

Capítulo 1

APORTES A LAS DISCIPLINAS DE COSTOS, GESTIÓN O AFINES A AMBAS

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LOS INDICADORES DE PILOTAJE DE LA RESPONSABILIDAD
SOCIAL Y SOCIETAL DE LA EMPRESA
RESULTADOS DE EXPERIMENTACIÓN**

Tipificación: Aportes a las disciplinas de Costos, Gestión o afines a
ambas

Autores

Henri SAVALL,

Catedrático de Ciencias de Gestión en la Universidad Jean Moulin,
Lyon, Francia, Director del ISEOR.

Véronique ZARDET,

Catedrática de Ciencias de Gestión en la Universidad Jean Moulin
Lyon 3, Francia, Co-Directora del ISEOR.

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LOS INDICADORES DE PILOTAJE DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y SOCIETAL
DE LA EMPRESA
RESULTADOS DE EXPERIMENTACIÓN**

Tipificación: Aportes a las disciplinas de Costos y de Gestión, Afines a ambas

RESUMEN

El diseño y la implementación de indicadores de evaluación de la responsabilidad social durablemente sostenible, requieren, para su utilización por las partes interesadas de la empresa u organización, dos condiciones:

- una arquitectura de “descentralización sincronizada” que vincula los niveles local y global de medición;
- una cooperación más estrecha de los distintos actores de la organización en un enfoque de utilizarlos para el pilotaje estratégico y operativo compartido entre los actores; éste es un requisito relevante para mejorar la confiabilidad de los indicadores.

Los requisitos y las consecuencias de esta implementación son:

- la reducción de la hiperespecialización de los conceptos, herramientas, utilizados en el control de gestión operativo y estratégico, y la formación integrada de todas las categorías de actores para sensibilizarlas sobre los conceptos principales y el uso de indicadores sencillos y confiables, en la función y misión de cada actor;
- una formación de sensibilización para facilitar el aprendizaje de las diferentes partes interesadas en su papel de pilotaje o de control externo según el caso.

En esta ponencia se presentan resultados de indicadores sencillos y concretos que se experimentaron en muchas empresas y organizaciones de Europa y América.

Introducción

El tema de la responsabilidad social de la empresa es desde inicios de los años 2000 un tema de gran actualidad tras los escándalos de los casos Enron en Estados Unidos, Parmalat y otros en Europa. Las leyes, normas, cartas, referenciales... se han ido multiplicando a todos los niveles, desde la empresa hasta nivel nacional e incluso internacional.

El objeto de la presente ponencia es la medición, en el sentido amplio del término, cualitativo, cuantitativo y financiero de la responsabilidad social y societal de la empresa. Más allá de los discursos políticos, de las campañas de comunicación interna y externa, se trata de saber cómo logran las empresas implementar indicadores para medir y asumir su propia responsabilidad social y societal, cuáles son los indicadores utilizados, qué fiabilidad tienen éstos, y si están o no están arraigados en las prácticas de conducción estratégica y operativa.

En la primera parte de la ponencia, destacaremos la acentuación de la exigencia generalizada de responsabilidad social tanto ante la empresa como ante las organizaciones e instituciones públicas. Luego, presentaremos nuestras hipótesis de investigación, y la metodología de investigación-intervención que llevamos aplicando desde hace largo tiempo. La segunda parte expondrá los resultados de los indicadores de pilotaje de la responsabilidad social implantados en empresas y organizaciones durante nuestras actividades de investigación-intervención. Por fin, intentaremos poner en evidencia las condiciones de eficacia para el pilotaje de la responsabilidad social.

1. Acentuación de la exigencia de responsabilidad social durablemente sostenible

1.1 Una problemática generalizada de mayor exigencia hacia las empresas y las organizaciones públicas

Las empresas y organizaciones evolucionan en un universo cada vez más saturado con normas de todo tipo, el que llamaremos universo « tétranormalizado » es decir, atravesado por cuatro grandes polos de normas¹:

- Normas de actividad, de producción, comerciales
- Normas sociales relativas al empleo y a las condiciones de vida en el trabajo
- Normas contables y financieras
- Y por último, normas de calidad, entorno y seguridad

Las normas proceden de instituciones públicas nacionales, supranacionales o al contrario, locales, regionales, incluso infra regionales o aún de organismos privados que promulgan normas o referenciales, de colegios de profesiones, de organizaciones no gubernamentales...

- Caso de las empresas

La observación de los últimos decenios muestra que el perímetro de la responsabilidad social de la empresa tiende a aumentar bajo la presión de diferentes categorías de actores y redes, sean éstas políticas, sindicales o incluso religiosas. La misma opinión

¹ Savall H., Zardet V., La tétranormalisation : défis et dynamiques, (la tetranormalización : desafíos y dinámicas) Ed. Economica, París, 2005

pública que resulta de estos juegos de influencia presiona a su vez a los decisores legales y a las empresas para extender el perímetro de responsabilidad social,

Por consiguiente, en este universo complejo, las principales partes interesadas de una determinada organización ejercen mayor influencia que la opinión pública. Existen dos razones principales que explican dicha presión y la sospecha por las partes interesadas en la empresa que son, por una parte, una carencia técnica, y por otra, un diálogo insuficiente:

- Carencia técnica puesto que por una parte no hay reflejo ni hábito ni tradición de utilización de indicadores aceptados por las diferentes partes interesadas y que el control externo del presupuesto no resulta ser un modo eficaz de diálogo debido a la clasificación por tipo de cargas y productos
- Diálogo insuficiente puesto que la frecuencia de los contradictorios dispositivos de comunicación-coordinación-concertación es demasiado escasa para que las partes interesadas puedan tener un verdadero conocimiento de la empresa. En su lugar se observa más bien que la organización envía a las partes interesadas informaciones polémicas unilateralmente y viceversa. En la dialéctica conflicto-cooperación entre la organización y sus miembros y entre los mismos miembros (ejemplo: accionistas/asalariados), la falta de fiabilidad o la falta de transparencia indicadores sobre potenciales de pilotaje de la extensión de la responsabilidad social durablemente sustentable, deseada por la mayoría, exacerba la polémica y destruye parte del valor agregado a través de los costos ocultos originados por dicha polémica y sufridos a la vez por la organización y las partes interesadas.

- Caso de los territorios

Hemos planteado la hipótesis de que existe un isomorfismo referente a los fenómenos **ocultos** a escala de la infraestructura de las organizaciones cuando en **aparición**, las superestructuras de las organizaciones y de los territorios son sumamente diferentes. Esta hipótesis se basa en el concepto de contingencia genérica (véase Savall y Zardet, 2003).

De hecho, un gran número de problemáticas observadas en las organizaciones son comparables a las problemáticas de los territorios. Por ejemplo:

- Al igual que en los territorios, las organizaciones son porosas y se puede observar que están apiladas
- Al igual que los ediles, los administradores de organizaciones sólo están en su cargo por un tiempo determinado
- Al igual que para los territorios, los desempeños creados en una organización pueden ser apropiados por otras organizaciones (por ejemplo a través de la rotación de personal y de la renuncia de personas capacitadas en la organización y que irán a trabajar a otra organización.
- Las fronteras de las organizaciones son porosas como las de los territorios.
- Existen relaciones transversales de mercado dentro de la empresa y relaciones jerárquicas relajadas y flexibles entre los actores,
- Las relaciones entre los territorios y dentro de un mismo territorio y entre las organizaciones, están jerarquizadas a través del efecto de dominación (Perroux 1948)
- Al igual que las organizaciones, los territorios tratan de ser competitivos y atractivos manteniendo relaciones competitivas con los demás territorios
- Al igual que las organizaciones, los territorios tienen una gobernanza más o menos estructurada, más o menos permisiva, y más o menos eficaz y eficiente.

- Las organizaciones públicas también se confrontan a problemáticas de responsabilidad social.

Efectivamente, las partes interesadas aumentan también ellas su grado de exigencia, ante las organizaciones públicas sean éstos, financieros, usuarios de servicios públicos o personal. Citemos a título de ejemplo el caso de la Universidad pública que estudiamos detenidamente (H. SAVALL y V. ZARDET, 2005).

La Universidad puede constituir uno de los principales motores de desarrollo de la responsabilidad social de la empresa (RSE), en los sectores privado, público y asociativo.

La Organización-Universidad, se encuentra de hecho confrontada a la problemática de la responsabilidad social ante los estudiantes, los futuros empleadores de los estudiantes, el personal y sus instituciones, así como ante la sociedad civil. La aparición de señales en el entorno de la Universidad representan un testimonio como sucede con la certificación y sellos de calidad (AACSB², EQUIS³...), convenios de colaboración con universidades extranjeras o acreditación de las universidades bajo tutela.

¿Compiten las universidades entre ellas? ¿Es la actividad universitaria de tipo comercial?
¿El estudiante, es o no un “cliente” que valora, vigila la enseñanza que se le imparte o se le propone?

Todas las organizaciones están sujetas a los fenómenos de la tetranormalización⁴, ¿La universidad puede estar eximida de cumplir con los cuatro polos de normas: sociales (OIT), contables y financieras (IASB-IFRS), de condición de actividad y de intercambios (OMC), de calidad y medio ambiente (ISO)?

El concepto de Responsabilidad Social Durablemente Sustentable (RSDS) que proponemos⁵ expresa la relación dialéctica entre la propensión a ampliar el ámbito de la responsabilidad social y el riesgo de que esta extensión no pueda ser aceptada durablemente dado los limitados presupuestos que la Universidad logra negociar con los poderes públicos y las empresas.

