estratégica. El énfasis sigue estando puesto en la consecución de objetivos financieros, pero ahora la empresa cuenta con los inductores de actuación de dichos objetivos financieros. Es decir, permitirá seguir la pista de los resultados financieros, al mismo tiempo que observen los progresos en la formación de aptitudes y adquisición de los bienes intangibles necesarios para el crecimiento futuro.

Bibliografía

- Amat, J. M. (1998). Control de gestión: una perspectiva de dirección (4ta ed.). España: Gestión 2000.
- Chiavenatto, I. (1989). Introducción a la teoría general de la administración (3ra ed.). México.
- Dapena Fernandez, Juan Lucas. (2019). Finanzas de la empresa, toma de decisiones y subjetividad (3ra ed.).
- Drucker, P. (1999). La información que los directivos necesitan realmente. En: "Como medir el rendimiento de su empresa" Harvard Business Review. España: Deusto.
- Hax, A. y Majluf, N. (1996). Gestión de empresa con una visión estratégica (4ta ed.). Chile: Dolmen.
- Hermida, J., Serra, R. y Dastika, E. (1999). Administración & Estrategia (4ta ed.). Argentina: Macchi.
- Horngren, Charles T.; Srikan M. Datar; Madhav V. Rajan. (2012). Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial. Decimocuarta edición
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (1997). Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard). España: Gestión 2000.
- Kaplan, R. S. y Norton, D. P. (2000). Como utilizar el cuadro de Mando Integral. España: Gestión 2000.
- Lorino, Philippe. Control de gestión estratégica (1996). México: Alfaomega.