1.2 Hipótesis de investigación

Nuestro programa de investigación sobre los indicadores de responsabilidad social y societal incluye dos dimensiones en las hipótesis:

- Una dimensión explicativa sobre el estado actual de las prácticas empresariales: nuestra hipótesis es que el modo de control y de presión de las partes interesadas está poco documentado puesto que los indicadores son, o inexistentes, o sospechosos para algunas de las partes interesadas. El desempeño del papel de las

² AACSB : Association for Advance Collegiate Schools of Business

³ EQUIS : European Quality Improvement System

⁴ Savall H., Zardet V., *La tétranormalisation : défis et dynamiques (desafíos y dinámicas)*, Economica, 2005, 195pag. El libro presenta un programa de investigación que va a ser realizado en red con equipos internacionales. En Francia, una red de investigación inter asociaciones académicas : AFC, AGRH, AIMS, IAS, ADERSE se encuentra en fase de desarrollo.

⁵ Savall H., Zardet V., « Approche endogène : vers une responsabilité sociale durable, supportable par l'entreprise ? (Enfoque endógeno hacia una responsabilidad social durablemente sustentable por la empresa ?) », in *La responsabilité sociale de l'entreprise - Mélanges en l'honneur du Professeur Roland Pérez*, (La responsabilidad social de la empresa- Misceláneas en honor al Profesor Roland Pérez) coordinado por Le Roy F., Marchesnay M., Editorial EMS, 2005

- *La tétranormalisation : défis et dynamiques*, (la tetranormalización : desafíos y dinámicas) ibid

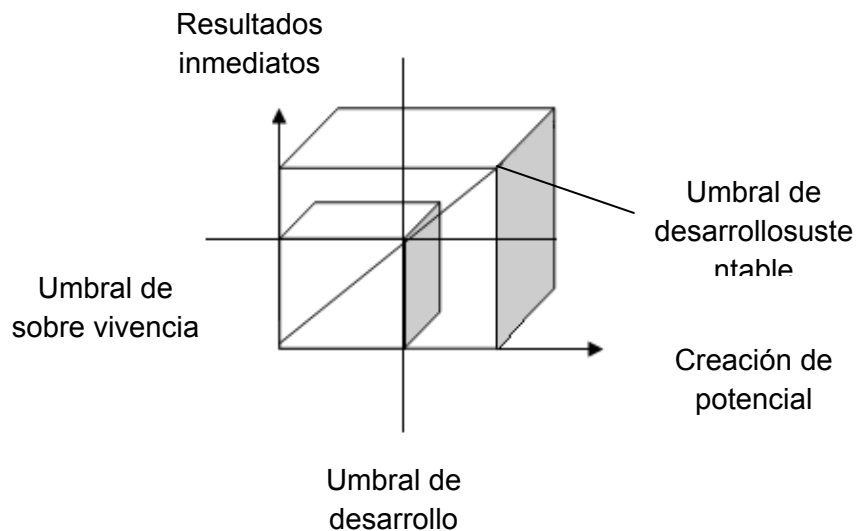
partes interesadas está por consiguiente tergiversado por falta de información utilizable por ellas en su modo de acción.

- Una dimensión prescriptiva sobre la posible evolución de esta situación: la aplicación de indicadores de evaluación de responsabilidad social durablemente sustentable es posible mediante una descentralización sincronizada y la integración de tres pilares conceptuales: la interactividad cognoscitiva, la intersubjetividad contradictoria y la contingencia genérica (Savall, Zardet, 2004).

Dichos indicadores presentan un mayor grado de aceptabilidad por las partes interesadas, más elevado que los analíticos propuestos en la literatura de administración y contaduría con una yuxtaposición de indicadores dispares que obstaculizan el imprescindible arbitraje que requiere el pilotaje estratégico de la organización.

La problemática planteada es la siguiente: el desempeño de cualquier empresa u organización puede ser ubicado en tres ejes: el de los resultados inmediatos, o sea su desempeño económico a corto plazo, el de la creación de potencial (desempeño socioeconómico a medio plazo) y el del desarrollo sostenible en el sentido de la capacidad de mantenimiento de la calidad medioambiental

Figura 1: Umbrales de supervivencia y desarrollo



¿Cuáles son los indicadores de los que dispone la empresa para garantizar que sobrepasa el umbral de supervivencia, el de creación de potencial y el de desarrollo sostenible? La creación de potencial se caracteriza por inversiones materiales o intangibles en el ámbito del producto, del mercado, de la tecnología, del potencial humano y de la organización.

Algunas acciones orientadas hacia los resultados inmediatos o la creación de potencial permiten alcanzar simultáneamente objetivos de desarrollo sostenible. Otros en cambio, no tienen esta propiedad. Así la externalización de actividades de producción hacia países lejanos de Europa del Este, de África o de Asia está orientada a la búsqueda de resultados inmediatos que conllevan un alto riesgo de destrucción de parte del potencial humano de la empresa, si la externalización provoca reducciones de personal en las plantas de la región inicial y deterioro del desarrollo medioambiental debido a las

numerosas emisiones de gas carbónico generadas por el transporte de mercancías desde los sitios externalizados hacia los lugares de distribución.

Nuestra **hipótesis central** puede así resumirse: el diseño y la elaboración de indicadores de evaluación de la responsabilidad social durablemente utilizables por las partes interesadas en la organización exigen:

- Una arquitectura de descentralización sincronizada que una lo local con lo global
- Una mayor cooperación entre los diferentes actores de la organización en una óptica de función de pilotaje estratégico y operativo compartido por los actores, único medio susceptible de mejorar la fiabilidad de los indicadores.

Las consecuencias y condiciones requeridas para esta implementación son:

- Reducción de la hiper-especialización de los conceptos y herramientas empleados en el control de gestión operativo y estratégico y la formación integrada de todas las categorías de actores a una sensibilización de cara a los principales conceptos y a la utilización de indicadores sencillos y fiables en sus respectivas funciones
- Formación de sensibilización para facilitar el aprendizaje de las diferentes partes interesadas sobre su papel de pilotaje o de control externo.

1.3 Marco conceptual : la teoría socio-económica

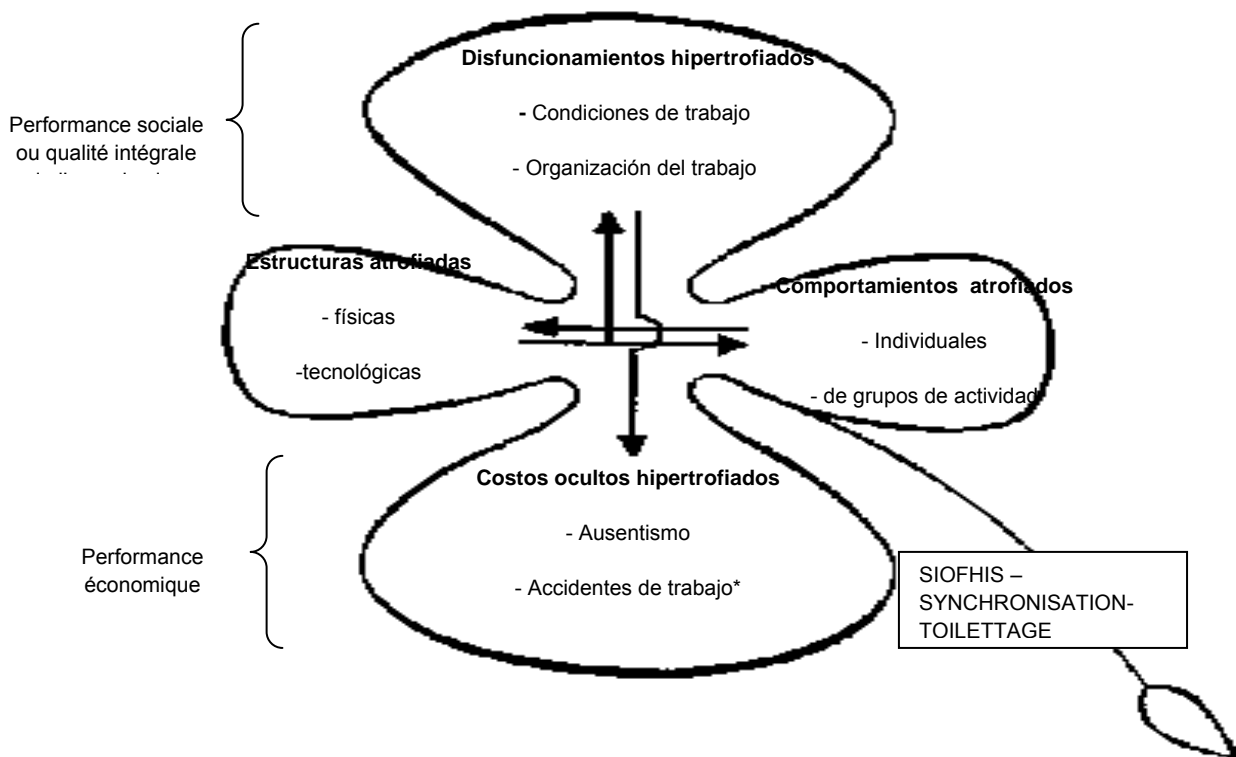
La teoría socio-económica de las organizaciones (Savall 1974/1975, 1979, 2003, 2007 ; Savall y Zardet 1987, 1995, 2004, 2008 ; Savall, Zardet et Bonnet, 2000, 2008), citada especialmente por numerosos autores franceses y americanos (Perroux, 1979 ; Ansoff, 1981 ; Boje y Rosile, 2001, 2003 ; Buono, 2001, 2003 ,2007; Harris, 2001 ; Hayes, 2001 ; Plane, 2003 ; Rojot, 2003 ; Trepo, 2003 ;) destaca que toda empresa u organización genera espontáneamente disfuncionamientos que se traducen por costos ocultos. En tal contexto, la teoría socioeconómica de las organizaciones se esfuerza en demostrar la viabilidad financiera y racionalidad económica de las estrategias empresariales pro-activas, preferibles a las estrategias meramente reactivas en las que la organización se somete con cierta pasividad al ajustarse a su entorno; tal como lo sugiere la teoría de las unidades activas de François Perroux (1975).

La hipótesis que fundamenta la teoría socioeconómica de las organizaciones fue formulada a partir de un método de investigación basado en la alternancia entre estrecha observación del funcionamiento de gran número de empresas y conceptualización heurística progresiva y acumulativa. (Véase Savall y Zardet, 2004; Plane, 2003; Boje, 2003; Buono, 2007). He aquí el enunciado simplificado.

- *Breve presentación del núcleo de la teoría*

El modelo considera que una organización es un conjunto complejo constituido de cinco tipos de estructuras; físicas, tecnológicas, organizacionales, demográficas y mentales, las cuales interactúan con cinco tipos de comportamientos humanos, individuales, de grupos de actividad, de categorías socio-profesionales, de grupos de afinidad y colectivos. La interacción permanente y compleja crea pulsaciones de actividad que constituyen el funcionamiento de la empresa y logran un determinado resultado.

Figura 2: Modelo socioeconómico de funcionamiento de una organización



Sin embargo, se puede discernir en dicho funcionamiento, anomalías, perturbaciones, desviaciones entre el funcionamiento deseado y el funcionamiento observado: son los *disfuncionamientos*. Estos últimos pueden clasificarse a su vez en seis familias: condiciones de trabajo, organización del trabajo, comunicación-coordinación-concertación, gestión del tiempo, formación integrada e implementación estratégica. Estas seis categorías son al mismo tiempo, variables explicativas del funcionamiento efectivo de la empresa y ámbitos de acción de mejoramiento para corregir los disfuncionamientos identificados en el diagnóstico de la organización. (Véase figura 2).

Las regulaciones provocadas por los disfuncionamientos generan costos para la organización que son en su mayoría *costos ocultos* que mancillan la pertinencia, eficacia y eficiencia de las decisiones (véase cuadro 1).

Los costos ocultos afectan el desempeño socioeconómico de la empresa. De hecho, los costos ocultos incluyen seis componentes. Los tres primeros constituyen *cargas* que la organización podría evitar, por lo menos parcialmente si su nivel de disfuncionamientos fuese menos alto. Se trata de *sobresalarios, sobretiempos y sobreconsumos*. Los otros tres componentes son de tipo especial puesto que no son verdaderamente cargas sino faltas de ingresos que constituyen una pérdida de producción o de actividad provocada por los disfuncionamientos, algo que se dejó de ganar, y representan un costo de oportunidad. Se trata de *no producción, de no creación de potencial y de riesgos corridos* por la empresa.

Cuadro 1: Ejemplos de costos ocultos – Casos de empresas.

empresas	En euros, por persona y al año	En % de la masa salarial
- Gran distribución, servicio post venta,	14 600 €	84 %
- Notarías	19 500 €	40 %
- Hospital	18 200 €	51 %
- Organismos de Seguro Social	17 200 €	45 %
-Metalurgia	20 600 €	80 %
-Electrónica	53 700 €	220 %

Las investigaciones sobre la gestión socioeconómica experimentada en las organizaciones muestran que sólo un *enfoque global de la empresa* es capaz de explicar, por una parte, el nivel y mecanismos de su desempeño económico, y de inspirar por otra parte acciones de mejoramiento sostenibles de su desempeño. Así, la gestión socioeconómica define el comportamiento socioeconómico como un pilotaje y un arbitraje dentro de un movimiento dialéctico entre ética y deontología por una parte, o sea las reglas del juego social-, y por otra parte, eficacia y eficiencia sostenibles.

La evolución espontánea de la empresa no le permite una adaptación espontánea a su entorno que preserva, e incluso desarrolla su capacidad de supervivencia-desarrollo a corto, medio y largo plazo y su competitividad. Los múltiples cambios que acompañan una evolución más deliberada, es decir decidida y anticipada, conlleva un proceso estructurado y metódico, formado de invariantes descubiertas a lo largo de la experimentación. Dicho proceso es denominado *intervención socioeconómica*.

- *Principio de la investigación-intervención*

En Europa e incluso en Estados Unidos, los profesores-investigadores tienen una visión dicotómica de la investigación y de la consultoría. De un lado, la investigación

pretendería elaborar y producir nuevos conocimientos, de otro lado, la consultoría consistiría en la aplicación, en la empresa y en las organizaciones, de conocimientos previamente establecidos durante las etapas precedentes de la investigación. Nuestra visión es completamente diferente, consideramos la consultoría como una tecnología de la investigación en gestión, razón por la cual la calificamos de *Consultoría científica* o de investigación-intervención. Su opción se basa en la convicción de que es absolutamente necesario en Ciencias de Gestión, *observar* el objeto o la problemática de investigación con gran rigor metodológico y suficiente cercanía. La presencia y el trabajo de los investigadores, llamados investigadores-interventores dentro de la empresa son por lo tanto guiados por el objetivo de *observar* mejor el objeto de investigación, *complejo e intangible* que forman las prácticas y juegos de los actores, el funcionamiento de la empresa, los procesos de cambio y su desempeño global sostenible.. El investigador entra en la organización y no se conforma con observar superficialmente desde el exterior. Negocia su posición en la empresa, organizando a la vez una confrontación y una cooperación con los actores de la organización con el fin de obtener *conocimientos sólidos*. Cada investigación-intervención ayuda a construir dos tipos de conocimientos -, por una parte, conocimientos específicos de la empresa u organización, en una lógica de estudio de casos, y por otra parte, conocimientos genéricos que contribuyen a la elaboración de *conocimientos trasladables* a otras empresas (Savall, 1978, 2003; Savall y Zardet, 1996, 2004).

El laboratorio de investigación ISEOR ha formado cerca de 500 investigadores de grado doctoral y post doctoral que han trabajado en nuestro centro entre 9 meses y treinta años. Éste puede compararse a un “meta despacho » de consultoría científica. Despacho en la medida en que vende prestaciones de servicios resultantes de esos descubrimientos a empresas y a organizaciones con objeto de mejorar sus desempeños. Al mismo tiempo, es un laboratorio de investigación fundamental ya que la acumulación de conocimientos genéricos consolida la teoría socioeconómica de las organizaciones validada en más de 1200 casos de organizaciones y entre más de 110 000 personas que han participado a la coproducción de conocimientos innovadores a través del proceso de experimentación.

Cada investigación-intervención es objeto de un contrato entre el centro de investigación y la empresa u organización pública, que sustenta en el pliego de condiciones los aspectos metodológicos y su financiación. Gracias a dichos contratos, el ISEOR mantiene desde hace 33 años el autofinanciamiento de su programa científico.

La intervención socioeconómica también es práctica y operativa; puede ser aplicada a la vez por los equipos de investigación y por los profesionales de la consultaría. La interacción entre, investigadores, administradores en las empresas y consultores profesionales manifiesta una concepción del papel societal y de responsabilidad de la Universidad basada en la cooperación y sinergia, fuentes de innovación. (Savall, Zardet, 1995, 2001, 2005).

Durante más de 30 años, el ISEOR ha intervenido en muchos tipos de empresa y organización, de todos los tamaños y de diversas localizaciones geográficas, en Francia y en el extranjero. A medida que los diversos sectores de actividad – cerca de 70- iban

viéndose afectados por la crisis: 40% en la **industria** (metalurgia, vidrio, textil,...), 30% en el **sector terciario** lucrativo (banca, seguros, gran distribución...) y 30% en las **organizaciones de servicio público** – (hospitales, organismos de seguro social, comunidades territoriales, administraciones gubernamentales...).

Este vasto programa científico nos ha permitido elaborar el concepto de **gestión socioeconómica innovadora**, modelo de gestión que integra estrechamente la **dimensión social** de la empresa y su desempeño económico. Integra métodos de gestión global basados en el **desarrollo humano** de la organización como principal factor de eficacia a corto, mediano y largo plazo. La gestión socioeconómica de las empresas y organizaciones se apoya en una construcción teórica llamada *análisis socioeconómico* y se implementa en las empresas y organizaciones a través de un método operativo de intervención denominado *intervención socioeconómica*.

2 Implementación de indicadores de responsabilidad social durablemente sustentables y sus impactos

En el marco de numerosas investigaciones-intervenciones realizadas por el ISEOR en las empresas y organizaciones de todos los tamaños, la concepción, elaboración y después la utilización de indicadores de pilotaje representan un eje prioritario de trabajo. De hecho, los diagnósticos socioeconómicos realizados al inicio de cada investigación-intervención, resaltan claramente la evidente falta de indicadores de pilotaje para todas las funciones del personal de dirección y gerencia. Las empresas centradas en la rentabilidad a corto plazo disponen, por lo general, de algunos indicadores « tradicionales » de ventas, de costos, de margen beneficiario pero éstos se caracterizan por dos rasgos:

- Están esencialmente destinados a Gerencia General y a la Gobernanza dejando a los mandos medios y superiores « fuera de juego » ;
- Son indicadores de medida de resultados de acciones pasadas que ayudan más bien a « mirar por el retrovisor » en lugar de decidir el rumbo y el itinerario: son más bien « contadores » registradores y no indicadores para pilotear. Por su propia naturaleza, estos contadores analizan muy insuficientemente la creación de potencial, el desarrollo sostenible y la inversión intangible de la empresa lo cual entraña miopía y dirección « a ciegas ».

Así, la observación científica de los sistemas tradicionales de gestión conforme a una metodología rigurosa de investigación-intervención (Savall, Zardet, 1992, 2004) destaca tres carencias:

- Ausencia de medición o medición muy imperfecta de los indicadores de creación de potencial, especialmente para la inversión intangible
- Ausencia de medición de la inversión intangible generada y autofinanciada por la empresa, fuente de perennidad
- Ausencia de inclusión del costo de los disfuncionamientos que destruyen el valor agregado efectivo (sobrecargas inútiles) o potencial (costos de oportunidad) sin contabilizar.

2.1 Método de elaboración e implementación de indicadores

- *Método de ingeniería del cambio para la implementación de estrategias pro-activas*

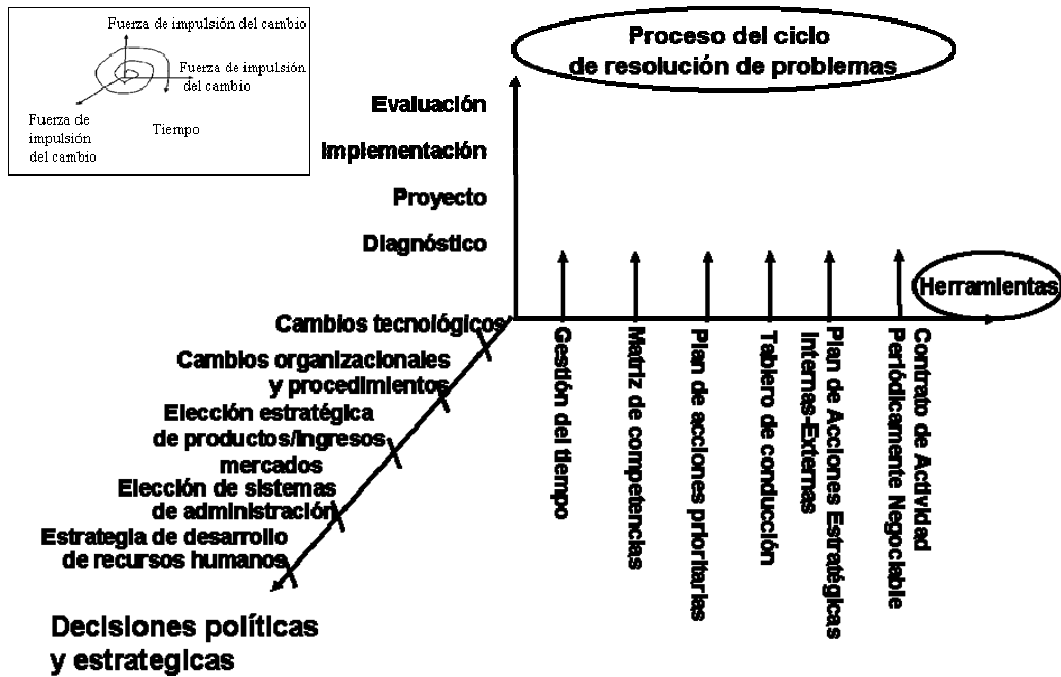
El proceso de intervención socioeconómico pretende mejorar tanto la *calidad integral* (interna y externa) de las organizaciones como el *pilotaje del desempeño económico y social* a través de dos ejes (véase fig. 3):

- Un proceso cíclico de *resolución de problemas o dispositivo de conducción del cambio que permita mejorar la calidad mediante el desarrollo simultáneo de la calidad de las estructuras y de los comportamientos*. El *método socioeconómico* de resolución de problemas integra cuatro etapas: *diagnóstico* de los disfuncionamientos y valoración de los costos ocultos, *proyecto, que consiste en concebir y elaborar soluciones innovadoras*, *Implementación* estructurada de acciones de mejoramiento, evaluación de los resultados y desempeños cualitativos, cuantitativos y financieros.
- Implementación de una estructura de pilotaje, un método de gestión con *herramientas estimulantes* que se caracteriza por movilizar el potencial humano y mejorar la calidad del análisis de gestión así como la pertinencia de la toma de decisión.

El desarrollo de la intervención socioeconómica en una organización incluye dos acciones simultáneas y sincronizadas: una acción horizontal en la que participa el equipo de dirección y mandos medios y una acción vertical que interviene en al menos dos unidades (áreas, departamentos, agencias) en la que participa el personal de dirección de dichas unidades y el personal operario. La doble acción horizontal y vertical, denominada proceso « *horivert* », permite por una parte, garantizar una mejor articulación de la intervención socioeconómica con la estrategia de la organización, y por otra parte, poner en evidencia con el fin de resolverlos, los disfuncionamientos de alcance estratégico o vinculados con la actividad operativa.

La intervención socioeconómica permite identificar los disfuncionamientos de la empresa y proponer paralelamente un proyecto de reorganización de su funcionamiento adaptado a sus imperativos específicos gracias al *involucramiento* de los actores (Boje, Rosile, 2003; Buono, 2001, 2003, 2007; Harris, 2001; Hayes, 2001, 2007).

Figura 3: Articulación de las tres fuerzas de impulsión del cambio



- **Método práctico de elaboración de indicadores**

La implementación de nuevos indicadores de pilotaje presenta las siguientes características:

- En el marco global de una acción de formación-concertación del conjunto de la dirección y mandos medios, su objetivo reside en consolidar el papel empresarial, profundizar el tema de los indicadores de **pilotaje para la decisión** ayudando a cada miembro de la dirección y a los mandos medios a crear y a elaborar nuevos indicadores con objeto de identificar más eficazmente la creación de potencial realizada localmente en cada uno de los sectores de la empresa.
- Los diagnósticos socioeconómicos llevados a cabo en las empresas que ponen en evidencia los disfuncionamientos y los costos ocultos resultantes, constituyen una base importante para **convertir los costos ocultos o los principales disfuncionamientos en indicadores de pilotaje**. Por ejemplo, los costos ocultos vinculados al ausentismo son a veces muy altos y la empresa no ha establecido indicadores de tasa de ausentismo. Lo mismo ocurre con la tasa de rotación del personal o incluso los fallos de calidad, o las quejas por parte de los clientes. Sin embargo, si los disfuncionamientos y los costos ocultos no se convierten en indicadores, éstos van a ocultarse rápidamente, consagrando así la empresa en su "comportamiento de avestruz" frente a los disfuncionamientos y a los costos ocultos.

El desarrollo en todas las direcciones de la función de pilotaje entre todos los mandos medios supone desarrollar indicadores de dos tipos: **indicadores locales** utilizados localmente por cada piloto en su zona de responsabilidad, e **indicadores estratégicos o globales**, consolidados a escala de las entidades y de la empresa para respaldar el pilotaje realizado por la Gerencia general, incluso el reporting externo ante la gobernanza, el accionariado, en resumidas cuentas, ante el entorno externo

- Los actos de pilotaje basados en indicadores locales y estratégicos se ven facilitados por la utilización combinada de diferentes herramientas de gestión (véase figura 3):
 - **Planes de acciones prioritarias** semestrales, que identifican para los próximos seis meses las acciones de resultados inmediatos y de creación de potencial decididos para los próximos seis meses, referentes a la vez tanto a la implementación estratégica de la empresa como a la reducción de los disfuncionamientos. Los indicadores de pilotaje ayudan a valorar el avance de las acciones prioritarias y sus impactos
 - **Contratos de actividad periódicamente negociables** semestrales, sistema de objetivos colectivos, semi colectivos e individuales acompañados de medios y complementos salariales negociados con cada uno de los asalariados de la empresa en función de los planes de acciones prioritarias. Los contratos de actividad periódicamente negociables garantizan un arraigamiento de las acciones responsabilizando a las diferentes personas de un departamento, cada una según sus misiones y actividades
 - **Plan de acciones estratégicas internas-externas** de la empresa, plurianual (entre 3 y 5 años) que identifica los principales ejes estratégicos y las acciones asociadas, relativas a cuatro ámbitos: productos, mercados, tecnologías, potencial humano.
 - **Matriz de competencias**, verdadera cartografía de las competencias disponibles, equipo por equipo, que permite identificar la polivalencia o al contrario, la extrema especialización de los actores, y los puntos vulnerables de los equipos frente a avatares tales como exceso de trabajo de un equipo, ausencia, vacaciones ...
 - **Gestión provisional del tiempo**, que permite a cada mando, y después a cada uno de los actores de la empresa distribuir su tiempo de trabajo provisionalmente en diferentes actividades y asignar recursos de tiempo necesarios para la realización de acciones prioritarias y a posteriori, identificar el tiempo efectivamente dedicado a las diferentes actividades (véase a continuación cuadro 2).

Hemos podido constatar durante nuestras investigaciones–intervenciones que los indicadores de pilotaje van adquiriendo paulatinamente mayor fiabilidad cuando son portadores de intereses, es decir cuando se **utilizan** para valorar el grado de realización de las acciones y sus impactos, y para valorar el logro de los objetivos de los asalariados que se traduce por el pago de un complemento de salario incentivador.

Tres pilares epistemológicos respaldan el establecimiento de verdaderos indicadores de pilotaje y su progresiva fiabilidad:

- La **interactividad cognoscitiva** entre los actores, quienes, a través de discusiones e interacciones sobre los fenómenos que conviene dirigir, fomentan una estructura de indicadores locales, estratégicos y panorámicos.

- La **intersubjetividad contradictoria** que reconoce y valoriza los puntos de vista contradictorios, como fuente de creatividad, fomenta las técnicas de extracción de indicadores que resultan cada vez más confiables .
 - la **contingencia genérica**, que reconoce el carácter específico de cualquier persona pero también su dimensión genérica, permitiendo estabilizar indicadores confiables y utilizables en los diferentes niveles de pilotaje.
- 2.2 Resultados experimentales de un pilotaje descentralizado y concertado de la responsabilidad social durablemente sustentable

¿Qué experiencia puede sacarse de las investigaciones-intervenciones sobre el desarrollo de un pilotaje documentado de una responsabilidad social, societal y medioambiental que sea económica y durablemente sustentable?

Se han experimentado indicadores sintetizados de pilotaje estratégico en contextos sumamente variados. Abordaremos a continuación sucesivamente:

- Los tres indicadores estratégicos
- Un indicador sintetizado de pilotaje del desempeño económico: la contribución por hora al valor agregado sobre los costos variables,
- El pilotaje de la inversión intangible endógena realizado por una organización y la valoración del rendimiento de la inversión,
- El tríptico indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros.

2.2.1 Tres indicadores estratégicos

Estos tres indicadores estratégicos permiten alertar mejor a la empresa, desarrollar su vigilancia estratégica y evaluar los impactos de políticas pro-activas.

- *Indicador costos ocultos/costos visibles*

Los costos ocultos representan los costos causados por los disfuncionamientos sufridos por la empresa. Mientras más numerosos y perturbadores son los disfuncionamientos, más elevado es el importe de esos costos. Sin embargo, el sistema de información económico y contable de las empresas no incluye, por definición, más que informaciones referentes a los costos–desempeños visibles. Por falta de visibilidad, la empresa desconoce totalmente el nivel de sus costos ocultos y por consiguiente, basa sus decisiones de incremento del desempeño económico a corto plazo solamente sobre los costos visibles, lo que conduce a decisiones totalmente erróneas y a graves errores de gestión. De hecho:

1/ Los costos ocultos evaluados en una empresa se sitúan entre 15 000 € y 60 000 € por persona y al año ;

2/ Hemos observado que las estrategias drásticas que pretenden reducir los costos visibles, la mayoría de las veces se traducen por aumentos descontrolados de los costos ocultos lo que reduce mucho la expectativa de ganancias . Efectivamente, las estrategias brutales de recorte presupuestario, acarrear comportamientos de resistencia, menor motivación, ausentismo, rotación, fallos de calidad de tal modo que los costos

ocultos generados reducen en gran medida las ganancias potenciales. Por ejemplo, en la realidad de las fusiones, adquisiciones, literatura especializada, se ha comprobado repetidas veces y desde hace numerosos años, la bajísima rentabilidad de las operaciones de fusión con respecto a los objetivos económicos anunciados por los equipos directivos.(Buono, 2003).

Así, cuando en una misma empresa, la proporción costos ocultos sobre costos visibles aumenta, la pérdida de energía de la empresa aumenta; se trata de un indicador de alerta. El cuadro 1 ilustra ejemplos de costos ocultos relacionados con los gastos de personal.

- *Indicador costos externalizados /costos internalizados*

Los costos externalizados son aquellos que la empresa hace sufragar al exterior de la empresa para aliviar sus propias cargas. Nos encontramos aquí en el centro de la responsabilidad societal y medioambiental de la empresa puesto que dichos costos externalizados son sufragados por todas las partes interesadas:

- Los *asalariados* : horas extraordinarias no remuneradas, gastos de desplazamientos no reembolsados ...
- los *proveedores*: cobertura por los propios proveedores de los controles de las materias primas, atrasos en el pago de los proveedores ...
- los *clientes* : fallos de calidad no detectados antes de la venta, atrasos en la entrega, cobertura de costos ocultos insidiosamente integrados en el precio de venta, espera excesiva en los puntos de venta por ausencias imprevistas del personal ...
- las *instituciones* públicas y privadas : cobertura de las indemnizaciones de desempleo tras un plan de reducción de plantilla, responsabilización de medidas paliativas por contaminación causada por la empresa ...
- la *sociedad civil* en su conjunto y el medio ambiente pertinente, especialmente los perjuicios sonoros, olfativos, accidente industrial (ejemplo del estallido de la planta del sector químico AZF en Toulouse, Francia en 2001), deterioro de los recursos energéticos provocados por ejemplo por la emisión de gas con efecto invernadero.

Cabe observar que en este contexto, los accionistas son las partes interesadas menos perjudicadas, al menos los accionistas mayoritarios. Sin embargo, la existencia de elevados costos ocultos que reducen los beneficios y por consiguiente los dividendos de los accionistas se saldan también por la externalización en los accionistas de parte de los costos ocultos.

Pero, los costos externalizados presentan la particularidad de sufrir un efecto “boomerang ». Cuando las partes interesadas se ven muy a menudo, o demasiado perjudicadas por costos externalizados, éstas últimas se “vengan “, obligando a la empresa a reincorporar bajo una u otra forma, ciertos costos que ésta había logrado externalizar. Así sucede con los fenómenos de desechos, contaminación atmosférica, desempleo, reducción de precios impuesta a los proveedores... Efectivamente, cuando el actor a quien se ha obligado a internalizar costos y que se encuentra por ello en una situación económica delicada, provoca, a través de mecanismos de imposición (nuevas leyes, reglamentos.) o de contractualización (renegociación de las condiciones

comerciales) o incluso por decisión unilateral (cesación de relaciones comerciales con un proveedor o cliente demasiado « externalizador ») una nueva cobertura de los costos. Estos costos son a veces visibles, (ej.; administración de los desechos), otras veces ocultos (ej. pérdida de clientes o de proveedores lo que exige acciones comerciales para encontrar nuevos clientes o nuevos proveedores).

La cuestión de la responsabilidad social de la empresa ante todas las partes interesadas está muy correlacionada y es valorable por el cociente costos externalizados/costos internalizados.

- *Indicador tiempo indirectamente productivo/tiempo directamente productivo*

Hemos establecido en doce empresas un método de *costo-valor de las actividades* que hoy se encuentra bien arraigado y que nos permite extraer resultados sumamente significativos (Savall, Zardet 2008). Dicho método es un método de análisis de la caja negra « masa salarial » que facilita el pilotaje estratégico y operativo del principal recurso empleado en numerosas empresas cuya intensidad capitalística es baja o moderada.

El « costo-valor » de las actividades está formado principalmente por el tiempo dedicado a la realización de las actividades al cual se agregan las cargas variables correspondientes. La opción metodológica adoptada pretende evitar los avatares de los métodos tradicionales de análisis de costos directos/indirectos que han conducido a diferenciar el personal de « mano de obra directa » y mano de obra indirecta » y a abusar del empleo de sistemas de reparto para distribuir las cargas de la mano de obra indirecta hasta tal punto que esta última a menudo es ampliamente superior, tanto en plantilla como en volumen salarial a la mano de obra directa. Hemos optado por una herramienta de *medición* y de *acción de mejora* sobre el costo-valor de las actividades en direcciones que no estén sistemática y ciegamente orientadas a la reducción de las cargas sino al contrario, deliberadamente centradas sobre el incremento del valor añadido.

Uno de los más frecuentes escollos de los métodos de análisis de costos estriba en la falta de fiabilidad de los datos, especialmente sobre el tiempo dedicado por los individuos a sus diversas actividades. Por esta razón, las herramientas de identificación y de análisis experimentadas en el método costo-valor de las actividades son herramientas fácilmente utilizables por cada uno de los actores para su propia comprensión, interpretación, análisis de su actividad, grado de responsabilidad y no son únicamente herramientas al servicio de los mandos de la empresa. Esto ilustra el concepto de *auto-control de gestión*, como factor de mejoramiento de los costos.

El método de costo-valor de las actividades está basado en el desglose directo de la jornada laboral por cada uno de los actores según una *nomenclatura de actividades* común a toda la empresa, que identifica las actividades realizadas por todo el personal y permite imputar mensualmente el tiempo ocupado mediante un principio **de imputación por destino a objetivos externos** y no por tipo de tarea.

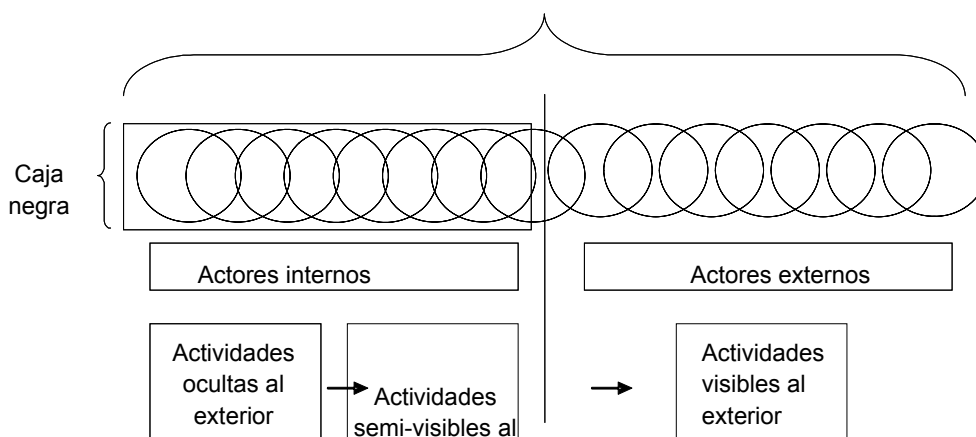
A título de ejemplo: una secretaria que procesa un expediente de propuesta comercial de formación que ha de entregar a un cliente, no imputará el tiempo ocupado a « entrada de

datos-dactilografía» sino a la familia de actividades « Formaciones », en el rubro de de actividad « negociaciones y propuestas comerciales».

Este método de imputación tiene poderosos efectos. En lugar de centrar la contribución de la secretaria en la tarea “procesamiento de datos”, imputa su contribución a la negociación de un proyecto comercial, sensibilizándola y responsabilizándola sobre la importancia de la calidad de su trabajo, incluido su impacto sobre el éxito de la negociación, destacando su papel personal dentro del equipo de venta.

Siguiendo la misma lógica que los enfoques orientados hacia el cliente o los métodos ABC-ABM, la herramienta *nomenclatura de las actividades* del método costo-valor de las actividades diseñado y experimentado desde 1979, ayuda a esclarecer la *caja negra* que obstaculiza la trazabilidad (o rastreo) en el proceso secuencial que genera los desempeños dentro de la empresa (véase fig. 4).

Figura 4: Secuencia de las actividades internas y externas



Esta nomenclatura referencial compartida por todos los actores internos, ayuda a los actores asignados a actividades internas a imputar el tiempo dedicado a las actividades visibles al exterior, y a recobrar el sentido y la razón de ser de su trabajo, al explicitar su relación con los productos y los clientes de la empresa. Desde entonces, el conjunto de los costos-valores de las actividades está formado de una mezcla de actividades *visibles*, *semi visibles* y *ocultas* realizadas por una gran variedad de actores internos. Ello contribuye a evitar recurrir abusivamente a tiempos afectados por destajo, con claves controvertidas, a unidades de trabajo lo que ahora critica la literatura académica y también los profesionistas.

- *Imputación de los tiempos por los propios actores involucrados en las actividades*

Cuando la nomenclatura general de la empresa se elabora, al término de un proceso descendente y ascendente, que asocia a todas las categorías de actores,, incluido el nivel operativo, es necesario impartir una formación a los actores para poder imputar a su fuente el tiempo repartido por actividad. Basándose en su propia agenda, cada uno

rellena la herramienta « *ficha de actividad polivalente* » (FAP). El conjunto de las FAP logra estructurar un sistema de información y de pilotaje operativo y estratégico. Las experimentaciones muestran que el dispositivo resulta atractivo para los actores internos al integrar los tres niveles de pilotaje y al cultivar los siguientes reflejos :

- a *nivel del individuo*, la FAP individual proporciona un espejo de las actividades del mes transcurrido, permite tomar consciencia a lo que uno ha dedicado su tiempo, las actividades sacrificadas, la importancia relativa de sus actividades (gestión- seguridad versus gestión-desarrollo) detectar el tiempo de regulación de disfuncionamientos. La FAP inspira decisiones para modificar sus propias prioridades y ajustarse a los acontecimientos;

- a *nivel de un equipo*, la consolidación de las FAP procura información sobre la adición del recurso tiempo, evalúa el costo-valor de una actividad recurrente o de creación de potencial, los costos ocultos de los disfuncionamientos y estimula las decisiones de pilotaje de las actividades.

- a *nivel de la empresa*, la consolidación mensual de las FAP suministra información sobre la verdadera asignación de las horas dedicadas a las diferentes actividades; esclarece la interpretación de la evolución de la *contribución horaria al valor agregado sobre costos variables* (CHVACV), herramienta de pilotaje operativo y estratégico, calculada mensualmente con los datos procedentes de la contabilidad general.

Este sistema da especialmente información para elaborar un indicador de tiempo indirectamente productivo/tiempo directamente productivo, lo que fomenta las decisiones de pilotaje operativo en el transcurso del semestre tales como:

- Cooperación o reasignación de actividades entre personas
- Acciones de formación integrada
- Negociación de aplazamientos con clientes externos o internos

El cuadro 2 presenta un ejemplo de reparto del tiempo de una pequeña empresa de servicios de cerca de 30 personas

**Cuadro 2: Recapitulativo de tiempos ocupados. (año 2008)
Caso de una empresa de servicios de investigación y desarrollo de 30 personas**

Otras actividades		75 %
1	Administración interna de los equipos	18%
2	Misiones internas-seguridad	10%
3	Misiones internas-desarrollo	4%
4	Desarrollo comercial	9%
5	Proyectos a largo plazo	1%
6	Relaciones Internacionales	1%
7	Actividades de investigación	18%
8	Producción y divulgación de publicaciones	12%
9	Desplazamientos	2%
Actividades solventes		25 %

10	Formaciones	5%
11	Consultarías en empresas	20%

El tiempo directamente productivo representa 75%, contra 25% de tiempo indirectamente productivo constituido por el tiempo de gestión interna de los equipos y misiones internas-desarrollo. El cociente promedio en esta empresa es de 33% (25% / 75%), lo que representa una proporción alta.

Este cociente es un indicador de profesionalismo. Cuando baja, evidencia un comportamiento de empresa que se estrecha al tratar de maximizar el tiempo directo aplicado a los productos de la empresa, sacrificando así los estudios, la preparación; el perfeccionamiento metodológico, las concertaciones internas, la formación integrada, indispensables para mejorar las competencias internas, como fuente de desempeño futuro.

Con este tipo de método es posible aislar el costo-valor de cualquier actividad de la empresa, con objeto de elaborar una *balanza económica* o socioeconómica de un proyecto u operación especial. Por ejemplo, el tiempo dedicado a la administración de los desechos en una empresa es un elemento constitutivo del costo-valor de la política de responsabilidad social de la empresa. De este modo, todas las acciones que se identifican precisamente y que participan de dicha política pueden ser reagrupadas para valorar su costo-valor.

2.2.2 El indicador sintético de capacidad de sobre vivencia-desarrollo de una organización: la CHVACV

En el área de análisis de costos, el principio usual de valoración de la mano de obra consiste en valorar el tiempo ocupado en función del costo salarial de tal modo que los modelos de racionalización de costos proponen reducir al máximo el costo salarial. Nuestra propuesta adopta un enfoque muy diferente, pretendiendo valorar el *valor económico* (y no únicamente el costo) originado por una unidad de tiempo de trabajo (una hora por ejemplo) gracias a un indicador denominado Contribución Horaria al Valor Agregado sobre los Costos Variables (CHVACV) que ya hemos puesto a prueba en 1 200 organizaciones, repartidas en 35 países, desde el año 1976.

La CHVACV es el valor promedio de una hora de actividad humana en la empresa, cualquiera que sea su empleo, funcional u operativo, y se obtiene dividiendo el valor Agregado sobre los Costos Variables por el número de horas anuales previstas correspondientes a todo el personal de la empresa

$$CHVAVC = \frac{\text{Valor Agregado sobre Costos Variables}}{\text{Horas previstas}}$$

En una empresa industrial o comercial, el margen o valor añadido sobre los costos variables se obtiene restando de los productos (P) las cargas que varían según el nivel de actividad (CV), Los gastos de personal se consideran fijos salvo las horas extraordinarias vinculadas con un aumento de la actividad. En las demás organizaciones de servicio

público o asociativo, el margen corresponde a la suma del presupuesto de cargas fijas (CF) y llegado el caso, del resultado, (R), que constituye el Valor Agregado sobre Costos Variables

$$VACV = P - CV = CF + R$$

La CHVACV está entonces formada por el costo salarial, incluidas las cargas sociales, por una cuota de cargas de estructura consideradas fijas y por una cuota de resultado beneficiario o de reserva de autofinanciación. En los países industrializados su valor se sitúa entre 26 y 53 euros.

La CHVACV es un indicador de la capacidad de supervivencia-desarrollo de una empresa. Es un **indicador de alerta estratégica**, cualquiera que sea el origen de la alerta (disminución de la demanda, alza de los precios externos, baja de productividad o de calidad interna) dado que la CHVACV es un valor promedio resultado de múltiples acciones e interacciones dentro de la empresa y de sus relaciones con el entorno. Se calcula en provisional y realizado, mensual o anualmente y ayuda a perfeccionar la preparación presupuestaria. Cuando disminuye la CHVACV, puede reforzarse la alerta a través de una vigilancia mensual que proporciona gran reactividad en el pilotaje de la empresa. En otros términos, es un barómetro de la salud económica que esclarece el análisis de la situación estratégica de la empresa y ayuda a elaborar escenarios estratégicos para reactivar, si es necesario, la situación económica de la empresa, reflejada en la evolución del nivel del indicador CHVACV.

Con objeto de preservar la cuota de mercado y los resultados, hay tres grandes escenarios estratégicos posibles: desarrollo, estancamiento, recesión. Para cada uno de estos escenarios, el factor determinante de la creación de valor, el potencial humano, se valora mediante el número de horas necesarias para conseguir la cantidad de valor agregado deseado. La CHVACV es por consiguiente parte integrante del sistema de información de la empresa, para la toma de decisiones estratégicas y operativas.

Cálculos más detallados de la CHVACV permiten según las decisiones de que se trate, establecer una CHVACV por sector de la empresa, por mes o un valor presupuestado o incluso diferenciado por categoría de personal

2.2.3 Indicadores de inversión intangible y de su rentabilidad

La inversión intangible al contrario de la inversión tangible, es conocida por ser difícil de valorar, excepto en algunos casos (patentes). Una inversión intangible puede definirse a través de sus efectos adoptando una óptica más económica en lugar de una visión estrictamente contable (Savall, 1974,1975; Savall, Zardet, 1988, 1992). Una inversión intangible designa todo recurso no material asignado a actos que producen un valor agregado superior a su costo y efectos positivos superiores al periodo de realización de la inversión. Cabe observar que una inversión intangible puede incluir una ínfima parte, en volumen y valor de inversión material, siendo ésta la que constituye su soporte. Entre las inversiones intangibles, las inversiones de innovación socioeconómica o inversiones en potencial humano, se caracterizan por ser producidas por la misma empresa y *no* estar concentradas en determinadas personas o departamentos. Se trata de acciones

descentralizadas, pero sincronizadas y dirigidas por la Gerencia y los mandos. Cuando la inversión intangible no se mantiene, es imposible garantizar la permanencia de sus efectos (Savall, Zardet, 2007,2008).

Las investigaciones-intervenciones que consisten en experimentar el *modelo costo-valor de las actividades* en el caso de inversiones intangibles de innovación socioeconómica han sido llevadas a cabo conforme a dos hipótesis:

a) la inversión intangible en potencial humano es un factor esencial de desarrollo de *estrategias pro-activas endógenas* eficaces sobre el entorno empresarial y el mercado.

b) La inversión intangible en potencial humano representa una *ventaja competitiva* primordial, de hecho, es producida por la propia empresa, difícil de adquirir en un mercado ajeno y de reproducir porque es resultado de un largo proceso de aprendizaje de la empresa entera.

Cuadro 3: Reparto de 40 empresas según criterio de rentabilidad y de rentabilidad de la inversión

Tasa de rentabilidad de la inversión intangible (II)	EMPRESAS						
	Número	% de la muestra	% acumulado	Periodo de reembolso de la inversión intangible (II)	Número	% de la muestra	% acumulado
Entre 210% y 980%	15	37,5%	37,5%	Menos de: 1 mes	21	50%	50%
Entre 1 000% y 1 980%	16	40%	77,5%	Entre 1 y 2 meses	12	30%	80%
Entre 2 000% y 3 000%	6	15%	92,5%	Entre 2 y 3 meses	2	5%	85%
Entre 3 000% y 4 014%	3	7,5%	100%	Entre 4 y 6 meses	5	15%	100%
TOTAL	40	100%	100%	TOTAL	40	100%	100%

Un estudio detenido llevado a cabo entre una muestra de 40 empresas, que representa una plantilla total de 6 800 empleados, en las que el ISEOR ha realizado investigaciones-intervenciones que consistían en hacer importantes inversiones de innovación socioeconómica, permitió validar el altísimo grado de rentabilidad de la inversión (Cuadro 3): entre 200% y 4 000% de rentabilidad medida por el incremento del valor agregado sobre los costos variables.

Contabilizar la inversión intangible presenta la ventaja de aumentar la transparencia del valor económico producido por la empresa ante quienes la financian (banqueros), compradores potenciales (fusión, compra, cesión) partes interesadas e interlocutores externos. Nuestras experimentaciones también han mostrado que una inversión intangible sin mantenimiento (seguimiento) no puede garantizar la permanencia de sus efectos y resultados. Convendría entonces dedicar de manera regular, recursos tiempo a la inversión intangible mediante las herramientas de gestión presentados anteriormente:

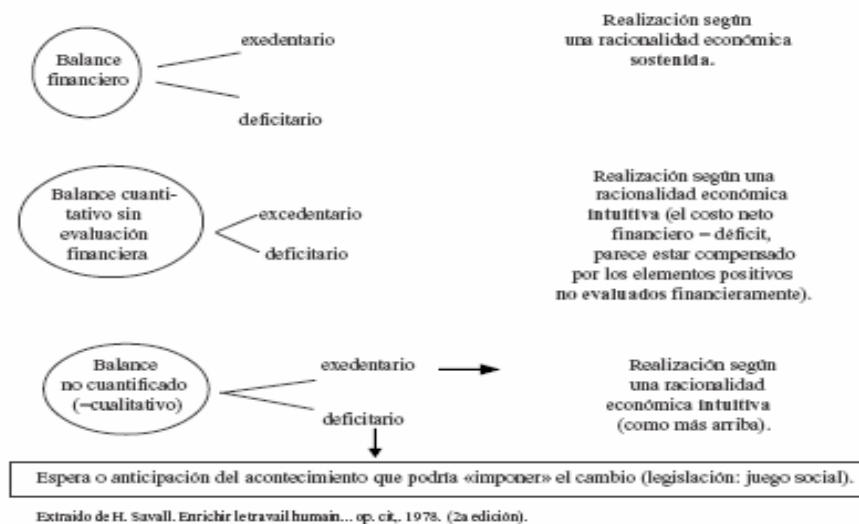
planes de acciones prioritarias, balanza económica provisional, indicadores de pilotaje, contratos de actividad periódicamente negociables.

2.2.4 Importancia de los indicadores cualitativos, cuantitativos y financieros para la toma de decisión

La existencia de indicadores de pilotaje que combinan factores cualitativos, cuantitativos y financieros, favorece la toma de decisión fundamentada en criterios de *racionalidad ampliada* más allá que los meros aspectos económicos a corto plazo...Ello consagra el lugar de los criterios no financieros sin exagerar ni pecar de ingenuidad.

Sólo una reflexión en tres fases puede permitir tomar una decisión que integre criterios no económicos, o más difícilmente medibles. La figura 4 a continuación, ilustra este proceso.

Figura 4: Árbol de decisión socioeconómica (esquemático)
Los tres niveles de aplicación del balance costo-ventaja en la secuencia de decisión



Extraído de H. Savall. *Enrichir le travail humain...* op. cit., 1978. (2a edición).

Este razonamiento fue aplicado por una empresa que se encontraba confrontada a una decisión de inversión industrial, en un contexto de perjuicios (ruido, emisiones tóxicas, riesgos de accidente) y riesgo de prohibición legal a corto plazo de empleo de productos disolventes actualmente utilizados por la empresa.

La empresa comparó seis escenarios estratégicos desde una óptica cualitativa, cuantitativa y financiera, desde el más « timorato » (6: remplazo de la máquina por otra idéntica, seguido de la prohibición de empleo de disolventes dentro de un plazo de 2 años), al más ambicioso (1- compra de una máquina más cara pero que suprimiría las emanaciones, los disolventes, el riesgo de accidente y de avería, y que reduciría los niveles sonoros). Resultó que el escenario 6 generaba un escaso desempeño social y medioambiental así como un aumento del costo de 300 000 € con respecto al escenario 1 al incorporar a los costos visibles, los costos ocultos provocados por la avería.

Este ejemplo demuestra también que las inversiones destinadas a mejorar la calidad de la gestión de la organización contribuyen al mismo tiempo a mejorar la calidad de la administración del territorio en el que está implantada la organización.

2.3 Puesta en evidencia de las condiciones de eficacia del pilotaje de la responsabilidad social durablemente sustentable.

¿Cuáles son las condiciones que permiten superar la fase de exhibición de una política de responsabilidad social para instaurar un verdadero pilotaje interno y que sea también mejor compartido con las partes interesadas, de la responsabilidad social durablemente sustentable de la empresa?

Hemos identificado cuatro principales que son más bien condiciones organizacionales que técnicas.

- *Instaurar una cooperación entre todos los actores*

Esta cooperación concierne a los diferentes niveles jerárquicos, por consiguiente, el pilotaje será más efectivo si éste lo realizan los diferentes niveles de mandos, desde la dirección operativa, hasta la Gerencia General, incluso la Gobernanza. Se trata por lo tanto de co-pilotaje. La cooperación afecta también transversalmente los diferentes oficios y profesiones de la empresa, por ejemplo cuando personal operativo y controladores de gestión cooperan más estrechamente en lugar de oponerse.

La nueva representación se encuentra en los propios indicadores. Por ejemplo, la medición de la CHVACV (valor agregado sobre costos variables dividido por todas las horas de trabajo realizadas por la totalidad de los actores) rehabilita la contribución de los « funcionales », de los “indirectos” en la realización del volumen de facturación y en el margen y reconoce su participación en la producción de valor añadido, sea cualquiera su posición en el organigrama de la empresa.

- *Luchar contra el “virus TWF”*

Determinadas representaciones teóricas de las organizaciones como las de la Escuela clásica de la organización han logrado orientar las prácticas y propagarse en todos los países a través de los modelos de análisis de gestión. Han inspirado la disociación entre costos directos e indirectos, provocado el fraccionamiento y el atasco del empleo de tiempo de los actores, al subestimar las dimensiones psicosociológicas y fisiológicas del trabajo humano.

La visión que predomina desde hace cerca de un siglo consagra la pretendida dicotomía entre la vida en el trabajo y la vida fuera del trabajo. Pero, esta última ha ido fomentado paulatinamente, incluso sobrevalorado el estatuto de *ciudadano*. En las sociedades donde la democracia está ampliamente implantada, de la misma manera, el *consumidor* se encuentra híper solicitado, valorizado en sociedades donde lo que interesa es atraer al cliente ante una excesivamente abundante oferta en numerosos sectores de actividad. Al contrario, el funcionamiento llamado jerárquico se ha mantenido ampliamente en la empresa; *el productor* está comparativamente a sus estatutos de ciudadano y de consumidor, encerrado en un papel excesivamente codificado y limitado tal como lo preconiza la Escuela clásica de la organización. Así, el hombre se encuentra dividido entre esos tres estatutos con tendencias contradictorias. (Savall, 1974, 1975).

El “**virus TFW**”(Taylor, 1911 – Fayol, 1916 – Weber, 1922) ha entrado extensamente en el corazón de todas las organizaciones, públicas o privadas, industriales o comerciales,

consagrando la hiper especialización de las tareas y funciones y la importancia de las reglas oficiales. Cabe notar que esos modelos organizacionales están insidiosamente impregnados del paradigma de la capacidad de sumisión, obediencia y subordinación de todos los actores de una organización.

Por consiguiente, el personal operativo tendría supuestamente que obedecer a los directivos de gestión y hacer su trabajo (producir), dejando a quienes controlan el papel de controlar los resultados de su acción. Desgraciadamente, la observación de las organizaciones nos demuestra que dicho esquema no es ni operante ni eficiente ni satisfactorio para ninguna de las partes.

Al contrario, implementar un control de gestión más descentralizado, más operativo en lugar de estrictamente dirección administrativa, permite compartir más la función del control económico de la organización: el personal operativo adquiere un autocontrol de gestión, junto a los contralores de gestión, los cuales efectúan prestaciones de formación, asesoramiento, y de autenticación ante los primeros.

- *Negociar y contractualizar los indicadores ante el amargo fracaso del principio de la supuesta obediencia de los actores.*

El principio de la contractualización periódicamente renovada, ofrece resultados interesantes debidos a la negociación entre personal operativo y quienes controlan la gestión así como entre los niveles jerárquicos. Se establecen indicadores más pertinentes que son posteriormente efectivamente utilizados para el pilotaje y, consecuentemente, van adquiriendo mayor fiabilidad y permiten decisiones más pertinentes

- *Interiorizar las normas para permitir su efectiva aplicabilidad*

Instalar un « ascensor de isomorfismo » que una al individuo a su universo físico permite evitar, ya sea, el aislamiento con respecto al entorno externo, ya sea por el contrario, una excesiva influencia sobre este último debido a la “lluvia tóxica de normas” que cae regularmente en cada empresa u organización y afecta su capacidad de creación de valor añadido, fuente de bienestar humano y social (Savall, Zardet, 2004).

Si la empresa no tiene cuidado, puede hacer mucho más pesados los costos ocultos en razón de la aplicación demasiado mecánica de las normas y leyes externas ya que no son perfectamente compatibles entre si. Por el contrario, una verdadera apropiación, es decir una aclimatación (asimilación) de las normas a los imperativos y peculiaridades de la empresa limita los costos ocultos, e incluso permite fomentar una estrategia de innovación pro-activa, fuente de ventaja competitiva.

Conclusión

La cuestión de una verdadera política de responsabilidad social de la empresa plantea dos problemas:

- El primero consiste en identificar en qué condiciones una política es económicamente sustentable a largo plazo; al efecto, hemos propuesto el concepto de responsabilidad

social durablementement sustentable, cuya validez se apoya en muchos experimentos en empresas y organizaciones, principalmente en Francia, Bélgica, Suiza y México.

El segundo se refiere al hecho de superar la simple declaración o exhibición para arraigar una verdadera política de responsabilidad social, societal, y medioambiental en las prácticas empresariales, con resultados positivos en términos de eficacia y eficiencia sostenibles. Hemos demostrado que las condiciones indispensables para dicho arraigo son la implementación de indicadores de pilotaje descentralizados y sincronizados, debidamente apropiados por los actores y un dispositivo de colaboración entre especialistas del control de gestión y los mandos operativos. Estas herramientas también han sido experimentadas y evaluadas en Europa y América.

Bibliographie :

- ANSOFF I., (1981), Préface à la traduction anglaise du livre de H. Savall « *Work and people. An economic evaluation of job-enrichment* », Oxford University Press, 216 p.
- BOJE D., ROSILE G.A., (2003), *Comparison of Socio-Economic and other transorganizational development methods*, Journal of Organizational Change Management, Emerald.
- BOJE D., ROSILE G.A., (2003), *Theatrics of SEAM*, in Journal of Organizational Change Management.
- BUONO A.F., (2003), *SEAM-less post-merger integration strategies: a cause for concern*, Journal of Organizational Change Management, Emerald.
- BUONO A.F., (2001), *International Development of the Management Consulting Division of the Academy of Management*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.
- BUONO A.F., SAVALL H., ed, (2007), *Socio-Economic Intervention in Organizations . The Intervener-researcher and the SEAM Approach to Organizational Analysis*, Ed. Information Age Publishing (Charlotte, USA)
- HARRIS M. E., (2001), *Management Consulting in the 21st Century*, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.
- HAYES R. B., (2001), Using real option concepts to guide the nature and measured benefits of consulting interventions involving investment analysis, in *Knowledge and Value Development in Management Consulting*.
- PERROUX F., (1979), *L'entreprise, l'équilibre rénové et les coûts « cachés »*. Préface à l'ouvrage de H. Savall « *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail* », Dunod, Information Age Publishing (Charlotte, USA), 380 p
- PERROUX F.,(1975), *Théorie des unités actives*, Paris, Dunod, 250 p.
- PLANE J. M., (2003), *Théories des organisations*, Dunod.
- SAVALL H., (2003), *An update presentation of the Socio-Economic Management model*, Journal of Organizational Change Management.
- SAVALL H., (1983), *G. Bernácer : l'hétérodoxie en science économique*, Dalloz, 1975.
- SAVALL H., (1979), *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*, Préface de François Perroux, Paris, Dunod, 275p.
- SAVALL H., (1974, 1975), *Enrichir le travail humain : l'évaluation économique*, thèse Université Paris IX-Dauphine; texte intégral publié chez Dunod, préface de Jacques Delors; 4^o édition augmentée, Economica, 1989, 275p. Traduit en anglais : *Work and people : an economic evaluation of job enrichment*, préface de H.I. Ansoff, Oxford

University Press (1980); en espagnol : *Por un trabajo más humano*, Tecniban, Madrid, 1977.

SAVALL H., et ZARDET V.,

- (2009), *Ingeniería estratégica : el enfoque socio-económico*, Prefacio de Pedro Sólis, Ed. UAM, México, 462 p.

- (2008), *Mastering Hidden Costs and Socio-economic Performance*, Preface by A. Buono, Information Age Publishing (Charlotte, USA), 430 p

- (2008), Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations, *Revue Sciences de Gestion – Management Sciences – ciencias de Gestion*, n°64 – Ed. ISEOR

- (2007) *L'importance stratégique de l'investissement incorporel : résultats qualimétriques de cas d'entreprises*, Actes du 1^{er} congrès Transatlantique de Comptabilité, Audit, Contrôle de gestion, Gestion des Coûts et Mondialisation. IIC-ISEOR-AAA, Iseor édition 2007

- (2005) *Améliorer la gouvernance des systèmes complexes : le cas de la filière-territoire "Sortie du Monde Hospitalier et Retour à Domicile"*, *Revue Santé et Systémique*.

- (2005) *Tétranormalisation: défis et dynamiques*, *Économica*.

- (2004), *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Préface de D. Boje (États-Unis) *Economica*.

- (1997), *Les effets des démarches qualité sur l'emploi* in "*Certification, qualité et emploi*", ouvrage collectif ISEOR, Editions Economica, p 33-52.

- (1996), *Mesure et négociation de la performance globale de l'entreprise. Eléments pour une théorie socio-économique du contrôle de gestion*, Communication au III^e Congrès Mondial de l'International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM), 17p.

- (1996), *Pour des stratégies d'entreprise à la fois économiques et sociales*, *Revue Personnel - ANDCP*, n° 367, p 44-52.

- (1995), *Management socio-économique de l'entreprise : ou comment régénérer confiance et performances*, in *Confiance, entreprise et société*, ouvrage collectif, Editions Eska, pp 163-179.

-(1995), *Ingénierie stratégique du roseau, souple et enracinée*, Editions Economica, 517p.

- (1994), *Performance économique et engagement social de l'entreprise : jusqu'où est-ce compatible ?*, *Revue Stratégies Ressources Humaines*, n° 9, p 30-38.

- (1992), *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*, Editions comptables Malesherbes-Eyrolles, 399p.

-(1987), *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Editions Economica, Prix Harvard l'Expansion de Management Stratégique, 4^e édition 2003, 334p.

SAVALL H., et ZARDET V., et BONNET M., (2000, 2008), *Releasing the untapped potential of enterprises through Socio-Economic management*, ILO-BIT, Genève

« *Libérer les performances cachées des entreprises par un management socio-économique* »,

« *Mejorar los desempeños ocultos de las empresas a través de una gestión socio-económica* »).

TREPO G., DE GEUSER F., (2003), *Managing the unmanageable: how can SEAM give back to employees and work situations their anthropological original substance?*, in *Journal of Organizational Change Management*.